Семенишена Наталія. Облік доходів телекомунікаційних компанійяк суб'єктів цифрової промислової екосистеми: специфіка українського кейсу та вимоги МСФЗ. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2026. Випуск 2. С. 135-144.
DOI: https://doi.org/10.35774/ibo2026.02.135

Семенишена Наталія
д-р екон. наук, професор
Херсонський державний аграрно-економічний університет
м. Кропивницький, Україна
E-mail: semenyshena_n@ksaeu.kherson.ua
ORCID: 0000-0002-0718-0230

ОБЛІК ДОХОДІВ ТЕЛЕКОМУНІКАЦІЙНИХ КОМПАНІЙЯК СУБ'ЄКТІВ ЦИФРОВОЇ ПРОМИСЛОВОЇ ЕКОСИСТЕМИ: СПЕЦИФІКА УКРАЇНСЬКОГО КЕЙСУ ТА ВИМОГИ МСФЗ

Анотація

Вступ. *Мета досліджень полягала в ідентифікації теоретико-методичних положень облікового забезпечення та розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення сучасного обліку доходів підприємств телекомунікаційної екосистеми (на прикладі операторів зв'язку) відповідно до вимог МСФЗ 15 з урахуванням специфіки білінгового обліку, пакетного продажу послуг та капіталізації витрат на укладення договорів.*

Методи. *Методологічну основу дослідження складали загальнонаукові та спеціальні обліково-аналітичні та прикладні методи: аналіз нормативно-правового поля; метод моделювання облікових процесів (за 5-кроковою моделлю МСФЗ 15) виступав базовим методом для побудови алгоритму визнання доходів від складних (комбінованих) договорів із клієнтами; метод конкретних ситуацій (Case Study) опрацьовував специфіку українського кейсу; контент-аналіз та документознавчий аналіз фінансової звітності.*

Результати. *В дослідженні визначено ключові галузеві специфіки телеком-сектору, що впливають на порядок визнання доходів: наявність комбінованих (пакетних) пропозицій, функціонування білінгових систем, авансові платежі (препайд) та витрати на залучення й утримання абонентів (CAC). Обґрунтовано необхідність адаптації п'ятикрокової моделі МСФЗ 15 до складних тарифних планів із субсидіюванням кінцевого обладнання. Запропоновано підходи до покращення обліку доходів на основі положень МСФЗ 15 для телекомунікаційних компаній як суб'єктів цифрової промислової екосистеми.*

Перспективи. *Перспективи подальших досліджень полягають у розробці методичних підходів до оцінки та знецінення активів за договорами в умовах підвищеного кредитного ризику та воєнних руйнувань інфраструктури, а також у дослідженні облікового відображення шерингу мереж (RAN sharing) між операторами.*

Ключові слова: *облік, доходи, витрати, телекомунікаційні компанії, послуги, МСФЗ 15, інформаційне забезпечення, цифрова промислова екосистема, екосистемний продукт, білінг, п'ятикрокова модель, оператори зв'язку.*

© Семенишена Наталія, 2026

Вступ.

Телекомунікації є невід'ємною частиною великої промислової екосистеми. У класифікації Європейської Комісії, яка поділила всю економіку Європейського Союзу на 14 стратегічних промислових екосистем для відновлення та розвитку, телекомунікації офіційно включені до складу цифрової промислової екосистеми (Digital industrial ecosystem) [1].

Сталий розвиток телекомунікаційних систем є процесом модернізації мереж і технологій зв'язку для зменшення впливу на довкілля, економії енергії та забезпечення довгострокової надійності послуг: використання штучного інтелекту для оптимізації роботи базових станцій і зниження споживання електроенергії в години низького навантаження; заміна застарілих мідних кабелів на оптоволокно, що дозволяє скоротити викиди вуглецю та суттєво підвищити швидкість передачі даних; живлення вишок стільникового зв'язку та дата-центрів за рахунок сонячної та вітрової енергії; впровадження телематичних та GPS-систем для оптимізації маршрутів і зменшення витрат палива у супутніх галузях [2].

Стрімкий розвиток діджиталізації, систем штучного інтелекту (наприклад, Nvidia планує інвестувати $6,9 млрд у розробку суперчіпа, здатного замінити цілий дата-центр звичайних GPU, а компанія Cerebras розробила однокристальний ШІ-чип з 850 тисячами ядер) та масштабування мереж високошвидкісного інтернету; зростання попиту на хмарні сервіси зробили галузь електронних комунікацій одним із найбільш динамічних секторів сучасної економіки [3].

Водночас, безперервна діяльність телекомунікаційних компаній в Україні супроводжується ускладненням, власне, самої моделі бізнесу: від продажу стандартних хвилин та мегабайтів оператори перейшли до надання комплексних екосистемних продуктів (до прикладу, пакети «Інтернет + ТВ + мобільний зв'язок + інтегроване обладнання»).

Очевидно, ця трансформація створила суттєві виклики для обліково-аналітичного забезпечення компаній телекомунікаційної галузі, оскільки традиційні підходи національних стандартів бухгалтерського обліку не дозволяють об'єктивно відобразити момент виникнення доходу та відповідні йому витрати за складними довгостроковими угодами.

Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 «Виручка за договорами з клієнтами» докорінно змінив методологію визнання доходів, поставивши перед бухгалтерською службою телеком-операторів завдання розподілу виручки між окремими зобов'язаннями щодо виконання на основі автономних цін продажу.

Основна складна проблема обліку в телекомунікаціях полягає у розриві між фактичним рухом грошових коштів (аванси за препайд-картами, білінгові нарахування) та часом визнання доходу в фінансовій звітності. Крім того, значний обсяг транзакцій, що обробляються білінговими системами щосекунди, потребує чіткого алгоритму автоматизованого трансформування первинних технічних даних у бухгалтерські операції. Не менш гострим є питання розмежування поточних операційних витрат (OPEX) та капіталізованих витрат на укладення й виконання договорів (CAPEX), таких як комісійні дилерам чи безкоштовне роздавання роутерів/декодерів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Дослідженнями методики обліку доходів і витрат у телекомунікаційній галузі (електронних комунікаціях) займаються науковці як в Україні, так і за кордоном, а специфіка телекомунікаційної галузі (пакети послуг (телебачення + інтернет + мобільний зв'язок); субсидіювання обладнання (смартфони за 1 грн при підписанні контракту); роумінг, білінг та транзит трафіку) створює складні завдання для визначення визнання доходів.

Лоханова Н. О. у своєму дослідженні проаналізувала ключові норми МСФЗ 15 «Виручка по договорах з клієнтами» та визначила переваги нового стандарту, порівняно з діючими МСБО 18 і 11, а також з'ясувала, які дискусійні питання пов'язані з його практичним запровадженням [4, с. 39-40].

Михайловина С.О., Кучеренко Т.Є., Матрос О.М. та Андрусяк В.М. розглядали методичні

аспекти обліку доходу згідно з МСФЗ 15 і проаналізували модель з п'яти кроків для визначення й визнання доходу, виклали практичні рекомендації для суб'єктів господарювання щодо досягнення відповідності та послідовності у визнанні доходу згідно з МСФЗ 15 та запропоновали алгоритм розподілу ціни операції на зобов'язання щодо виконання [5].

Бенько В. у своїх працях обґрунтував важливість сфери електронних комунікацій, досліджував порядок визнання та відображення доходів та витрат з надання послуг та довів, що дослідження мають бути зосереджені на нових продуктах у сфері електронних комунікацій, встановленні оптимальних тарифів, створенні інвестиційної привабливості як для держави, так і для окремих споживачів [6, с. 202-215].

За кордоном ключовим фокусом досліджень є застосування IFRS 15 / ASC 606 (визнання виручки за 5-крововою моделлю), капіталізація витрат на укладення договорів та оцінка операційних витрат у телекомі.

До прикладу, дослідження Колер Е., Почет К. Та Ле Ман А. зосереджувались на обговореннях між Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB) та представниками телекомунікаційної галузі щодо проєкту МСФЗ (IFRS) 15 і репрезентованого у ньому визнання доходів. За результатами таких зустрічей були опубліковані ґрунтовні звіти щодо участі телеком-індустрії у процесі розробки стандарту IFRS 15 (Revenue Recognition) та ролі аудиторів у його впровадженні серед телеком-операторів [7]. Така співпраця уможливила вирішення багатьох специфічних питань, які пов'язані з галузевою специфікою.

Не менш предметно та деталізовано дослідили питання застосування та реалізації положень МСФЗ Маттеї Дж. та Паолоні Н., які, зокрема аналізували вплив запровадження МСФЗ 15 на звітність і розкриття інформації телекомунікаційними компаніями, які котируються на фондових біржах [8, с. 169]. Варто зазначити, що у питаннях доходів і їх обліку важливе місце та роль відграє розкриття даних у звітності в контексті її використання як інформаційного джерела прийняття рішень. Це, безумовно, служить вагомим підґрунтям для вироблення ефективних оптимізаційних заходів, але, одночасно, виступає підставою для здійснення контролю доходів і витрат в телекомунікаційних компаніях.

В цьому контексті Бужелбен С. та Коббі-Факфак С., які досліджували рівень дотримання обов'язкових вимог до розкриття інформації про доходи й витрати за договорами з клієнтами в телекомунікаційному секторі країн ЄС відповідно до вимог МСФЗ [9, с.712-718], справедливо резюмують, що це питання має суттєве значення для забезпечення об'єктивності облікової інформації.

З іншого боку, як доводить Ола Мухаммад Хресат (Ola Mohammad Khresat) застосування стандарту IFRS 15 має вплив на показники прибутковості та обліку дохідності контрактів телекомунікаційних операторів [10, с.308].

Дослідження різних аспектів впливу вимог МСФЗ дозволяє виявити важливі моменти, що визначають ключові напрями адаптації фінансової звітності телекомунікаційних компаній до сучасних управлінських запитів, забезпечують кращу прозорість та порівняльність інформації, а також позначаються на інвестиційній привабливості та регуляторній політиці. При цьому основна увага, передусім, має зосереджуватися, як справедливо доводять Генрі Т. Ф., Мест Д. П. та Сафар М. Л. у своїх дослідженнях, на визнанні доходів телекомунікаційної компанії Pirate Wireless [11, с. 8].

Не менш актуальним в контексті доходів і витрат у дослідженнях є розгляд проблематики калькулювання. В праці Фебріанті Ф., Сепатри М. та Паспітасарі В. [12, с.13-17] розглянуто тематичне дослідження телекомунікаційної компанії в Індонезії, яка впроваджує SAP S/4HANA для розподілу витрат за допомогою ABC та процесів аналізу рентабельності.

Але, більшість існуючих праць висвітлює загальні засади застосування МСФЗ 15 без урахування глибокої техніко-технологічної специфіки телекомунікаційної сфери. Зокрема, у сучасній науковій літературі залишаються недостатньо висвітленими питання методологічного узгодження даних білінгових систем із загальною ledger-системою (GL) підприємства, а також критерії

капіталізації витрат на залучення абонентів (Customer Acquisition Costs – CAC) у контексті динамічного ринку пакетних послуг.

Мета.

Враховуючи вищезазначене, метою досліджень є ідентифікація теоретико-методичних положень облікового забезпечення та розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення сучасного обліку доходів підприємств телекомунікаційної екосистеми (на прикладі операторів зв'язку) відповідно до вимог МСФЗ 15 з урахуванням специфіки білінгового обліку, пакетного продажу послуг та капіталізації витрат на укладення договорів.

Методологія дослідження.

Методологічну основу дослідження складали загальнонаукові та спеціальні обліково-аналітичні та прикладні методи: аналіз нормативно-правового поля; метод моделювання облікових процесів (за 5-кроковою моделлю МСФЗ 15) виступав базовим методом для побудови алгоритму визнання доходів від складних (комбінованих) договорів із клієнтами; метод конкретних ситуацій (Case Study) опрацьовував специфіку українського кейсу; контент-аналіз та документознавчий аналіз фінансової звітності.

Результати.

Дослідження змісту МСФЗ 15 дозволяє констатувати, що він встановлює єдину концептуальну модель визнання доходу, що базується на п'яти послідовних кроках (ідентифікація договору з клієнтом (1) і зобов'язань щодо виконання (2), визначення ціни операції (3), розподіл ціни операції між зобов'язаннями щодо виконання (4), визнання виручки під час (або в міру) виконання зобов'язань (5)) [13], які у телекомунікаційній галузі мають власну специфіку. Вони за кожним відповідним кроком полягають у такому:

(1) – у телекомунікаціях договором може бути як підписаний письмовий контракт (Postpaid), так і публічна оферта, акцептована шляхом купівлі та активації стартового пакета або поповнення рахунку (Prepaid). Основна складність полягає в обліку модифікацій договорів (зміна тарифного плану, підключення додаткових опцій), які відбуваються регулярно протягом життєвого циклу абонента.

(2) – сучасний телеком-продукт є комбінованим. Наприклад, контракт може передбачати: надання послуг мобільного зв'язку та інтернету (щомісячно); надання в користування або продаж із дисконтом обладнання (роутер, ТВ-приймач, смартфон); безкоштовний доступ до медіасервісів протягом пільгового періоду. Кожна з цих складових є окремим зобов'язанням щодо виконання, оскільки клієнт може отримати від неї користь окремо або разом із іншими ресурсами.

(3) – ціна операції – це сума компенсації, яку підприємство очікує отримати. У телекомі вона часто включає змінні елементи: штрафи за дострокове розірвання угоди, бонуси за лояльність, знижки за обсяг спожитого трафіку.

(4) – розподіл ціни операції між зобов'язаннями щодо виконання здійснюється на основі автономної ціни продажу (Stand-alone Selling Price) кожного компонента. Якщо роутер продається за 1 грн за умови підписання контракту на інтернет на 24 місяці, МСФЗ 15 вимагає розподілити загальну вартість контракту пропорційно до автономних цін послуг та роутера. Це призводить до того, що частина доходу від продажу роутера визнається одразу в момент його передачі клієнту (через активацію активу з договору – Contract Asset), хоча фактичні кошти надходитимуть рівномірно протягом 24 місяців.

(5) – виручка від телекомунікаційних послуг визнається протягом періоду їх надання (On-time / Over time), тоді як виручка від продажу обладнання – у точковий момент часу (At a point in time), коли контроль над пристроєм переходить до покупця.

В українській практиці телекомунікаційних компаній (Kyivstar, Vodafone, Lifecell, Volia,

Datagroup тощо) ідентифікація договору з клієнтом (за МСФЗ 15) має низку юридичних, технічних та операційних нюансів: залежно від сегмента ринку (B2C чи B2B) та форми обслуговування (Prepaid чи Postpaid) цей процес відбувається по-різному, тому постає питання, як саме телеком-оператори України здійснюють ідентифікацію договору на практиці для цілей бухгалтерського обліку та з урахуванням приписів МСФЗ 15.

Зокрема, МСФЗ 15 вимагає, щоб угода мала комерційний зміст, правову силу та чітко визначені права сторін і умови оплати. В Україні це реалізується через два основні механізми:

1.B2C Передплата (Prepaid) – Публічна оферта. Суть механізму укладання угоди полягає у тому, що клієнт купує стартовий пакет у супермаркеті чи кіоску без надання паспортних даних. При цьому, договір вважається укладеним у момент активації SIM-карти або здійснення першого дзвінка/поповнення рахунку (це є фактом конклюдентних дій – акцептом публічної оферти, розміщеної на сайті оператора).

Цей механізм реалізується через ідентифікацію в обліку наступним чином: Договір ідентифікується за унікальним номером MSISDN (телефонним номером) або IMSI / ICCID SIM-карти.

За МСФЗ 15 існує певний нюанс: оскільки клієнт може викинути SIM-карту будь-якої миті, юридичний строк дії такого договору для облікових розрахунків часто оцінюється не за формальними правилами, а на основі статистичного періоду активності абонента (наприклад, 30–90 днів з моменту останньої платної дії) або терміну дії суми на рахунку.

2. B2C/B2B Контракт (Postpaid) – Письмовий або Електронний Договір. За цим механізмом підписується паперовий договір у магазині оператора з паспортом/ІПН або в електронній формі (через КЕП/Дія.Підпис, BankID). Для B2B-клієнтів підписується двосторонній договір про надання послуг електронних комунікацій з юридичною особою.

В обліку відображення проходить наступним чином: Договору присвоюється унікальний номер особового рахунку (Contract ID / Account ID) у білінговій системі.

Згідно з МСФЗ 15 при цьому варіанті чітко зафіксовано юридичний строк (наприклад, терміновий контракт на 12–24 місяці із зобов'язанням сплачувати щомісячний абонплату). Якщо договір передбачає штраф за дострокове розірвання, оператор оцінює весь цей строк як мінімальний період виконання умов.

Для того, аби договір був визнаний в обліку згідно з МСФЗ 15, він має відповідати кільком обов'язковим критеріям. По перше, бути затвердженим сторонами та містити зобов'язання виконати свої обов'язки (у контракті: підпис/КЕП; у передплаті: фактичне споживання послуг або поповнення балансу). По друге, окреслювати можливість ідентифікувати права кожної сторони, що визначається Умовами надання послуг (тарифним планом): скільки хвилин, ГБ трафіку чи ТВ-каналів отримує абонент. По третє, передбачати можливість ідентифікувати умови оплати (мати чітко прописаний тариф (наприклад, 175 грн / 4 тижні або щомісячна післяплата за факт споживання), або ж, якщо договір має комерційний зміст, містити графік та суму майбутніх грошових потоків оператора, яка може змінюватися за умовами укладеної угоди). По четверте, у ньому має бути закладена висока ймовірність отримання компенсації (Collectability Assessment). До прикладу: для Prepaid – ймовірність становить 100%, оскільки гроші вже отримані у вигляді авансу; для Postpaid (B2B/B2C) – оператор оцінює кредитний ризик клієнта. Якщо B2B-клієнт має погану історію чи перебуває в стані банкрутства, дохід за МСФЗ 15 не визнається до моменту фактичного надходження коштів.

Оскільки великі гравці ринку (Київстар, Vodafone, Lifecell) ведуть облік за МСФЗ (зокрема, МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами»), а менші провайдери – за НП(С)БО 15 «Дохід», правила визнання доходів мають чітке регулювання та вимагають застосування відповідного підходу до їх класифікації (табл. 1).

Таблиця 1. Класифікація та відображення доходів телеком-операторів

Категорія доходу	Специфіка та рахунки обліку	Особливості відображення
Доходи від передплати (Prepaid)	Рахунок 681 (Аванси отримані) → Рахунок 703 (Дохід від реалізації робіт, послуг).	Ключовий принцип: гроші, які абонент поповнив на рахунок, не є доходом у момент поповнення. Це зобов'язання компанії. Дохід визнається лише тоді, коли абонент фактично виговорив хвилини, використав гігабайти або закінчився місячний термін дії пакета послуг.
Доходи від контрактних абонентів (Postpaid)	Рахунок 361 (Розрахунки з вітчизняними покупцями) → Рахунок 703.	Дохід визнається щомісячно на основі даних білінгової системи (актів наданих послуг), незалежно від того, чи оплатив клієнт рахунок на кінець місяця.
Доходи від інтерконекту (Взаємоз'єднання мереж)	Рахунок 703 (Доходи від операторів-партнерів).	Оператор отримує плату за те, що завершує дзвінки абонентів інших мереж на своїй інфраструктурі. Облік ведеться на основі щомісячних двосторонніх актів звірки трафіку.
Продаж стартових пакетів та скретч-карт	Рахунок 702 (Дохід від реалізації товарів) або 703.	Продаж фізичної SIM-карти дилерам часто розглядається не як продаж товару, а як отримання передоплати за майбутні телеком-послуги. Тому дохід відкладається до моменту активації картки абонентом.

Примітка: узагальнено з урахуванням чинних вимог і відповідно до діючої практики

При ідентифікації договору в сучасних телекомунікаційних компаніях виникають наступні основні практичні труднощі. Насамперед, часті модифікації договору (Contract Modifications). Українські оператори регулярно змінюють умови (збільшують тариф, додають ГБ) або клієнти самі переходять на інші тарифи через застосунки («Мій Київстар», «My Vodafone»).

Водночас, за МСФЗ 15, бухгалтерський модуль має визначити: це новий договір чи зміна існуючого? Якщо додаються нові послуги за автономною ціною – це новий договір, якщо ж послуги не є окремими або ціна не відповідає автономній – зміна обліковується перспективно або через накопичувальний коригувальний запис (Cumulative Catch-up Adjustment).

Ще однією зі складнощів є об'єднання договорів (Contract Combination). Якщо один клієнт (наприклад, сім'я чи корпоративний замовник) укладає кілька угод одночасно (наприклад, 5 SIM-карт + домашній інтернет + роутер у розстрочку за промо-ціною), то вимоги МСФЗ 15 передбачають об'єднання цих договори в один для цілей подальшого відображення в бухгалтерському обліку (при їх узгодженні як єдиного пакету зі спільними знижками).

Окрім того, певні складнощі виникають і на наступному етапі, зокрема, при визнанні доходу в сегменті ринку з неідентифікованими клієнтами.

В Україні значна частка ринку залишається безособовою (Prepaid). З точки зору податкового та бухгалтерського обліку, первинним документом для визнання доходу є не індивідуальний акт з конкретною фізособою, а зведений аналітичний звіт білінгової системи за добу/місяць, сформований на основі агрегованих даних за всіма активними SIM-картами. Відповідно, ідентифікація договору за МСФЗ 15 є не просто юридичною процедурою, а автоматизованим процесом у білінговій системі:

– для Postpaid – це договір на рівні *Account ID* із чітким юридичним строком;

– для Prepaid – це віртуальний договір на рівні *MSISDN*, розрахований за статистичною моделлю поведінки абонента (Customer Lifetime / Active Period) на основі даних білінгу.

Окреслені основні особливості вказують на специфічність та складність процесів ідентифікації, визнання та облікового відображення доходів у телекомунікаційних компаніях. Більшою мірою ця проблема проявляється при розгляді телекомунікаційних компаній у контексті цифрової промислової екосистеми, оскільки в такому разі облік має враховувати мультисервісність, значну капіаломісткість і екосистемну інтеграцію. Загалом можна стверджувати, що певним чином це реалізується і через вимоги МСФЗ 15 до ідентифікації зобов'язань щодо виконання й розкриття інформації про роль компаній у цифровому ланцюгу вартості. Зокрема, в цьому контексті специфіка обліку доходів виражається щонайменше у чотирьох основних моментах. Перший з них – це

мережевий ефект і мультисервісність: доходи в сфері телекомунікацій формуються не тільки від класичних послуг (голосовий зв'язок, Інтернет), але й від інтеграції у цифрову екосистему, зокрема хмарні сервіси, дата-центри, кібербезпеку, IoT тощо. Це вимагає деталізації доходів за сегментами, щоб показати їхню роль у цифровій екосистемі.

Другий пов'язаний з вимогами МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами». У галузі телекомунікацій при ідентифікації зобов'язань є потреба враховувати доступ до мережі, оренду обладнання, цифрові додаткові послуги та ін. В екосистемному контексті це означає, що телекомунікаційним компаніям слід показувати, як їхні послуги інтегруються у ширший цифровий ланцюг вартості.

Наступним, третім моментом є висока інвестиційна капіталомісткість і амортизація в сфері телекомунікацій. Компанії цієї галузі є ядром цифрової інфраструктури (5G, оптоволоконні мережі, дата-центри тощо). В обліку це проявляється у високій частці витрат на амортизацію та капіталізацію інвестицій. З точки зору екосистеми, важливо відображати не тільки витрати, а й економічний ефект для суміжних галузей, зокрема енергетики, транспорту тощо.

Четвертий момент пов'язаний з екосистемною прозорістю. Зокрема, вимоги до звітності мають враховувати не тільки фінансові показники, а й характеризувати екосистемні KPI, наприклад, кількість підключених користувачів, обсяг переданих даних, інтеграція з іншими секторами. Це доцільно реалізувати у примітках до фінансової звітності у підрозділі, де компанія пояснює свою роль у цифровій екосистемі.

Візуалізація основних відмінностей класичного підходу в обліку доходів телекомунікаційних компаній від екосистемного здійснена у таблиці 2.

Таблиця 2. Класичний та екосистемний підхід до обліку доходів телекомунікаційних компаній

Аспект	Класичний підхід	Екосистемний підхід (МСФЗ 15 + цифрова екосистема)
Доходи	Визнання доходів від основних послуг: голосовий зв'язок, Інтернет, SMS	Ідентифікація окремих зобов'язань щодо виконання: доступ до мережі, цифрові сервіси, оренда обладнання, IoT-послуги
Амортизація	Висока частка амортизації, пов'язана з великою капіталомісткістю мереж	Акцент на відображенні економічного ефекту для суміжних галузей: можливе розкриття у Примітках до фінансової звітності
МСФЗ 15	Визнання доходу при наданні послуги або доступу	Визнання доходу залежно від виконання зобов'язань + деталізація мультисервісних пакетів
Прозорість	Фінансова звітність з класичними статтями доходів	Додаткові екосистемні KPI: кількість підключень, обсяг даних, інтеграція у цифровий ланцюг вартості
Управлінський вимір	Орієнтація на тарифну політику та окупність інвестицій	Орієнтація на роль у цифровій промисловій екосистемі, стратегічне значення для економіки та інновацій

Примітка: узагальнено з урахуванням екосистемних характеристик галузі

Екосистемний підхід вимагає від телекомунікаційних компаній не тільки дотримання МСФЗ 15, а й розширеного розкриття інформації, яке уможливить показ їхньої ролі у цифровій промисловій екосистемі. Відповідно, є сенс включати у цей процес сегментацію доходів, пояснення мультисервісності та відображення впливу на інші галузі.

Висновки та перспективи.

За результатами досліджень можна зробити наступні висновки.

1. Впровадження МСФЗ 15 докорінно змінило підходи до визнання доходів у телекомунікаціях, змістивши фокус із фактичного руху грошових коштів на оцінку переходу контролю над послугами та обладнанням на основі їх автономних цін продажу.

2. Продаж комплексних (пакетних) продуктів вимагає розподілу загальної ціни договору між

усіма компонентами, що часто призводить до визнання частини доходу від продажу обладнання в момент його передачі та створення активів за договорами (Contract Assets).

3. Капіталізація витрат на залучення клієнтів (комісійні дилерам) дозволяє дотримуватися принципу відповідності доходів і витрат, розстрочуючи визнання витрат на увесь строк обслуговування абонента.

4. Ключовою умовою якісного обліку є впровадження спеціалізованих трансформаційних модулів (Revenue Engine) між білінговими та ERP-системами.

5. Сучасне позиціонування телекомунікаційних компаній і їх діяльності для обліку вимагає не тільки дотримання вимог МСФЗ 15, а й більш розширеного розкриття інформації для висвітлення їхньої ролі як ядра цифрової екосистеми.

Перспективи подальших досліджень полягають у розробці методичних підходів до оцінки та знецінення активів за договорами в умовах підвищеного кредитного ризику та воєнних руйнувань інфраструктури, а також у дослідженні облікового відображення шерингу мереж (RAN sharing) між операторами.

Список використаних джерел

1. Monitoring the twin transition of industrial ecosystems : digital industrial ecosystem analytical report / Van de Velde, Els ; Kretz, Daniela ; Lecluyse, Laura ; Izsak, Kincsö ; Moreno, Carmen ; European Innovation Council and SMEs Executive Agency (European Commission), IDEA Consult, Technopolis Group. – Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2024. 122 p. URL: https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/435c7a8a-bff9-11ee-b164-01aa75ed71a1/language-en.

2. Urfi, Unaise. Telecom, AI & Sustainability. *LinkedIn*. Shaping the Modern Ekonomy: Connecting Telecom, AI, and Sustainability. 2024. URL: https://www.linkedin.com/pulse/telecom-ai-sustainability-unaise-urfi-pmp--1ephc.

3. Мариненко А. 7 трендів хмарних технологій. Giga Cloud. 24.01.2024. URL : https://gigacloud.ua/articles/7-trendiv-hmarnyh-tehnologij.

4. Лоханова Н. О. Облік виручки по договорах з клієнтами – нові підходи до визнання відповідно до МСФЗ 15. *Інвестиції: практика та досвід*. 2014. № 21. С. 38–41.

5. Михайловина С.О., Кучеренко Т.Є., Матрос О.М., Андрусяк В.М. Методологічні аспекти обліку виручки за МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами». *Наукові перспективи: журнал*. 2023. № 5(35). URL: https://lib.udau.edu.ua/handle/123456789/9788.

6. Бенько В. С. Облік доходів і витрат з надання послуг в умовах нестабільності. *Вісник економіки*. 2024. Вип. 3. С. 201–217. DOI: 10.35774/visnyk2024.03.201.

7. Kohler Hervé & Pochet, Christine & Le Manh Anne. Auditors as intermediaries in the endogenization of an accounting standard: The case of IFRS 15 within the telecom industry. *Accounting, Organizations and Society*. 2021. vol. 91. URL: https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0361368221000039.

8. Giorgia Mattei & Niccolò Paoloni. Understanding the Potential Impact of IFRS 15 on the Telecommunication Listed Companies, by the Disclosures' Study. *International Journal of Business and Management*. 2021. No14(1). P.169-179.

9. Boujelben, Saoussen & Kobbi-Fakhfakh, Sameh. Compliance with IFRS 15 mandatory disclosures: an exploratory study in telecom and construction sectors. *Journal of Financial Reporting and Accounting*. 2020. No18. P. 707-728. DOI:10.1108/JFRA-10-2019-0137.

10. Ola Mohammad Khersiat. Impact of the Application of IFRS 15 on the Profitability of Jordanian Telecom Companies (Case Study: Jordan Orange Telecom), *International Journal of Financial Research. Sciedu Press*. 2021. Vol. 12(2). P. 308-317.

11. Henry, T.F., Mest, D.P. and Safar, M.L. Pirate Wireless: Revenue Recognition in the Telecommunications Industry. *Account Perspect*. 2019. No18. P.7-12. DOI: https://doi.org/10.1111/1911-3838.12167.

12. Febrianti F.K., Saputra M., Puspitasari W. COGS Report Customization Design for Profitability Analysis with ABAP List Viewer: Case Study of a Telecommunication Enterprise. *1st International Conference on Information System and Information Technology*. ICISIT 2022. P. 13-18. DOI: 10.1109/ICISIT54091.2022.9873086.

13. Міжнародний стандарт фінансової звітності (МСФЗ) 15 «Дохід від договорів з клієнтами». URL: https://ips.ligazakon.net/document/MU17027.

Статтю отримано: 10.08.2026 / Рецензування 23.09.2026 / Прийнято до друку: 30.10.2026

Natalia Semenyshena
Doctor of Economic Sciences, Professor
Kherson State Agrarian and Economic University
Kropyvnytskyi, Ukraine
E-mail: semenyshena_n@ksaeu.kherson.ua
ORCID: 0000-0002-0718-0230

REVENUE ACCOUNTING OF TELECOMMUNICATION COMPANIES AS ENTITIES OF THE DIGITAL INDUSTRIAL ECOSYSTEM: SPECIFICS OF THE UKRAINIAN CASE AND IFRS REQUIREMENTS

Abstract

Introduction. *The purpose of the study was to identify the theoretical and methodological framework of accounting support and to develop practical recommendations for improving the modern accounting for revenue of telecommunication ecosystem enterprises (using the example of telecom operators) in accordance with IFRS 15 requirements, taking into account the specifics of billing accounting, bundled sales of services, and capitalization of contract costs.*

Methods. *The methodological framework of the study comprised general scientific, specialized accounting-analytical, and applied methods: analysis of the legal and regulatory framework; the accounting process modeling method (based on the 5-step model of IFRS 15) served as the core method for building a revenue recognition algorithm for complex (bundled) contracts with customers; the case study method examined the specifics of the Ukrainian case; content analysis and documentary analysis of financial statements.*

Results. *The study identified key industry specifics of the telecom sector affecting revenue recognition procedures: the presence of combined (bundled) offerings, the operation of billing systems, advance payments (prepaid), and customer acquisition and retention costs (CAC). The necessity of adapting the five-step IFRS 15 model to complex tariff plans with terminal equipment subsidization was substantiated. Approaches to improving revenue accounting based on IFRS 15 provisions for telecommunication companies as entities of the digital industrial ecosystem were proposed.*

Discussion. *Prospects for further research lie in developing methodological approaches to the valuation and impairment of contract assets under conditions of elevated credit risk and war-induced infrastructure destruction, as well as investigating the accounting treatment of network sharing (RAN sharing) between operators.*

Keywords: *accounting; revenue; expenses; telecommunication companies; services; IFRS 15; information support; digital industrial ecosystem; ecosystem product; billing; five-step model; telecom operators.*

References

1. Monitoring the twin transition of industrial ecosystems: digital industrial ecosystem analytical report / Van de Velde, Els; Kretz, Daniela; Lecluyse, Laura; Izsak, Kincsö; Moreno, Carmen; European Innovation Council and SMEs Executive Agency (European Commission), IDEA Consult, Technopolis Group. – Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2024. 122 p. URL: https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/435c7a8a-bff9-11ee-b164-01aa75ed71a1/language-en.
2. Unaise. U. (2024) Telecom, AI & Sustainability. Shaping the Modern Ekonomy: Connecting Telecom, AI, and Sustainability. *LinkedIn.* Retrivied from: https://www.linkedin.com/pulse/telecom-ai-sustainability-unaise-urfi-pmp--1ephc.
3. Marynenko A. (2024). 7 cloud technology trends. *Giga Cloud.* 24.01.2024. Retrivied from: https://gigacloud.ua/articles/7-trendiv-hmarnyh-tehnologij.
4. Lokhanova, N. (2014). Accounting for revenue from contracts with customers — new approaches to recognition in accordance with ifrs 15. *Investytsiyi: praktyka ta dosvid, 21,* pp. 38–41.
5. Myhajlovyna S.O., Kucherenko T.Je., Matros O.M., Andrusjak V.M. Metodologichni aspekty obliku vyruchky za MSFZ 15 «Dohid vid dogovoriv z klijentamy». *Naukovi perspektyvy: zhurnal*. 2023. № 5(35). URL: https://lib.udau.edu.ua/handle/123456789/9788.
6. Benko, V. (2024). Oblik dokhodiv i vytrat z nadannia posluh v umovakh nestabilnosti [Accounting of income and expenses from the provision of services in conditions of instability]. Visnyk ekonomiky – Herald of Economics, 3, 201-217. DOI: 10.35774/visnyk2024.03.201
7. Kohler Hervé & Pochet, Christine & Le Manh Anne (2021). Auditors as intermediaries in the endogenization of an accounting standard: The case of IFRS 15 within the telecom industry. Accounting, Organizations and Society, Vol. 91. URL: https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0361368221000039.

8. Giorgia Mattei & Niccolò Paoloni, 2021. Understanding the Potential Impact of IFRS 15 on the Telecommunication Listed Companies, by the Disclosures' Study. International Journal of Business and Management, 14(1), 169-169, July.

9. Boujelben, Saoussen & Kobbi-Fakhfakh, Sameh (2020). Compliance with IFRS 15 mandatory disclosures: an exploratory study in telecom and construction sectors. Journal of Financial Reporting and Accounting, 18, 707-728. 10.1108/JFRA-10-2019-0137

10. Ola Mohammad Khersiat (2021). Impact of the Application of IFRS 15 on the Profitability of Jordanian Telecom Companies (Case Study: Jordan Orange Telecom). International Journal of Financial Research, Sciedu Press, vol. 12(2), 308-317.

11. Henry, T.F., Mest, D.P. and Safar, M.L. (2019). Pirate Wireless: Revenue Recognition in the Telecommunications Industry†. Account Perspect, 18, 7-12. https://doi.org/10.1111/1911-3838.12167.

12. Febrianti F.K., Saputra M., Puspitasari W. (2022) COGS Report Customization Design for Profitability Analysis with ABAP List Viewer: Case Study of a Telecommunication Enterprise. *1st International Conference on Information System and Information Technology, ICISIT 2022,* 13-18. 10.1109/ICISIT54091.2022.9873086

Received: 08.10.2026 / Review 09.23.2026 / Accepted 10.30.2026