

УДК 657

О.А. Солдаткина,  
канд. экон. наук,доцент кафедры бухгалтерского учёта, анализа и экономической безопасности  
Хабаровского государственного университета экономики и права

В.А. Васьковская

ОТРАЖЕНИЕ ВЫРУЧКИ В СООТВЕТСТВИИ С  
МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЁТНОСТИ

*В статье отражены результаты исследования действующих требований международных стандартов финансовой отчётности по вопросам регулирования оценки величины и признания выручки. Особое внимание уделено общим подходам, изложенным в новом МСФО (IFRS) 15, обязательное применение которого предусматривается начиная с 2017 г., в том числе при составлении консолидированной финансовой отчётности российскими компаниями.*

**Ключевые слова:** международные стандарты финансовой отчётности, выручка, консолидированная финансовая отчётность.

*The article presents the results of research on existing requirements of international financial reporting standards on the regulation of value assessment and revenue recognition. Special attention is paid to the common approaches outlined in the new IFRS 15. Its compulsory application is envisaged from 2017 and includes consolidated financial reporting by the Russian companies.*

**Keywords:** international financial reporting standards, revenues, consolidated financial reporting.

Совет по МСФО совместно с Советом по стандартам финансового учёта США в 2014 г. подготовил к публикации новый совместный стандарт по вопросам признания выручки – МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями». Для предприятий, применяющих МСФО, он вступает в силу в отношении годовых отчётных периодов, начинающихся 1 января 2017 г. или после этой даты [1]. МСФО (IFRS) 15 также введён в действие и на территории Российской Федерации, о чём был издан приказ Минфина России от 21 января 2015 г. № 9н [2].

МСФО (IFRS) 15 заменит собой действующие МСФО (IAS) 18 «Выручка», МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство», КРМФО (IFRIC) 13 «Программы лояльности клиентов», КРМФО (IFRIC) 15 «Договоры на строительство объектов недвижимости», КРМФО (IFRIC) 18 «Передача активов от клиентов», ПКР (SIC) 31 «Выручка – бартерные операции, включающие

рекламные услуги». Он призван улучшить представление доходов в финансовой отчётности и их сопоставимость, последствия применения его требований будут разными для различных компаний. Новые подходы к раскрытию выручки приведут к внесению изменений в системы и процессы сбора необходимой информации.

Выручка является одним из самых важных показателей финансовой отчётности. В настоящее время определение порядка учёта выручки, возникающей от определённых видов операций и событий, таких как продажа товаров, предоставление услуг, использование другими сторонами активов предприятия, приносящих проценты, роялти и дивиденды, регулируется МСФО (IAS) 18 «Выручка» [3]. Названный стандарт содержит в ограниченном объёме отраслевые указания в отношении признания выручки. Приложение к МСФО (IAS) 18 включает примеры, иллюстрирующие порядок применения

общих указаний к операциям конкретных видов, однако оно не является составной частью стандарта. Выручка трактуется как доход, возникающий в ходе обычной деятельности предприятия, например при продаже готовой продукции или товаров. Прочие доходы – это доходы, которые возникают не в ходе обычной деятельности предприятия, поэтому они представляют собой, по существу, не выручку, а

побочную прибыль и не включаются в сферу действия МСФО (IAS) 18. Порядок определения выручки по договорам на строительство определяется по отдельному стандарту – МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство» [4]. Алгоритм определения выручки по действующим международным стандартам финансовой отчётности и разъяснениям КРМФО представлен на рисунке [5, с. 1122].

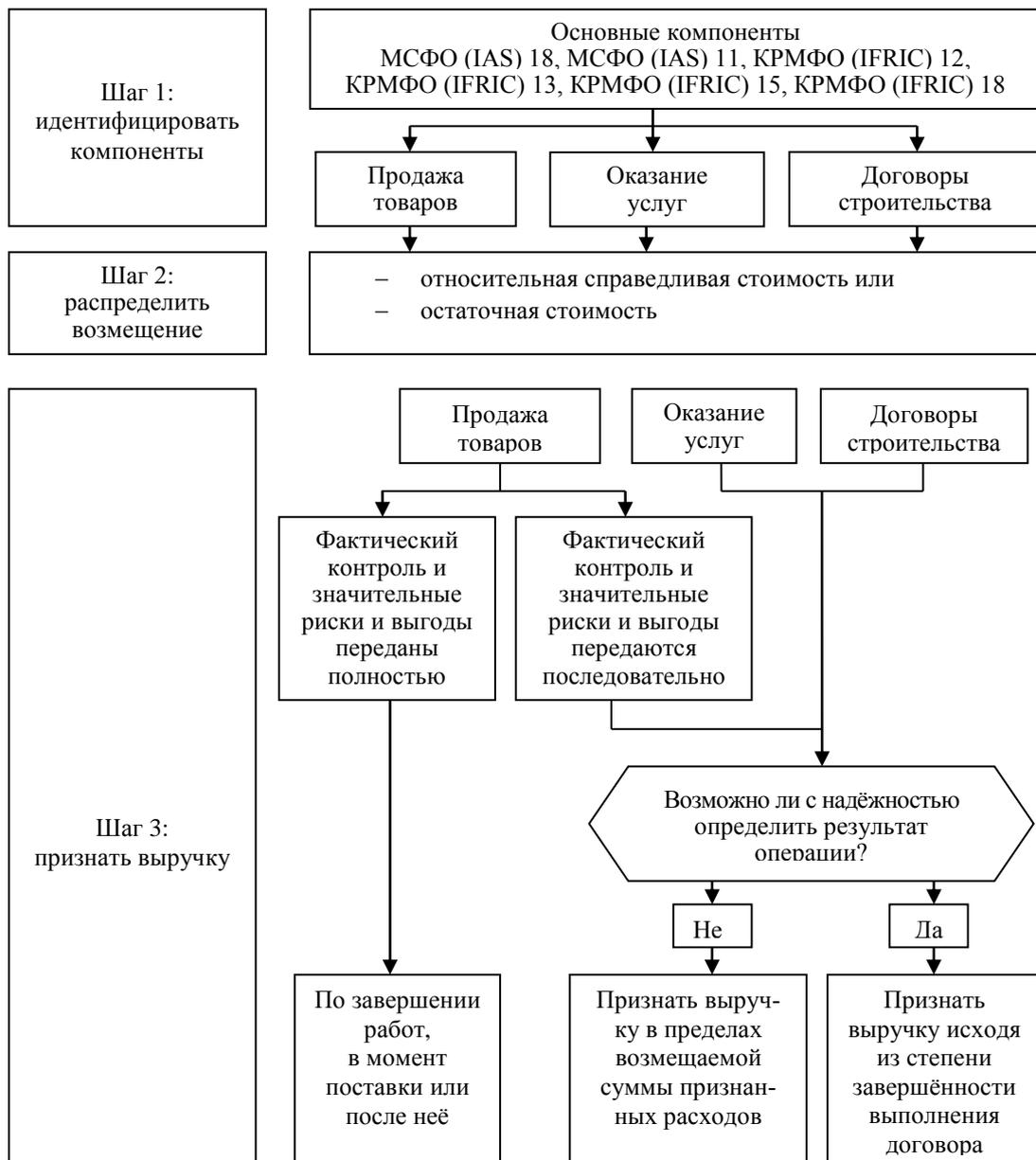


Рисунок – Алгоритм определения выручки по действующим МСФО и разъяснениям Комитета по разъяснениям международной финансовой отчётности

Алгоритм (см. рисунок) отражает количество регулирующих документов, которые необходимо применить, чтобы правильно оценить и признать выручку в настоящее время, поэтому введение в действие замещающего их одного МСФО (IFRS) 15 позволит единообразно отражать выручку в различных отраслях деятельности. Целью стандарта «является установление принципов, которые должна применять организация при отражении полезной для пользователей финансовой отчётности информации о характере, величине, распределении во времени и неопределённости выручки и денежных потоков, обусловленных договором с покупателем» [2, п. 1].

В соответствии с МСФО (IFRS) 15 для решения вопроса о том, в какой момент и в какой сумме признавать выручку, предприятия должны будут применять модель пятишагового анализа [1]. Основной принцип данной модели заключается в том, что предприятие признаёт выручку, чтобы отразить возмещение, которое оно будет иметь право получить в обмен на товары или услуги.

Шаг 1. Идентифицировать договор с покупателями.

Стандарт определяет договор как соглашение между двумя или несколькими сторонами, в рамках которого у них возникают имеющие исковую силу права и обязанности, и уточняет, что вопрос о наличии исковой силы является вопросом права. Предприятие должно учитывать договор с покупателем исключительно при соблюдении всех критериев, перечисленных ниже:

– стороны по договору утвердили договор (в письменной форме, устно или в соот-

ветствии с другой обычной деловой практикой) и обязуются выполнять обязательства;

– предприятие может идентифицировать права каждой стороны в отношении товаров или услуг, которые будут переданы;

– предприятие может идентифицировать условия оплаты товаров или услуг, которые будут переданы;

– договор имеет коммерческое содержание (то есть риски, распределение во времени или величина будущих денежных потоков, как ожидается, изменятся в результате договора);

– получение организацией возмещения, право на которое она получит в обмен на товары или услуги, которые будут переданы покупателю, является вероятным [2, п. 9].

Правовая защита прав и обязательств в договоре обеспечивается законодательством. Практика и процедуры заключения договоров зависят от юрисдикций, отраслей, они могут отличаться в рамках одного предприятия (могут зависеть от класса покупателей) [2, п. 10].

Если договор отвечает всем перечисленным выше критериям на дату его заключения, то впоследствии предприятие не переоценивает его на предмет соответствия этим критериям, кроме случаев, когда имеются признаки значительного изменения фактов и обстоятельств.

Шаг 2. Идентифицировать обязанности, подлежащие исполнению в рамках договора.

Предприятие должно идентифицировать каждое содержащееся в договоре с клиентом обещание поставить некий товар или оказать некую услугу. Обещание рассматривается как обязанность, подлежащая исполнению, если обещанный товар или услуга отчётливо выделяются.

Обещанный товар или услуга являются отличимыми, если отвечают обоим следующим критериям:

Критерий 1: покупатель может получить выгоду от использования данного товара или данной услуги либо непосредственно, либо в сочетании с другими ресурсами, доступными покупателю.

Критерий 2: обещание компании предоставить покупателю этот товар или эту услугу поддается отдельной идентификации относительно других обещаний, предусмотренных договором.

Предприятиям нужно будет идентифицировать все свои договоры, предусматривающие поставку нескольких товаров или услуг, и оценить, какие из обещанных товаров или услуг следует учитывать отдельно, согласно новой модели.

Шаг 3. Определить цену сделки.

Под ценой сделки понимается сумма возмещения, которое предприятие, по его предположениям, будет иметь право получить в обмен на передачу товаров или услуг покупателю. Для определения суммы предприятие анализирует множество факторов. Существует одно исключение для вознаграждений, основанных на объеме продаж и на интенсивности использования, например вознаграждения в форме роялти, которые возникают при предоставлении лицензии на объекты интеллектуальной собственности. Согласно новому стандарту, предприятия не могут включать в цену сделки расчетную оценку сумм такого рода вознаграждений. Вместо этого выручка в отношении подобных вознаграждений признается на более позднюю из следующих двух дат: дату последующей продажи или использования,

или дату исполнения или частичного исполнения той подлежащей исполнению обязанности по договору, к которой относятся соответствующие роялти.

Данное исключение применяется только к лицензионным соглашениям в отношении интеллектуальной собственности.

Шаг 4. Распределить цену сделки между обязанностями, подлежащими исполнению.

Цена сделки, подлежащая отнесению на каждую обязанность, подлежащую исполнению по договору, определяется предприятием пропорционально цене продажи соответствующего товара или услуги как самостоятельного объекта. Если цену продажи товара или услуги нельзя наблюдать непосредственно, предприятия должны оценить её расчётным путём.

Шаг 5. Признать выручку в момент исполнения компанией обязанности, подлежащей исполнению в рамках договора.

Предприятие признаёт выручку в момент исполнения обязанности, подлежащей исполнению в рамках договора, посредством передачи покупателю контроля над товаром или услугой. Передаваться контроль может в определённый момент времени или на протяжении определённого времени.

В первую очередь предприятие оценивает, используя следующие критерии, не имеет ли место передача контроля на протяжении определённого времени:

– выгоды, связанные с исполнением договора, покупатель одновременно получает и потребляет в процессе исполнения компанией своих обязанностей по этому договору;

– в процессе исполнения компанией своих обязанностей по договору создаётся или улучшается актив, контроль над которым покупатель получает по мере создания или улучшения этого актива;

– исполнение компанией своих обязанностей по договору не приводит к созданию актива, который предприятие может использовать для альтернативных целей, и при этом предприятие имеет обеспеченное правовой защитой право на получение платы за выполненную к настоящему времени часть договорных работ.

Если удовлетворяется только один или несколько критериев, то предприятие признаёт выручку на протяжении определённого времени, используя метод, отражающий особенности исполнения им своих обязанностей по договору. Такой метод может предусматривать расчёт на основе результатов или расчёт на основе затрат. Цель – отразить достигнутый компанией прогресс в процессе передачи покупателю контроля над товарами или услугами.

Если в процессе исполнения своих обязанностей по договору предприятие произвело существенный объём незавершённого производства или готовой продукции, контролируемый покупателем, то методы расчёта, основанные на результатах, не будут достоверно отражать достигнутый прогресс, так как не весь объём выполненных работ включается в оценку результатов. Если не удовлетворяется ни один из вышеперечисленных критериев признания выручки на протяжении определённого времени, то предприятие признаёт выручку в определённый момент времени, то есть в момент передачи покупателю контроля над соответствующим

товаром или услугой. В руководстве по применению стандарта предусмотрены указания по вопросу о том, как следует признавать выручку от предоставленного лицензионного права на объект интеллектуальной собственности. Если обещание предоставить такую лицензию не отличается от других обещаний по договору, то применяется общая модель признания выручки в рамках пятого шага. В ином случае применяют другие критерии для определения того, что именно передаётся покупателю в рамках лицензии и соответственно когда следует признавать выручку. Помимо ситуации с лицензиями в новом стандарте содержатся указания по вопросам продажи с правом возврата, гарантийных обязательств, действует ли предприятие в качестве принципала или в качестве агента, договоры продажи с обязательством последующего выкупа.

Новые правила учёта выручки затронут строительство, особенно долгосрочные строительные договоры, телекоммуникации и информационные технологии (программное обеспечение).

В российском учёте постепенно происходят преобразования, приближающие его к МСФО, используя инновационный подход, можно даже на основании имеющихся нормативных актов представлять информацию в финансовой отчётности так, чтобы она соответствовала требованиям международных стандартов. В частности, О.Г. Лапина отмечает, что «требование признания выручки по мере выполнения работ, которое сейчас касается только строительных (и близких к ним) организаций, в достаточно близком бу-

дущем будет распространено на организации любых отраслей и на отношения в рамках любых договоров вне зависимости от их названия. Эта идеология уже заложена в проекте нового федерального стандарта. Очень чётко этот же подход проявляется в уже введённом на территории РФ стандарте МСФО (IFRS) 15» [6, с. 149; 150].

Подводя итоги, можно сделать вывод о том, что прежние традиционные подходы к порядку признания и оценке выручки на современном этапе развития утратили актуальность, не охватывают все сферы экономической деятельности, поэтому был разработан МСФО (IFRS) 15, устраняющий имеющиеся недостатки. Вследствие того, что данный стандарт ещё не вступил в силу для обязательного применения, достаточный практический опыт не накоплен, и предприятиям предстоит трудоёмкая работа по внедрению рассмотренных новых положений.

#### **Список использованных источников**

1. Международный стандарт финансовой отчётности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» : первый опыт применения // <http://www.kpmg.com/RU/ru> (дата обращения 28.01.2016).

2. Международный стандарт финансовой отчётности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» // [http://www.consultant.ru/document/cons\\_do](http://www.consultant.ru/document/cons_do)

[с\\_LAW\\_175324/](#) (дата обращения 28.01.2016).

3. Международный стандарт финансовой отчётности (IAS) 18 «Выручка» // <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=186270> (дата обращения 28.01.2016).

4. МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»//<http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=123289> (дата обращения 28.01.2016).

5. МСФО : точка зрения КПМГ : практич. руководство по Международным стандартам финансовой отчётности, подготовленное КПМГ. 2013/2014 : в 2 ч. / пер с англ. – 10-е изд. М. : Альпина Паблишер, 2014. Ч. 1.

6. Лапина О. Г. Годовой отчёт 2015. Правила проверки от О. Г. Лапиной / О. Г. Лапина. М. : Директив, 2015.