

## КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ И ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ФОРМИРОВАНИЯ ИНФОРМАЦИИ О ВЫРУЧКЕ В КОРПОРАТИВНОЙ ОТЧЕТНОСТИ

© 2017 Н.А. Архипова, Т.А. Корнеева, Г.А. Шатунова\*

Систематизированы требования МСФО к отражению выручки экономического субъекта с использованием новой концептуальной модели, выделены структурные элементы каждого этапа признания выручки, проведен анализ отражения в отчетности компаний выручки за 2016 г., определены практические аспекты применения концептуальной модели признания выручки, требующие дальнейшей методической разработки на уровне экономического субъекта.

**Ключевые слова:** международные стандарты финансовой отчетности, выручка, многокомпонентные договоры, переменное возмещение, модель признания выручки.

### **Основные положения:**

- ◆ систематизированы условия и принципы признания выручки в корпоративной отчетности в соответствии с международными стандартами;
- ◆ определены и обоснованы структурные элементы отдельных этапов признания выручки в рамках новой концептуальной модели;
- ◆ проведен анализ представления информации о выручке в отчетности крупнейших российских компаний за 2016 г., сделан вывод о необходимости проведения оценки влияния новой модели на отчетность и о необходимости отражения такого влияния информации об учетной политике в составе корпоративной отчетности;
- ◆ на основе анализа соотношения требований российских стандартов бухгалтерского учета (федеральных стандартов) и международных стандартов в части представления в корпоративной отчетности информации о выручке предложены корректировки российской отчетности, необходимые в связи с различиями требований данных документов в части признания и оценки выручки;
- ◆ определены практические аспекты применения концептуальной модели признания выручки, требующие дальнейшей методической разработки на уровне экономического субъекта.

### **Введение**

Выручка является ключевым показателем, влияющим на оценку результативности деятельности экономического субъекта стейкхолдерами. Оценка количественных финансовых показателей и их последующая качественная интерпретация выступают основой для принятия решений в отношении инвестиций первичными и вторичными стейкхолдерами, что в дальнейшем влияет на экономическую деятельность компании<sup>1</sup>. Организации, формирующие консолидированную или отдельную корпоративную отчетность, при ее составлении обязаны непрерывно проводить анализ влияния на такую отчетность моделей отражения выручки, установленных МСФО. Своими решениями в 2014 г. Совет по междуна-

родным стандартам финансовой отчетности и Совет по стандартам финансового учета США утвердили новый стандарт, регламентирующий представление выручки в отчетности, - МСФО (IFRS) 15 "Выручка по договорам с покупателями", который заменил практически все условия и правила признания выручки, содержащиеся в международных стандартах и общепринятых принципах США<sup>2</sup>. Методические аспекты формирования показателей корпоративной отчетности требуют дальнейшего совершенствования при изменениях в МСФО и в условиях сближения российской учетной системы с международными стандартами<sup>3</sup>.

### **Методы**

Разработанный стандарт устранил существующие несоответствия и недостатки дей-

\* Архипова Наталья Анатольевна, кандидат экономических наук, доцент; Корнеева Татьяна Анатольевна, доктор экономических наук, профессор; Шатунова Галина Александровна, кандидат экономических наук, профессор. - Самарский государственный экономический университет. E-mail: msfo@sseu.ru.

ствующих документов по признанию выручки, обеспечил четкую концепцию для решения вопросов признания выручки и сопоставимость практик признания выручки в разных отраслях, организациях, странах и на фондовых рынках.

МСФО (IFRS) 15 предписывает порядок учета всей выручки, возникающей из договоров с покупателями, и применяется ко всем организациям, заключившим договоры на предоставление товаров или услуг покупателям за исключением договоров, относящихся к сфере регулирования других стандартов, например МСФО (IFRS) 16 "Аренда"<sup>4</sup>.

МСФО (IFRS) 15 заменил собой стандарты, разъяснения к стандартам по признанию выручки, действовавшие ранее<sup>5</sup>. Разработана концептуально новая универсальная модель отражения в отчетности активов и обязательств, возникающих из договоров на продажу товаров и услуг, применимая как к продаже товаров и услуг, так и к договорам строительства. В стандарте установлены основные принципы, предписанные к применению организациями при оценке и признании выручки. Главным принципом является признание экономическим субъектом дохода в виде выручки таким образом, чтобы отражать плату (возмещение), право на которую экономический субъект, как ожидается, получит при отгрузке товаров или оказании услуг покупателю. Формирование отчетности организаций в части выручки в соответствии с новыми принципами способно оказать, как предполагается, значительное влияние на финансовую отчетность организаций, на бизнес-процедуры и внутренний контроль в отношении финансовой отчетности.

### Результаты

В результате исследования положений документа выявлено, что основным подходом в данной модели формирования выручки выбран поэтапный анализ договоров экономического субъекта и его покупателей для ответа на ряд вопросов: "Когда, в какой сумме и каким образом следует признавать выручку в финансовых отчетах?"

Указанный анализ включает в себя пять этапов.

1. Идентификация договора (договоров) с покупателем.

2. Идентификация обязанности к исполнению в договоре с покупателем.

3. Измерение цены операции.

4. Разделение цены операции на отдельные обязанности по договору и отнесение ее на обязанности к исполнению в договоре с покупателем.

5. Отражение выручки в определенный момент времени или на протяжении периода, когда организация погашает обязанность к исполнению.

При отражении в отчетности выручки экономическим субъектам требуется применять профессиональное суждение при учете условий отдельных договоров с покупателями, причем такое суждение должно применяться последовательно в отношении договоров с одинаковыми условиями и обстоятельствами. При этом необходимо использовать ретроспективный подход в отношении всех предыдущих периодов, информация о которых представлена в отчетности. Экономический субъект не должен применять данный международный стандарт, если до даты составления отчетности обязанности по договору были выполнены (идентифицируемые товары или услуги были переданы), но возмещение по договору не получено или может измениться.

Организация может выбрать полное или модифицированное ретроспективное применение рассматриваемого стандарта, что требует раскрытия в соответствии с международным стандартом, регламентирующим вопросы учетной политики<sup>6</sup>. При полном ретроспективном применении может быть использован один из двух методов: пересчет значений показателей предшествующих отчетных периодов с учетом ряда упрощений либо признание общей суммы, отражающей влияние первоначального применения на дату использования подхода МСФО (IFRS) 15. Модифицированное ретроспективное применение стандарта будет иметь результатом то, что экономический субъект станет применять стандарт ретроспективно только в отношении последнего периода, представленного в отчетности, признавая общую сумму, отражающую влияние первоначального применения данного стандарта путем корректировки собственного капитала, как правило, нераспределенной прибыли на дату первого приме-

нения. Например, при заключении договора с покупателем в сентябре 2016 г., действующего до 25 мая 2018 г., в финансовой отчетности на конец 2017 г. при применении ретроспективного подхода пересчитывается прибыль за 2016 г. и корректируется остаток накопленной прибыли на 1 января 2017 г. Если экономический субъект решает применить модифицированный подход, то данные за 2016 г. не пересчитываются, при этом производится корректировка начального остатка нераспределенной прибыли путем отражения суммарного эффекта на эту дату. Указанный суммарный эффект является суммой, показывающей изменение нераспределенной прибыли по сравнению с аналогичным показателем, рассчитанным по правилам действовавшего ранее международного стандарта.

Определение покупателя в МСФО (IFRS) 15 следующее: “Сторона, заключившая договор с организацией на получение товаров или услуг, являющихся результатом обычной деятельности организации, в обмен на возмещение”. Как правило, покупателя по договору достаточно легко идентифицировать. Но в отдельных случаях необходимо анализировать совокупность обязанностей к исполнению для точного определения покупателя, например, в договорах на размещение рекламы или разработку продукции, которая будет реализовываться. Если условиями договора предусмотрено участие сторон соглашения в деятельности другой стороны или в хозяйственном процессе, по результатам которого экономические субъекты - участники соглашения разделяют риски и преимущества, то сторона договора не будет являться покупателем по требованиям стандарта.

Вначале анализируется, к сфере действия каких других стандартов относятся отдельные компоненты договора, из цены операции исключается величина компонента договора, который первоначально должен быть учтен с использованием других стандартов (например, при заключении договора, включающего в себя компонент выпуска финансового инструмента и компонент выручки). В этом случае финансовый инструмент отражается в его оценке по справедливой стоимости, а остаток причитающегося возмещения распределяется на остальные компоненты договора.

На первом этапе процесса формирования выручки, как предписывает МСФО (IFRS) 15, организация должна идентифицировать договор на предоставление товаров или услуг покупателям, при этом под договором понимается соглашение, в котором обусловлены права и обязанности сторон, обеспеченные правовой защитой и имеющие письменную, устную форму, либо такое соглашение подразумевается исходя из обычаев деловой практики экономического субъекта. В соответствии с российским законодательством договоры между экономическими субъектами - юридическими лицами должны быть заключены в письменной форме. Для принятия организацией решения, относится ли договор к сфере действия МСФО (IFRS) 15, необходимо проанализировать выполнение ряда критериев, а именно:

- ♦ стороны договора своими решениями утвердили договор и обязуются выполнять предписанные договором обязательства, так как договор не может быть обеспечен правовой защитой, если не будет утвержден сторонами, и продавец и покупатель должны намереваться предоставить и приобрести товары или услуги, упомянутые в договоре, соответственно;

- ♦ организация может определить права каждой из сторон договора относительно товаров или услуг, предназначенных к передаче, что определяется обязанностью продавца и покупателя на продажу или покупку товаров или услуг;

- ♦ организация может выделить условия оплаты товаров или услуг, предназначенных для передачи покупателям, т.е. обязательно наличие в договоре информации, необходимой для оценки цены операции;

- ♦ в договоре есть коммерческое содержание, что означает изменение в результате договора рисков распределения во времени или величины денежных потоков организации; данный критерий позволяет не включать в состав выручки так называемые круговые сделки, когда передаются товары между одними и теми же организациями с целью показать большой объем операций и валовой выручки;

- ♦ поступление в организацию возмещения, право на которое организация-продавец получит в обмен на товары или услуги, пере-

даваемые покупателю, является вероятным. При оценке вероятности организация принимает во внимание намерения покупателя выплатить возмещение, а не его размер, так как размер возмещения может меняться в зависимости от условий сделки. Таким образом, оценка вероятности относится к сумме возмещения, а не к цене договора и, в отличие от существовавших ранее правил, признание выручки может произойти ранее в случае, если часть цены договора считается подверженной риску неполучения. Оценка вероятности при этом требует значительного профессионального суждения.

Наряду с идентификацией договоров, в стандарте содержится требование об объединении нескольких договоров, заключенных с одним покупателем одновременно, при выполнении одного или всех условий:

- ♦ договоры согласовывались как единый комплект документов с единой коммерческой целью;

- ♦ размер возмещения к уплате по одному из договоров зависит от цены или выполнения условий одного или нескольких других договоров;

- ♦ товары или услуги, обещанные по договору, представляют одну обязанность к исполнению.

При появлении неутвержденных в договоре изменений в предмете или цене организация на основе профессионального суждения принимает решение об отражении модификации первоначального договора с покупателем или нового договора. При этом учитываются появление у сторон новых прав и обязанностей, которые обеспечены правовой защитой, а также изменение существующих прав и обязанностей. Модификация может рассматриваться как внесение изменений или поправка договора. Модификация договора может:

- ♦ представлять собой отдельный договор, при этом она не влияет на первоначальный договор, выручка, признанная до модификации, не корректируется. При этом должны выполняться два критерия: товары и услуги, являющиеся дополнительными, в рамках модификации должны быть отделимыми от товаров и услуг в договоре, заключенном первоначально; сумма возмещения по таким товарам и услугам, которое ожидается к по-

лучению, должна отражать цену отдельной (обособленной) продажи данных товаров и услуг;

- ♦ считаться изменением первоначального договора и не отражаться как отдельный договор в случае, если не выполняются указанные выше условия.

Во втором случае возможно отражение модификации тремя способами в зависимости от ее конкретных условий.

1. Если товары и услуги, предоставляемые после модификации, являются отличными от предоставленных по первоначальному договору, то организация отражает модификацию как если бы это было расторжение первоначального договора и возникновение нового. Размер оставшегося возмещения определяется как сумма возмещения по первоначальному договору, еще не признанная в качестве выручки, и как сумма возмещения по модификации договора.

2. Если товары и услуги, предоставляемые после модификации, не являются отличными от передаваемых по первоначальному договору и, соответственно, составляют одну обязанность к исполнению, которая выполнена только частично на дату модификации, то организация отражает модификацию как часть первоначального договора, корректируя ранее признанную выручку, увеличивая или уменьшая ее. Таким образом, отражаются влияние модификации на цену операции и степень ее выполнения, при этом используется кумулятивный подход.

3. Изменение договора представляет собой комбинацию 1-го и 2-го способов, т.е. модификацию действующего договора и создание нового договора. При этом не корректируются выполненные обязательства к исполнению, являющиеся отличными от модифицируемых товаров и услуг. Экономический субъект будет корректировать ранее признанную выручку, увеличивая или уменьшая ее, для отражения влияния модификации как на расчетную цену операции, отнесенную на обязанности к исполнению, не отличимые от модифицированной части договора, так и на степень выполнения договора.

Для определения единицы учета выручки на втором этапе производится идентификация обязанности к исполнению в договоре

с покупателем, которая включает в себя оценку того, какие из указанных в договоре товаров и услуг являются отдельными (отличимыми) обязанностями к исполнению.

Обязанностью к исполнению выступает каждое обещание передать покупателю один товар или пакет товаров, услугу или пакет услуг, несколько товаров или услуг, являющихся отличимыми, вместе с тем практически одинаковыми и передаваемыми покупателю по одной и той же схеме.

Передача идентифицируемых товаров и услуг признается осуществляемой по одной и той же схеме в случае одновременного выполнения двух условий: 1) каждый товар или услуга отвечают критериям, установленным для обязанностей к исполнению в течение одного периода; 2) при оценке того, в

какой степени выполнены обязанности к исполнению, экономическим субъектом используется тот же метод. В табл. 1 приведены условия признания товара или услуги отличимыми.

Например, следующие товары и услуги являются отличимыми (табл. 2).

На третьем этапе признания выручки в соответствии с МСФО (IFRS) 15 определяется цена операции, т.е. сумма вознаграждения, на которое, как ожидается, организация будет иметь право в обмен на переданные покупателю товары и услуги, за исключением сумм, полученных от имени третьих сторон. Такими суммами являются налоги (НДС, налог с продаж).

Факторы, влияющие на цену операции, представлены в табл. 3.

*Таблица 1*

**Условия, при которых товар или услуга признаются отличимыми**

<b>Критерий</b>	<b>Содержание критерия</b>
Возможность получения выгоды покупателем	Покупатель может получить выгоду от товара или услуги либо в отдельности, либо вместе с другими ресурсами, к которым у покупателя имеется свободный доступ
Возможность отделения от других обязанностей по договору	Обещание организации передать товар или услугу покупателю является отдельно идентифицируемым от других обещаний по договору

*Таблица 2*

**Примеры отличимых товаров и услуг**

<b>Вид отличимого товара или услуги</b>	<b>Примеры</b>
Продажа товаров, произведенных организацией	Продажа готовой продукции организации-производителя
Перепродажа товаров, приобретенных организацией	Продажа товаров организацией оптовой или розничной торговли
Перепродажа прав на товары или услуги	Продажа авиабилетов организацией-принципалом
Оказание услуги по организации передачи товаров или услуг покупателю другой стороной	Продажа купонов на получение товаров или услуг в будущем организацией-агентом
Выполнение указанной в договоре задачи для покупателя	Услуги по установке программного обеспечения, по его обновлению
Оказание услуги, заключающейся в готовности предоставить товары или услуги либо в предоставлении товаров или услуг для использования в порядке и в сроки, установленные покупателем	Обновления программного обеспечения, не предусмотренные первоначально и предоставляемые в случае их появления
Передача прав на товар или услугу, которые подлежат передаче в будущем и которые покупатель может продать или передать своему покупателю	Экономический субъект, реализующий выпускаемую продукцию организации, занимающийся розничной торговлей, обещает передать дополнительные товар или услугу, которые затем будут переданы физическому лицу, приобретающему продукцию у организации розничной торговли
Строительство, производство или разработка актива от имени покупателя	Строительство объектов недвижимости, разработка программного обеспечения
Предоставление лицензий	Предоставление лицензий на права, возникающие из патентов на определенные продукты
Передача опционов на приобретение дополнительных товаров или услуг при возникновении у покупателя существенных прав в результате передачи таких опционов	Предоставление существенной скидки на будущие покупки

Факторы, способные повлиять на определение цены операции

Фактор	Примеры влияния на цену операции
Переменное возмещение	Сумма возмещения может быть меньше обещанной в договоре при наличии скидки, кредита, стимулов, бонусов за результат, штрафов, а также если сумма возмещения зависит от возможности наступления будущего события или ненаступления его
Ограничение оценок переменного возмещения	Выручка может быть уменьшена вследствие внешних факторов (например, волатильность на рынке, суждения, погодные условия, действия третьих сторон, повышенный риск морального износа товара или услуги, обещанных по договору). Организация должна определить высшую степень вероятности того, что изменение оценки переменного возмещения приведет к значительному уменьшению выручки. Размер переменного возмещения, включаемого в цену операции, ограничивается суммой, которая не приведет к значительному уменьшению выручки
Наличие значительного компонента финансирования в договоре	Вознаграждение выплачивается авансом или после предоставления товаров или услуг. Указанная в договоре сумма возмещения должна корректироваться с учетом стоимости денег во времени, т.е. отражаться по дисконтированной стоимости. Период отсрочки платежа или поставки при этом должен быть более 1 года
Неденежное возмещение	Цена операции включает в себя справедливую стоимость неденежного возмещения, предоставляемого в форме товаров, услуг или в прочих формах
Возмещение, подлежащее уплате покупателю	Приобретение организацией товаров или услуг, которые предложены покупателем и удовлетворяют деловым потребностям организации (плата за "полочное пространство", купоны и скидки). Такое возмещение учитывается как уменьшение общей цены операции

На четвертом этапе признания выручки в соответствии с МСФО (IFRS) 15 после идентификации отличимых обязанностей к исполнению и определению цены операции необходимо распределить цену операции на обязанности к исполнению в договоре с покупателем. Целью данного расчета является определение размера причитающегося вознаграждения, право получить которое возникнет у организации после передачи указанных в договоре товаров или услуг покупателю. В общем случае распределение должно производиться на основе цены продажи товаров или услуг обособленно. При этом любая скидка в цене распределяется на все отдельные обязанности к исполнению, за исключением случаев, когда скидка относится не на все, а только на ряд товаров или услуг в соглашении.

Таким образом, на данном этапе основным является определение обособленной цены продажи, т.е. суммы, за которую организация продала бы товар или услугу по отдельности в момент заключения договора. Это так называемая "цена выхода", причем наилучшей оценкой, как установлено и в других МСФО, является цена наблюдаемая. Если цены не являются наблюдаемыми напрямую,

то экономический субъект должен сделать такую оценку самостоятельно, анализируя влияние внутренних и внешних факторов (рис. 1).

Данный подход к оценке цены отдельной продажи является приоритетным при формировании учетной политики организации для признания выручки по МСФО, так как здесь максимально используются оценки руководства по ведению операционной деятельности и продажам.

Методы оценки цены отдельной продажи, которые могут выбрать экономические субъекты, формируя учетную политику в отношении признания выручки, представлены в табл. 4.

В отдельных случаях организации могут использовать комбинацию указанных методов (например, при наличии в договоре нескольких обязанностей к исполнению, имеющих переменные или неопределенные цены отдельной продажи). Другим проблемным вопросом является наличие у одной обязанности к исполнению нескольких цен отдельной продажи. В этом случае необходимо определить отдельный порядок установления цен отдельной продажи для каждой группы покупателей или регионов продажи.

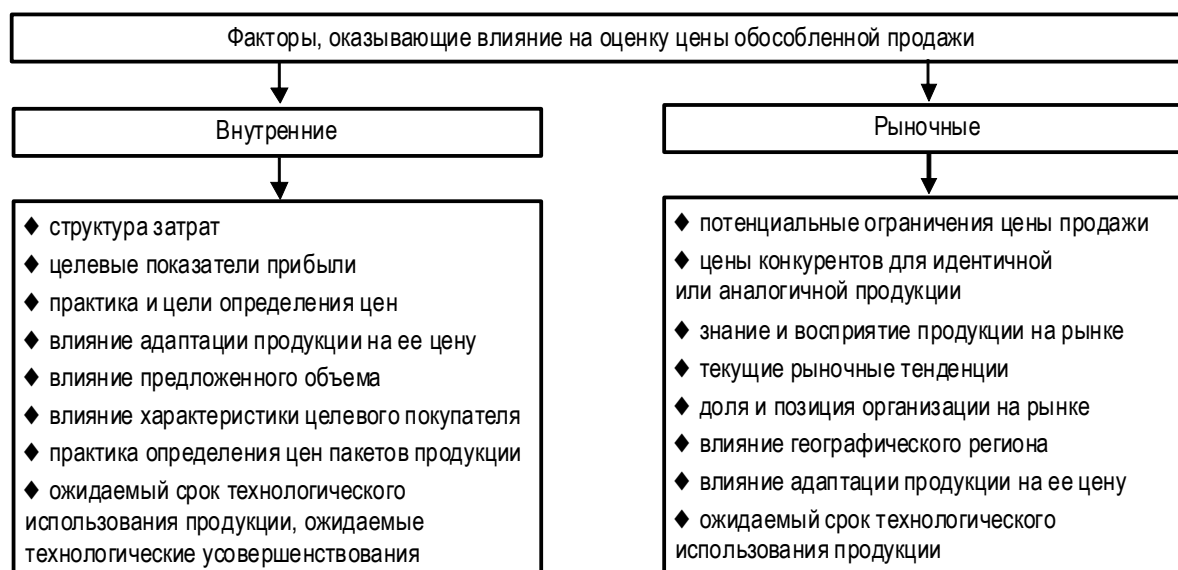


Рис. 1. Факторы, которые учитываются при оценке цены отдельной продажи

Таблица 4

**Методы оценки цены отдельной продажи**

Метод оценки	Характеристика метода оценки
Скорректированная рыночная цена	Метод основан на максимальном учете внешних факторов, оказывающих влияние на цену. Основой для оценки будет цена на товары или услуги, которые экономический субъект продавал ранее, или цены конкурентов. Указанная величина корректируется на ожидаемую величину влияния рыночных факторов
Планируемые затраты плюс маржинальный доход	Метод основан на максимальном учете внутренних факторов, а также и внешних компонентов. Маржа, включаемая в цену отдельной продажи, должна отражать не только желаемый размер маржи, но и тот, который рынок готов оплатить. Маржа может корректироваться с учетом различий в продуктах, географических регионах, покупателях и других факторах
Остаточный подход	Экономический субъект в состоянии оценить цену отдельной продажи для всех товаров или услуг в договоре, кроме одного. Организация распределяет оставшуюся часть цены сделки на товар или услугу, цену отдельной продажи которых он не смог обоснованно определить. Данный метод может применяться только к договорам со множеством элементов, когда цена продажи отдельно взятого товара или услуги неизвестна

После определения цен отдельной продажи цена операции распределяется на каждую отдельную обязанность к исполнению на базе метода относительной цены продажи, в основе которого лежит соотношение отдельной цены продажи конкретной обязанности к исполнению и суммы цен отдельной продажи всех отдельных обязанностей к исполнению по договору. Данный метод позволяет распределить имеющиеся скидки к общей цене договора на каждую обязанность. Однако в договоре может быть предусмотрено, что скидка относится только лишь на одну или на ряд обязанностей по договору. В этом случае организация должна отнести скидку лишь на эту или эти обязанности и только затем исполь-

зовать остаточный подход к оценке цены отдельной продажи товара или услуги.

На заключительном этапе признания выручки организация определяет момент этого признания. Здесь могут быть использованы два варианта: в отдельный момент времени или на протяжении периода, когда организация погашает обязанность к исполнению.

Организация имеет право признавать выручку только тогда, когда она выполняет обязанности путем передачи обещанного покупателю товара или услуги. Согласно подходу МСФО товар или услуга отражаются в учете и отчетности как переданные, когда покупателю передается контроль над ними. Контроль над активом возникает у организации,

когда она может определять, каким способом она его будет использовать и каким образом будет получать выгоды от него, а также когда у нее есть возможность воспрепятствовать другим лицам определять, каким способом использовать актив и получать от этого выгоду.

В зависимости от указанных условий передается контроль на товар или услугу и одновременно или в течение периода будет определяться момент признания выручки, т.е. ее отражения в учете и отчетности.

Экономический субъект должен признавать выручку на протяжении периода времени вследствие передачи контроля над товарами или услугами в течение этого периода

в случае выполнения одного из условий, представленных в табл. 5.

При принятии экономическим субъектом решения о признании выручки на протяжении периода времени появляется необходимость выбора одного из методов определения степени выполнения обязанности к исполнению по договору. В учетной политике должен быть определен выбор одного из методов, указанных в табл. 6, который должен последовательно применяться в отношении идентичных обязательств и в сходных обстоятельствах.

Можно рекомендовать экономическим субъектам при выборе учетной политики учи-

*Таблица 5*

**Условия признания выручки на протяжении периода времени**

Условие	Характеристика условия
Покупатель одновременно получает и потребляет выгоды от выполнения экономическим субъектом обязанности по мере ее исполнения	Применяется только в отношении услуг. Например, услуги, оказываемые ежедневно или периодически (уборка помещений в течение периода, бухгалтерское обслуживание на протяжении периода, перевозка груза)
В ходе выполнения экономическим субъектом своей обязанности к исполнению создается или улучшается актив, при этом покупатель получает контроль над активом по мере его создания или улучшения	Актив, который создается или улучшается, может быть материальным (строящееся здание на территории заказчика) и нематериальным (разработка ИТ-системы)
Выполнение экономическим субъектом своей обязанности не приводит к созданию актива, который экономический субъект может использовать для альтернативных целей, и экономический субъект обладает правом на получение платы за исполненную часть работы, что обеспечено правовой защитой	На дату заключения договора экономический субъект анализирует, может ли он использовать актив альтернативным способом (например, продажа другому покупателю или использование после доработки в других целях, выдача аудиторского заключения). Отсутствие такой возможности подтверждается наличием значительных договорных или практических ограничений, определяемых на основе профессионального суждения. Право на возмещение, которое обеспечено правовой защитой, возникает в связи с условиями договора (право на возмещение понесенных расходов с учетом прибыли) или с требованиями законодательных актов, применимых к договору

*Таблица 6*

**Методы выявления стадии выполнения обязанности к исполнению по договору**

Метод	Характеристика метода
Метод результатов	Оценка выручки производится исходя из стоимости поставленных до отчетной даты товаров или услуг. Применяемые процедуры: обзор результатов деятельности, завершенной до отчетной даты; оценка полученных результатов; оценка завершенных этапов; оценка прошедшего времени и произведенных и предоставленных единиц. Ограничения в использовании: наличие незавершенного производства на конец периода; результаты для оценки стадии выполнения не являются наблюдаемыми непосредственно
Метод ресурсов	Оценка выручки производится исходя из доли потребленных ресурсов - материальных, трудовых, денежных - в совокупных ресурсах, которые экономический субъект ожидает потребить для выполнения обязанности к исполнению. Ограничения в использовании: отсутствие связи между потреблением ресурсов и передачей покупателям контроля над товарами и услугами (например, сверхлимитный расход ресурсов, не предусмотренный договором)



тывать особые характеристики товаров или услуг, обычно продаваемых покупателям, и характер обязанности. Например, при признании выручки спортивно-оздоровительного комплекса от оказания услуг посетителям по абонементам при определении объема выполнения обязанностей следует принимать время, прошедшее с момента, когда комплекс готов оказать услуги посетителям, вне зависимости от времени посещения комплекса покупателем.

Если компания не может по конкретному договору определить степень завершенности, то выручка не может быть признана до момента, когда оценить степень исполнения договора станет возможно. Если компания обоснованно полагает, что убытка не будет, то выручка может быть признана в сумме понесенных затрат.

При применении метода ресурсов будут являться дискуссионными договоры, предусматривающие поставку и установку товаров, в том случае когда не все понесенные затраты способствуют выполнению обязанности по договору к исполнению (к примеру, не произведены работы по установке оборудования). При оценке стадии выполнения договора затраты на покупку оборудования исключаются из общей суммы затрат на выполнение обязанностей и оценка объема их выполнения производится исходя из затрат, не включающих в себя покупную стоимость оборудования. При признании выручки за период ее сумму рекомендуется определять исходя из общей выручки за вычетом затрат на закупку оборудования, умноженной на процент степени выполнения договора, увеличенной на покупную стоимость приобретенного оборудования.

Если контроль над товарами и услугами не передается в течение времени, значит, выручку от них экономический субъект дол-

жен признавать на определенную дату, т.е. в конкретный момент времени, причем определяющим фактором является именно факт передачи контроля, индикаторы которого приведены на рис. 2.

Индикаторы, с одной стороны, не являются контрольным перечнем, а с другой - не должны применяться по отдельности. Поэтому экономическому субъекту при принятии решения о передаче покупателю контроля над товаром или услугой рекомендуется применять профессиональное суждение в отношении уместных фактов и обстоятельств с учетом всех имеющихся индикаторов.

Таким образом, результатом применения документа МСФО (IFRS) 15 является замена отдельных моделей учета выручки, существовавших ранее для учета выручки от продажи товаров, услуг, выполнения договоров на строительство, единой концептуальной моделью учета для обязательств по исполнению условий договора либо в течение периода времени, либо в определенный момент времени.

### Обсуждение

Анализируя соотношение требований российских стандартов бухгалтерского учета (ПБУ), которые в соответствии с Федеральным законом от 18 июля 2017 г. № 160-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон “О бухгалтерском учете”» признаются федеральными стандартами, и МСФО (IFRS) 15 относительно представления в корпоративной отчетности информации о выручке, следует выделить ряд корректировок, необходимых в связи с различиями требований данных документов в части признания и оценки выручки.

Во-первых, при оценке времени признания выручки на протяжении периода или в конкретный момент времени могут возникать различия, при этом необходимо сделать ряд



Рис. 2. Индикаторы, свидетельствующие о передаче контроля над товаром или услугой

корректировок для целей составления отчетности по МСФО в связи с тем, что “товары отгруженные” по РСБУ будут считаться реализованными по МСФО, и наоборот. При этом рекомендуются следующие корректировочные записи:

Дебет “Краткосрочная дебиторская задолженность”

Кредит “Выручка” - признана выручка по товарам;

Дебет “Себестоимость продаж”

Кредит “Оборотные запасы” - отражена себестоимость отгруженных товаров.

В обратной ситуации рекомендуется производить сторнирование признанной выручки в соответствии с РСБУ, которая не подлежит признанию в соответствии с МСФО:

Дебет “Краткосрочная дебиторская задолженность”

Кредит “Выручка” - сторно - сторнируется выручка;

Дебет “Оборотные запасы”

Кредит “Прочие доходы и расходы” - товары учтены в составе запасов.

Во-вторых, договор, содержащий в качестве одного из условий отсрочку платежа, в соответствии с международными стандартами считается финансовым договором, поэтому сумма выручки, которая должна быть отражена в учете и отчетности, определяется путем дисконтирования будущих поступлений по договору. В РСБУ таких требований нет, дисконтирование в бухгалтерском учете и финансовой отчетности не применяется. Следовательно, необходимо сделать ряд корректировок для целей составления отчетности по МСФО. Корректируются выручка и финансовые доходы отчетного периода:

Дебет “Краткосрочная дебиторская задолженность”

Кредит “Выручка” - сторно - сторнируется разница между величиной выручки, определенной в соответствии с РСБУ, и суммой выручки, определенной в соответствии с МСФО с использованием дисконтирования.

Рекомендуется начислить финансовые доходы, являющиеся следствием операций дисконтирования, в отчетном году:

Дебет “Краткосрочная дебиторская задолженность”

Кредит “Финансовые доходы” - начислены процентные доходы за время предоставленной отсрочки в отчетном периоде.

Необходимо провести корректировку сальдо дебиторской задолженности на начальную дату отчетного периода:

Дебет “Нераспределенная прибыль”

Кредит “Краткосрочная дебиторская задолженность” - уменьшается прибыль (нераспределенная) прошлых лет на сумму оставшейся разницы между выручкой, отраженной в соответствии с РСБУ, и суммой, дисконтированной по требованиям МСФО, на начальную дату отчетного периода.

В-третьих, при выполнении организацией многокомпонентных договоров выручка должна быть признана по каждому компоненту сделки (например, строительство и проектирование спутника связи). При наличии у экономического субъекта программ лояльности клиентов единицы бонусов, предоставляемые по данным программам, необходимо учитывать как отдельный компонент сделки по продаже. В этих случаях экономическому субъекту рекомендуется корректировать отчетность, составленную в соответствии с РСБУ, следующим образом:

Дебет “Краткосрочная дебиторская задолженность”

Кредит “Выручка” - сторно - производится сторнирование выручки по тому компоненту сделки, который подлежит признанию в будущем.

Дебет “Краткосрочная дебиторская задолженность”

Кредит “Прочие краткосрочные обязательства” - отражается выручка по тому компоненту сделки, который подлежит признанию в будущем.

В следующем отчетном периоде рекомендуется произвести признание отложенной выручки:

Дебет “Прочие краткосрочные обязательства”

Кредит “Выручка”.

Вознаграждение, относящееся к единицам бонусов, переносится на будущее до тех пор, пока остается вероятность того, что покупатель предъявит свои требования. Таким моментом является либо момент прекращения действия единиц бонусов, либо момент, в который вероятность их погашения станет незначительной.

Таким образом, в соответствии с новой концептуальной моделью МСФО (IFRS) 15 выручка признается в отчете о финансовом положении организации. При этом по мере

выполнения продавцом обязанностей по передаче товара или услуги по договору экономический субъект представляет договор о продаже товаров или услуг в качестве либо актива, либо обязательства по договору. Образование и выполнение обязанностей покупателя по договору приводит к появлению в учете дебиторской задолженности либо к ее погашению, и дебиторская задолженность отдельно отражается в отчете о финансовом положении как безусловные права на возмещение, которые зависят только от времени.

Признание обязательства по договору при получении возмещения, т.е. при получении аванса, существовало и в предыдущем стандарте МСФО (IAS) 18. Экономический субъект должен отражать в отчетности обязательство по договору в момент, когда появилась возможность признать безусловное право на возмещение.

Согласно МСФО (IFRS) 15, если передача товара или услуги произведена до получения положенного по договору возмещения или до возникновения безусловного права на такое возмещение, то эта передача отражается в корпоративной отчетности как актив по договору, который подтверждает право организации на получение возмещения в обмен на товары или услуги, переданные организацией покупателю. Экономический субъект должен проводить тест актива по договору на предмет его обесценения, а информация о результатах, т.е. о наличии или отсутствии обесценения, должна раскрываться в соответствии с МСФО (IFRS) 9<sup>7</sup>.

При проведении теста на обесценение дебиторской задолженности разница между первоначальной оценкой дебиторской задолженности по требованиям соответствующего стандарта и соответствующей ей суммой признанной выручки должна представляться в качестве убытка от обесценения в составе расходов экономического субъекта.

Экономический субъект должен раскрывать в корпоративной отчетности в соответствии с МСФО (IFRS) 15 в достаточном объеме информацию, которая позволит стейкхолдерам понять вид, размер, период или ряд периодов времени, когда признана или будет признана выручка, а также существующую по договору неопределенность в получении денег от покупателя.

Таким образом, установленные стандартом пять этапов признания выручки объединяют ранее отдельные критерии признания и оцен-

ки, что привело к внедрению в практику составления корпоративной отчетности новой концептуальной модели выручки. Для большинства экономических субъектов, как представляется, изменения в составлении корпоративной отчетности будут значительными в части определения величины и момента признания выручки, может потребоваться также пересмотр учетно-аналитических систем, используемых для формирования корпоративных финансовых показателей. В отчетности подавляющего большинства из 145 крупнейших компаний, ведущих основную деятельность в России и отчитавшихся по международным стандартам, по данным сайта Finbaza.com<sup>8</sup>, за 2016 г. указано, что компании анализируют последствия введения стандарта МСФО (IFRS) 15.

Влияние на отчетность новой концептуальной модели отражения выручки будет зависеть в значительной степени от отраслевой принадлежности и вида деятельности организации. Например, кредитные организации будут затронуты в меньшей степени, так как доходы банков в виде процентов и дивидендные доходы не входят в сферу регулирования МСФО (IFRS) 15. Значительные изменения в системах признания выручки ожидаются в организациях, предмет деятельности которых составляют управление активами, строительство, франчайзинговая деятельность, фармацевтическая деятельность, операции с недвижимостью, разработка различного программного обеспечения, телекоммуникационная деятельность, включая обслуживание мобильных сетей и кабельных линий связи.

Существенное влияние модель отражения выручки в соответствии с МСФО (IFRS) 15 окажет на договоры с несколькими поставками, на договоры, содержащие несколько компонентов (например, поставку, настройку, разработку дизайна, постдоговорное обслуживание и поставку обновлений). Отдельные компоненты могут представлять собой подлежащие исполнению обособленные обязательства, на которые потребуется распределять цену сделки на основе индивидуальной цены продажи компонента.

В договорах, в которых предусматриваются изменения в цене в зависимости от того, наступило или не наступило событие, присутствует право на возврат. Ценообразование с использованием дисконтов или с учетом степени достижения целей экономичес-

кому субъекту необходимо будет оценивать с точки зрения переменного вознаграждения, применяя профессиональные суждения и оценки для включения его в общую цену сделки и для признания в отчетности в качестве элемента выручки.

### Заключение

Экономическим субъектам при формировании в корпоративной отчетности информации о выручке после начала обязательного применения МСФО (IFRS) 15 рекомендуется провести оценку видов получаемой выручки, проанализировав основные типы договоров, по которым генерируются отдельные виды выручки, при этом выделив долгосрочные договоры, переходящие из одного периода в другой для оценки целесообразности внесения в них изменений и для принятия решений о возможной интеграции их существенных условий, влияющих на отражение договорных активов, договорных обязательств и выручки, в учетно-аналитическую систему, изменив учетную политику экономического субъекта.

Таким образом, экономическим субъектам рекомендуется внести изменения в учетно-информационную и контрольную системы относительно условий договоров, имеющих значение для целей отражения выручки согласно МСФО (IFRS) 15: в ключевые показатели эффективности, в программы вознаграждения и премирования, в дивидендную политику организации. Представляется целесообразным в ряде случаев изменение в системе информационного обмена между работниками экономического субъекта, ответственными за ведение финансового учета, за формирование финансовой отчетности и за продажи, для своевременного принятия решения о периоде признания выручки (в конкретный момент времени или в течение периода по мере исполнения обязательств по договору), о представлении в составе отчетности необходимых раскрытий, в том числе о раскрытии информации о договорных активах и договорных обязательствах.

Данные рекомендации позволят оценить влияние новых концептуальных подходов к признанию выручки на финансовый результат, активы и обязательства, на показатели деятельности, в том числе с точки зрения инвесторов, а также на выполнение обяза-

тельств. Отдельного обсуждения потребуют вопросы учета гарантий и лицензий на интеллектуальную собственность, что является следующим этапом исследования.

Таким образом, новые подходы к раскрытию информации о выручке в корпоративной отчетности позволят пользователям этой отчетности оценивать величину выручки, сроки ее признания в учете и отчетности, определять наличие неопределенности в отношении возникновения выручки и денежных потоков по договорам с покупателями.

<sup>1</sup> *Поташева О.Н., Гуликова В.О.* Сравнительные результаты оценки финансового положения компании по данным отчетности, составленной по российским и международным стандартам учета (на примере ОАО «НК «Роснефть») // Вестник Самарского государственного экономического университета. Самара, 2016. № 9 (143). С. 80.

<sup>2</sup> Выручка по договорам с покупателями : междунар. стандарт фин. отчетности (IFRS) 15 : [введен в действие для применения на территории Рос. Федерации приказом Минфина России от 27.06.2016 № 98н]. URL: [//www.minfin.ru/ru/performance/accounting/mej\\_standart\\_fo/docs/#ixzz4oVLQeOPa](http://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/mej_standart_fo/docs/#ixzz4oVLQeOPa).

<sup>3</sup> *Антипина Ж.П.* Формирование консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСФО // Вестник Самарского государственного экономического университета. Самара, 2013. № 7 (105). С. 5.

<sup>4</sup> Аренда : междунар. стандарт фин. отчетности (IFRS) 16 : [введен в действие на территории Рос. Федерации приказом Минфина России от 11.06.2016 № 111н]. URL: [https://www.minfin.ru/ru/document/?id\\_4=114900](https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=114900).

<sup>5</sup> *Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С.* МСФО (IFRS) 15: новые требования и их соотношение с российскими стандартами бухгалтерского учета // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 15 (357). С. 23.

<sup>6</sup> Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки : междунар. стандарт фин. отчетности (IAS) 8 : [введен в действие для применения на территории Рос. Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н]. URL: [http://minfin.ru/ru/document/?id\\_4=15306&area\\_id=4&page\\_id=2104](http://minfin.ru/ru/document/?id_4=15306&area_id=4&page_id=2104).

<sup>7</sup> Финансовые инструменты : междунар. стандарт фин. отчетности (IFRS) 9 : [введен в действие на территории Рос. Федерации приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н]. URL: [https://www.minfin.ru/ru/document/?group\\_type=&q\\_4](https://www.minfin.ru/ru/document/?group_type=&q_4).

<sup>8</sup> URL: <http://www.finbaza.com/baza-2016>.

Поступила в редакцию 24.08.2017 г.