

УДК 657.22

НОВАЯ МОДЕЛЬ ПРИЗНАНИЯ ВЫРУЧКИ ПО МСФО**Хапланова Э.Ю.***ГОУ ВПО «Ростовский государственный экономический университет «РИНХ», Ростов-на-Дону,
e-mail: ekhaplanova@mail.ru, e-mail: umc@rseu.ru*

В связи с актуальностью применения МСФО при составлении финансовой отчетности, предметом исследования была выбрана новая модель учета выручки, разработанная Советом по МСФО, с целью определения ее преимуществ и недостатков. В ходе работы были проанализированы основные положения действующего стандарта по учету выручки, связанные с определением объема выручки, датой признания выручки, и критериев ее признания. В результате данного анализа были выявлены проблематичные стороны, вызванные пробелами в действующем стандарте. Новая модель предлагает изменить основной критерий признания выручки, заменив приоритет «перехода рисков и выгод» на «переход контроля». В работе рассмотрены основные условия перехода контроля на товар или услугу. Кроме того, модель предусматривает отдельную идентификацию обязательств договоров, а также распределение цены сделки на каждое обязательство, что повлечет за собой увеличение прозрачности финансовой отчетности и улучшение достоверности финансовых показателей.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, МСФО, выручка**NEW REVENUE RECOGNITION MODEL ACCORDING TO IFRS****Khaplanova E.Y.***Rostov State University of Economics, Rostov-on-Don,
e-mail: ekhaplanova@mail.ru, e-mail: umc@rseu.ru*

In connection with actuality of reports preparation according to IFRS, the study is new revenue recognition model, devised by International Accounting Standards Board, for the purpose of detection its advantages and disadvantages. In the course of research based points of functional standard, connected with determination of revenue volume, date of revenue acceptance, and its criteria, were analyzed. Consequently the problem issues, determined by deficiency of the standard, were revealed. New model proposes to change the chief criterion of revenue recognition and substitute priority of «transfer of risks and rewards» for «transfer of control». In this study the basic principals of control are tested. Moreover, new model makes provision for identifying the separate performance obligations in the contract, and also for allocating the transaction price to the separate performance obligations. Obviously, it can entail increment of financial reports transparency and improvement of credibility of finance indicators.

Keywords: accountancy, IFRS, revenue

В современных условиях, в период преодоления последствий глобального экономического кризиса, экономика России испытывает острую потребность в инвестиционных ресурсах. В свою очередь, инвесторы и кредиторы предъявляют повышенные требования к информации о потенциальном объекте инвестиций – российских коммерческих организациях. Согласно мнению профессора Островского О.М., основой качественного информационного обеспечения является бухгалтерская отчетность [5].

В мировой практике наибольшим доверием пользователей пользуется отчетность, составленная в соответствии с МСФО, так как она объективно отражает достоверную и прозрачную информацию о финансовом положении предприятия и результатах его деятельности. Как считает Хенни ванн Грюнинг, советник по финансовым операциям Всемирного Банка, предоставление прозрачной и полезной информации об участниках рынка и проводимых ими операциях является весьма важным показателем упорядоченности и эффективности рынка [4, с. 15]. В связи с этим руководство российских

компаний все более заинтересовано в составлении такой отчетности, так как это может способствовать выходу на мировые рынки капитала и снижению затрат на привлечение инвестиций. Подтверждением этого могут являться слова Михаила Киселёва, заместителя председателя фонда «Национальная организация по стандартам финансовой отчетности» (НСФО), который считает, что компании, составляющие отчетность по международным стандартам, могут рассчитывать на снижение процентной ставки при привлечении финансирования, поскольку инвестор в этом случае способен объективно оценить риски, заключаемые в ставку по кредиту [2].

Еще одной причиной возрастающей актуальности применения международных стандартов является заинтересованность государственных органов в информации о финансовом состоянии как крупных, так и средних отечественных предприятий. В современный период органы государственного управления принимают многие решения, сказывающиеся на отдельных фирмах или на отдельных отраслях, как в плане управления, так и в плане возмож-

ностей правительства выступать в качестве покупателя или кредитора. Также государственным органам нужна информация, на основе которой можно принимать решения в отношении экономики в целом. И такая информация должна быть более подробной и широкой, чем обычно публикуемая бухгалтерская отчетность.

В связи со всеми вышеуказанными причинами, Россия постепенно начала внедрять международные стандарты в отечественную практику еще в конце 90-х годов. На данный момент Министерством финансов РФ и сообществом профессиональных бухгалтеров были сделаны многие важные шаги на пути приближения к МСФО. Так, с 2012 г. применять МСФО обязаны корпорации, которые составляют консолидированную отчетность, согласно Федеральному закону от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности». Кроме того, как сообщил Леонид Шнейдман, директор департамента регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности Министерства Финансов РФ, составлять отчетность за 2012 год по МСФО должны будут публичные компании, представляющие особый интерес, имеющие особое значение для экономики России, это – банковские учреждения, страховые организации и организации, ценные бумаги которых допущены к торгам [6]. Как видно из вышеуказанного, постепенно международные стандарты законодательно закрепляются как обязательные при составлении отчетности для большого числа компаний.

Кроме того, вопросы применения международных стандартов финансовой отчетности нашли отражение в трудах видных отечественных и зарубежных исследователей: Александера Д., Барт М., Болла Р., Бриттон Э., Гебхардта Г., Гетьмана В.Г., Йориссен Э., Кутера М.И., Лабынцева Н.Т., Леуза К., Палий В.Ф., Соколова Я.В., Уиттингтона Дж., Хахоновой Н.Н., Хэйла Л., Шнейдмана Л.З. и других.

Таким образом, ввиду всего вышеуказанного можно сделать вывод, что международные стандарты приобретают все большее распространение в качестве основных принципов ведения бухгалтерского учета не только за рубежом, но и в России. Вследствие этого любые актуальные изменения в МСФО должны отслеживаться российскими специалистами. В связи с этим в представленной работе будет проводиться исследование, касающееся нововведений в учете выручки, которая является важнейшим показателем финансовой деятельности

предприятия и потому представляет большой интерес.

Целью данного исследования является подробное рассмотрение новой модели признания выручки, предложенной Советом по МСФО, а также определение преимуществ предложенного подхода перед ныне действующим методом.

Прежде всего, необходимо рассмотреть основные положения и понятия действующего стандарта МСФО (IAS)18 «Выручка».

Согласно МСФО 18, под выручкой понимаются валовые поступления экономических выгод за период, возникающий в ходе обычной деятельности компании, когда их результатом является прирост капитала, отличный от прироста капитала за счет вноса акционеров [1, с. 353]. Данное определение соответствует понятию дохода, закрепленного в ПБУ 9/99 «Доходы организации».

Представленный стандарт применяется при учете выручки от продажи товаров, предоставления услуг или использования другими лицами активов компании, приносящих проценты, лицензионные платежи или дивиденды. В то время как ПБУ 9/99 относит проценты, дивиденды и лицензионные платежи к операционным доходам и не учитывает в составе выручки.

В соответствии с требованиями стандарта выручка от продажи товаров признается в тех случаях, когда выполняется ряд определенных условий:

- значительные риски и выгоды от владения товаром переносятся на покупателя;
- компания больше не участвует в управлении собственностью в той степени, которая обычно ассоциируется с правом собственности, и не контролирует проданные товары;
- сумму выручки можно надежно оценить;
- существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные со сделкой, поступят в компанию;
- затраты, связанные со сделкой можно надежно оценить [4, с.123].

Необходимо подчеркнуть, что основным отличием признания выручки по МСФО является наличие критерия о переходе рисков и выгод, и сам факт передачи права собственности не влечет за собой признание выручки. Так, например, передача имущества в финансовую аренду приводит к списанию арендного имущества, признанию дебиторской задолженности арендатора и финансового результата от операции. Таким образом, если продавец сохраняет за собой лишь незначительные риски, относящиеся к праву собственности, операция учитывается как продажа, и выручка остается.

Стандарт устанавливает, что невыполнение хотя бы одного из этих условий не позволяет зарегистрировать факт продажи товара в бухгалтерском учете и, соответственно запрещает признание выручки. При этом если организация-продавец получает от покупателя вознаграждение за товар, которое не может быть признано, то его следует учитывать как обязательство. Например, значительным препятствием признанию выручки может быть низкая вероятность получения вознаграждения. Согласно МСФО, получение продавцом экономических выгод может вызывать сомнение в связи с наличием условий неопределенности, что не позволяет учитывать выручку [7].

Еще одним важным основополагающим пунктом стандарта является измерение выручки. Согласно МСФО 18, выручка должна оцениваться в бухгалтерском учете по справедливой стоимости полученного или ожидаемого к получению возмещения.

Однако в случаях, когда продавец получает выручку по истечении определенного срока, вследствие изменения стоимости денег во времени, стоимость полученного в конечном итоге сумма возмещения будет отличаться от оговоренной ранее. Стандарт подчеркивает, что, если предусмотрена отсрочка поступления денежных средств (или их эквивалентов), справедливая стоимость возмещения должна быть меньше подлежащей фактическому получению номинальной суммы денежных средств [7]. Следует отметить, что российское положение по учету доходов организации не предусматривает дисконтирование номинальной суммы вознаграждения, а принимает к учету сумму поступивших денежных средств (или эквивалентов) и сумму дебиторской задолженности, что может в итоге исказить значение чистой прибыли.

Самым спорным моментом стандарта, который предлагается изменить, считается определение момента признания выручки. Для начала рассмотрим действующие положения МСФО 18.

Определение момента, когда организация-продавец передает покупателю значительные риски и выгоды, связанные с правом собственности, требует анализа условий совершения соответствующей операции, в том числе и с экономической точки зрения, так как не всегда юридическая передача покупателю права собственности на товар означает переход всех существующих выгод и рисков. Кроме того, значительные сложности возникают при учете выручки от реализации услуг. В том случае, когда результат сделки может быть надежно оценен, выручка от этой сделки признается с учетом

стадии завершения. Однако чаще случается, когда результат сделки сложно оценить, или проблематично определить стадию завершенности сделки, включающей в себя предоставление услуг. В результате, можно увидеть, что многие спорные моменты признания выручки не отражены в действующем стандарте, что влечет за собой некоторые сложности, связанные с определением объема выручки, датой признания выручки, а также вопросов передачи рисков и выгод, связанных с товаром или услугой.

В середине июля 2010 года Советом по МСФО были опубликованы для обсуждения предлагаемые поправки к учету выручки. Цель данных поправок состояла в устранении внутренних противоречий методики признания выручки, а точнее внедрении общего подхода – после передачи контроля над товарами или услугами заказчику [9]. Фактически это означает полный переход от расчетного способа поэтапного определения выручки по долгосрочным договорам.

По мнению экспертов, сегодня часть существующих требований к признанию выручки содержит внутренние противоречия, например, несоответствие между выручкой от продажи товаров и услуг. Помимо этого у компаний возникают трудности в применении критериев признания выручки от продаж товаров, если условия продаж отличаются от стандартных, а также в ситуации одновременной реализации товаров и сопутствующих услуг. Следствием этого является неоднородная практика признания выручки.

Как отмечалось выше, проектом стандарта предлагается отложить признание выручки до момента перехода контроля на товар, работу или услугу от продавца к покупателю. Компании смогут признавать выручку при удовлетворении обязательства посредством передачи товара, работы или услуги. В свою очередь, товар, работа или услуга будет считаться переданным, когда покупатель получает полный контроль над ним.

Под контролем подразумевается текущая возможность компании по управлению, использованию и получению выгоды от товара, работы или услуги. Согласно предложенным поправкам переход контроля определяется следующими условиями:

- 1) клиент обладает юридическим правом на данный актив и может продать или обменять его;
- 2) клиент может использовать актив для обеспечения или погашения задолженности;
- 3) клиент физически владеет активом или имеет практическую возможность вступить во владение активом;
- 4) клиент определяет конструкцию или функции актива;

5) клиент имеет продолжающееся участие в управлении активом [9].

Традиционно очень сложно определить, когда потребитель получает контроль над услугой. В результате была разработана новая модель для оценки факта передачи контроля с течением времени или в какой-то определенный момент. Данная модель предусматривает пять этапов признания выручки:

1. Идентификация договора(ов) с клиентом.

2. Идентификация отдельных обязательств исполнения.

3. Определение цены сделки, которая представляет собой сумму вознаграждения, которую компания имеет право получить в обмен на поставленные товары или услуги.

4. Распределение цены сделки на каждое из обязательств исполнения в договоре, как правило, на основе относительных индивидуальных цен продаж.

5. Удовлетворение обязательств исполнения и признания выручки, то есть получение клиентом контроля над соответствующими товарами или услугами [3].

Несмотря на то, что описанная выше модель может показаться достаточно простой, компании могут столкнуться с рядом трудностей, обусловленными возросшей степенью использования суждений и оценок, а также дополнительными требованиями раскрытия информации. Прежде всего, сложности могут возникнуть при отражении выручки по комбинированным договорам, включающим реализацию товара и связанные с этим услуги. Практики МСФО предлагали использовать следующий подход к учету выручки от оказания услуг: если услуга является существенным условием договора продажи товара, то выручка от сделки должна признаваться, когда выполнены все условия, предусмотренные договором, то есть одновременно. Таким образом, при идентификации отдельных обязательств исполнения компании должны будут учитывать несколько товаров или услуг как одно обязательство исполнения, если риски принятые компанией в связи с предоставлением этих товаров или услуг, тесно связаны между собой. К примеру, строительство здания может считаться тесно связанным с его конечным продуктом – «зданием». Как следствие и услуги по строительству и товары, необходимые для сооружения, будут считаться как одно обязательство исполнения, а не идентифицироваться как несколько. В случае более сложных сделок компаниям, возможно, потребуется применять значительные суждения и сравнивать все факты и обстоятельства с установленными

критериями, прежде чем принять решение об учете нескольких товаров или услуг как одного обязательства исполнения или как отдельных [10].

Что же касается оценки непосредственно цены сделки, то Совет пересмотрел концепцию справедливой стоимости в принципе, и в результате более широко представлена возможность расчетных оценок. Компании должны будут оценивать собираемость дебиторской задолженности, суммы условного вознаграждения, вознаграждение в неденежной форме и выплаты заказчикам [9].

Подводя итоги, следует отметить, что выручка является одним из самых важных финансовых показателей, на которые смотрят пользователи отчетности при оценке финансового состояния компании, и новые предложения по признанию выручки могут привести к значительным переменам с ключевым финансовым индикатором в случае со многими компаниями.

Прежде всего, Советом было предложено изменить главный критерий принятия выручки. В соответствии с проектом нового стандарта выручка будет признаваться полностью при непосредственной передаче контроля над товаром или услугой покупателю. В отношении данного вопроса новая модель, с одной стороны, упрощает признание выручки по договорам, так как поэтапная схема достаточно четко регламентирует весь процесс. Однако, с другой стороны, возникает трудность в определении момента, когда контроль над товарами или услугами переходит клиенту, в случае обязательств, исполняемых в течение периода времени.

Одним из важнейших последствий предложенного стандарта является повышение прозрачности раскрываемой информации. Компании должны будут предоставлять более подробную информацию о выручке и раскрывать существенные суждения, которые они использовали для определения того, когда соответствующие обязательства исполнения были выполнены, а также для того, чтобы определить цену сделки и распределить ее между отдельными обязательствами исполнения. Для обеспечения раскрытия данной информации, компании должны иметь возможности для сбора и анализа более подробной информации, включая информацию о выручке и затратах, понесенных для заключения договоров и предоставления товара и услуг. Таким образом, компаниям будет необходимо разработать надежные процессы выявления и определения требуемой информации, также возникнет необходимость модернизации

IT систем и улучшения системы внутреннего контроля.

Список литературы

1. Александр Д. Международные стандарты финансовой отчетности: от теории к практике. – М.: Вершина, 2005. – 768 с.
2. Афанасьев А. Переход на МСФО: проблемы и перспективы. Причины перехода на МСФО // Финансовая отчетность. – 2004. – №12.
3. Будет ли предложена более совершенная модель признания выручки? // Взгляд на МСФО Ernst & Young. – 2011. – № 10.
4. Коэн М., ванн Грюнинг Х. Международные стандарты финансовой отчетности. Практическое руководство на русском и английском языках. – 2-е изд. – М.: Весь Мир, 2004. – 334 с.
5. Островский О.М. Интеграция России в международное бухгалтерское сообщество // Бухгалтерский учет. – 2002. – №5.
6. Официальный сайт Министерства Финансов РФ. URL: <http://www1.minfin.ru/ru/press/speech/printable.php?id4=15019> (дата обращения 12.12.2011)
7. Пятова М.Л., Смирнова И.А. Признание и измерение выручки от продажи товаров: МСФО (IAS) 18. 2011 [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.buh.ru/document-1859> (дата обращения 04.07.2011)
8. Роэл Э. Лукас. Пересмотренный порядок признания выручки: что нового? // Business World online интернет-журн. – 2012. URL: <http://gaap.ru/news/125975/> (дата обращения 08.02.2012).
9. Титова С. Выручка в европейской отчетности: градус изменения // Новая бухгалтерия. – 2010. – №9.
10. New Revenue Recognition model is taking shape // Supplement to IFRS Outlook – 2011 April. – issue № 99. – URL: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Supplement_99_GL_IFRS/\\$FILE/Supplement_99_GL_IFRS.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Supplement_99_GL_IFRS/$FILE/Supplement_99_GL_IFRS.pdf)

References

1. Aleksandr D., *Mezhdunarodnye standarty finansovoy otchetnosti ot teorii k praktike* [International Financial Reporting Standards: from theory to practice]. Moscow, Vershina Publ., 2005., 768 p.
2. Afanasev A., *Perekhod na MSFO: problemy i perspektivy. Prichiny perekhoda na MSFO* [Transition to IFRS: prob-

lems and prospects. The reasons for the transition to IFRS] – Financial Reports, 2004, no. 12.

3. *Budet li predlozhenya bolee sovershennaya model priznaniya vyruchki*. [Whether proposed more advanced model of revenue recognition] A look at the Ernst & Young IFRS, 2011, no. 10.

4. Koen M., vann Grjuning H., *Mezhdunarodnye standarty finansovoy otchetnosti. Prakticheskoe rukovodstvo na russkom i angliyskom yazykakh* [International Financial Reporting Standards: practical guide in Russian and English languages]. Moscow, Ves' Mir Publ. 2004., p. 334.

5. Ostrovskiy O.M., *Integratsiya Rossii v mezhdunarodnoye bukhgalterskoye soobshchestvo* [Russia's integration into the international accounting community] Bukhgalterskiy uchët – Accountancy, 2002, no. 5.

6. *Ofitsialnyj sayt Ministerstva Finansov RF* [The official website of the Ministry of Finance of the Russian Federation], Available at: <http://www1.minfin.ru/ru/press/speech/printable.php?id4=15019> (accessed 12.12.2011).

7. Pyatova M.L., Smirnova I.A., (2011) Available at: <http://www.buh.ru/document-1859> (accessed 04.07.2011).

8. Roel E. Lucas, Business World online (2012) Available at: <http://gaap.ru/news/125975/> (accessed 08.02.2012).

9. Titova S. *Vyruchka v evropeyskoy otchetnosti: gryadut izmeneniya* [Revenues in the European reporting: change is coming] New Accountancy, 2010., no. 9.

10. New Revenue Recognition model is taking shape // Supplement to IFRS Outlook – 2011 April. – issue № 99 URL: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Supplement_99_GL_IFRS/\\$FILE/Supplement_99_GL_IFRS.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Supplement_99_GL_IFRS/$FILE/Supplement_99_GL_IFRS.pdf).

Рецензенты:

Голик Е.Н., д.э.н., профессор кафедры налогообложения и бухгалтерского учета Южно-Российского института (филиал) академии народного хозяйства и государственной службы, г. Ростов-на-Дону;

Симионов Р.Ю., д.э.н., доцент, профессор кафедры управления и экономики таможенного дела Ростовского филиала Российской таможенной академии, г. Ростов-на-Дону.

Работа поступила в редакцию 30.03.2012