

**КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ИЗМЕНЕНИЯ ПРИЗНАНИЯ ВЫРУЧКИ: УЧЕТНЫЙ
АСПЕКТ ПРИМЕНЕНИЯ МСФО (IFRS) 15 «ВЫРУЧКА ПО КОНТРАКТАМ С
ЗАКАЗЧИКАМИ»**

**Article name: CONCEPTUAL CHANGES REVENUE RECOGNITION:
ACCOUNT ASPECTS OF APPLICATION IFRS 15 «REVENUE FROM CONTRACTS
WITH CUSTOMERS»**

Author: **Ruslana KUZINA**
PhD, Associate professor of accounting
and auditing of the Odessa National University
of Economics, Ukraine

Руслана Кузина, к.э.н., доцент
кафедры бухгалтерского учета и аудита
Одесского национального экономического
университета (Украина)

Abstract В статье рассматриваются актуальные вопросы применения нового стандарта 15 «Выручка по контрактам с заказчиками», который заменит и МСФО/IAS 11 и МСФО/IAS 18, SIC 31 «Выручка – бартерные операции, включающие рекламные услуги», IFRIC 13 «Программы лояльности клиентов», IFRIC 15 «Выручка по договорам с покупателями» IFRIC 18 «Передача активов от клиентов». Совет по МСФО разработал совершенно новую модель учёта выручки. FASB (Совет по US GAAP) также выпустил новый стандарт по признанию выручки (Topic 606), который является зеркальным отражением МСФО 15 МСФО/IFRS 15 «Выручка по контрактам с заказчиками». Новая модель МСФО/IFRS 15 применима и к услугам, и к товарам, и к строительству – в общем, она гораздо более универсальна, чем походы, существовавшие раньше. В её основе лежит простая идея: выручка признаётся таким образом, чтобы отразить передачу товаров и услуг заказчику на сумму, которая, как ожидается, будет причитаться компании в обмен на эти товары и услуги.

Key words: Выручка, международные стандарты финансовой отчетности, долгосрочные контракты, строительство, US GAAP

ВВЕДЕНИЕ

Представленная в отчетности прибыль и показатели ее роста - ключевые показатели для оценки корпоративной финансовой деятельности. Проанализируем, насколько полезной для инвесторов и кредиторов является информация о признании доходов корпорациями.

В украинской экономике появляются новые формы продуктов, услуг и сделок, поэтому все труднее определить временной промежуток признания дохода. Доход следует признавать тогда, когда корпорация его зарабатывает и формирует, или когда он становится формируемым. Доход является заработанным тогда, когда корпорация

существенным образом выполнила все, чтобы получить право на выгоду. Доход сформирован тогда, когда товары и услуги обменены на денежные средства или предъявлен счет к оплате. Доход является формируемым, когда полученные в обмен на товары и услуги активы готовы к обмену на определенную сумму денежных средств, или предъявлен счет на их оплату.

Данное определение дохода должно соответствовать большей части операций. Однако на практике часто возникают проблемы при определении момента, когда доход является заработанным. Примером является отрасль, производящая программные продукты, которая сформировалась при переходе от продаж программного продукта к услугам, включающим установку программ, обучение, постоянную телефонную поддержку и техническое совершенствование. Эти услуги представляются компанией на протяжении нескольких периодов, поэтому сложно определить момент признания дохода.

Неслучайно Комитет по МСФО с 1 января 2017 года предлагает пользователям учитывать выручку по-другому, согласно новому МСФО/IFRS 15 – «Выручка по контрактам с заказчиками». Подробному рассмотрению новых правил учета выручки посвящена данная статья.

РЕЗУЛЬТАТЫ И ОБСУЖДЕНИЕ

На сегодняшний день, стандарты, которые отвечают за выручку в МСФО это: МСФО/IAS 18 «Выручка» и МСФО/IAS 11 «Договоры подряда». Новый МСФО/IFRS 15 «Выручка по контрактам с заказчиками» заменит и МСФО/IAS 11 и МСФО/IAS 18, SIC 31 «Выручка – бартерные операции, включающие рекламные услуги», IFRIC 13 «Программы лояльности клиентов», IFRIC 15 «Выручка по договорам с покупателями» IFRIC 18 «Передача активов от клиентов».

Необходимость в пересмотре МСФО/IAS 18 «Выручка» вызвана двумя основными причинами:

1. Стандарт МСФО/IAS 18 носил общий характер и часто не давал детальных рекомендаций для практического применения.
2. Учёт выручки в ГААП США и МСФО нередко расходился, что было камнем преткновения на пути к сближению этих двух учётных систем.

Причём первая проблема усиливала значимость второй: за неимением детальных рекомендаций в МСФО на практике составители отчётности нередко обращались к подробным рекомендациям ГААП США (где по выручке было около 100 предписаний), создавая «средневзвешенную» учётную политику в отношении выручки: не выходя за рамки МСФО, соответствовала ГААП США[1].

Остановимся подробнее на втором пункте. Очень сложно просто перечислить все различия между ОПБУ США и МСФО, связанные с признанием выручки. Причина в том, что указания в отношении признания выручки являются значительно более обширными в ОПБУ США, чем в МСФО.

Признание сделок по МСФО отражалось только в 2 стандартах: МСФО 18 «Выручка» и МСФО 11 «Договора подряда». В американских ГААП излагаются некоторые понятия, а затем предоставляются подробные правила для признания выручки в различных отраслях промышленности. В связи с этим, почти невозможно, просто перечислить расхождения в этой области, т.к. необходимо провести тщательный анализ каждой сделки. Однако попробуем кратко остановиться на основных различиях:

1. Сроки признания выручки могут отличаться в некоторых случаях, особенно когда речь идет об условных ценах. Иными словами, в МСФО можно признать доход по договорам без фиксированной цены раньше, чем в US GAAP.

МСФО требует признания доходов, если существует вероятность, что экономические выгоды, связанные с операцией, будут получены предприятием, и доход может быть надежно измерен. Это означает, что и возможный (условный) доход (нет уверенности в конкретном количестве) должен быть признан, когда соблюдены вышеуказанные условия.

Такой подход противоречит US GAAP, который устанавливает критерий по фиксированной калькуляции в целях признания доходов. Таким образом, выручка не может быть признана до устранения всех непредвиденных обстоятельств и определения конкретной суммы договора. В результате, выручка с условной или неопределенной стоимостью контракта может быть признана ранее в соответствии с МСФО, чем в соответствии с ОПБУ США.

2. Другие более общие различия признания выручки связаны с моментом признания выручки:

- по сделкам с несколькими элементами должна быть разделена на компоненты;
- по методам распределения доходов в разных компонентах;
- по программами лояльности клиентов в рамках многоэлементных договоренностей, строительных контрактов, отражение бартерных сделок, дисконтирование доходов (обязательно в более широком смысле, в МСФО чем ОПБУ США), и многое другое.

Совет по МСФО разработал совершенно новую модель учёта выручки. FASB (Совет по US GAAP) также выпустил новый стандарт по признанию выручки (Topic 606), который является зеркальным отражением МСФО 15 МСФО/IFRS 15 «Выручка по контрактам с заказчиками». Новая модель МСФО/IFRS 15 применима и к услугам, и к товарам, и к строительству – в общем, она гораздо более универсальна, чем походы, существовавшие раньше. В её основе лежит простая идея: выручка признаётся таким образом, чтобы отразить передачу товаров и услуг заказчику на сумму, которая, как ожидается, будет причитаться компании в обмен на эти товары и услуги. В основе нового стандарта лежат пять этапов[2]:

1. **Определить контракт с заказчиком.** Контракт должен удовлетворять нескольким критериям, среди которых – вероятность того, что компания получит вознаграждение за поставленные товары и услуги.

2. **Определить контрактные обязательства.** Но единицей признания выручки контракт не является. Потому, что один контракт может охватывать поставку нескольких товаров, или нескольких услуг, или товаров вкупе с услугами. Моменты передачи этих товаров и услуг заказчику могут быть разными. Поэтому МСФО/IFRS 15 вводит критерии для «деления» контракта на отдельные контрактные обязательства. Именно эти контрактные обязательства и есть «носители» выручки. Детальные рекомендации для разбиения контракта на несколько отдельных компонентов – это одно из важных завоеваний нового стандарта. Общий подход заключается в том, что товар или услуга считаются отдельными, если выполняются оба критерия:

- товар или услуга **могут быть отдельными** (то есть заказчик может получить выгоду от каждого из этих компонентов по отдельности) и

- товар или услуга **являются отдельными в контексте контракта** (то есть обязательство по передаче товара или услуги можно отделить от остальных обязательств контракта).

Предписания по разделению и отдельному учёту отдельных контрактных обязательств могут иметь серьёзные практические последствия для некоторых отраслей.

3. **Определить цену транзакции.** При наличии контракта необходимо оценить сумму вознаграждения, на которое компания сможет претендовать в обмен на переданные заказчику товары и услуги.

Вознаграждение это может состоять из фиксированного и переменного (бонусов, штрафов и т.д.) компонента и включать эффект изменения стоимости денег во времени.

4. **Распределить цену на контрактные обязательства.** Необходимо понять как цена распределяется на выделенные на этапе 2 контрактные обязательства. Ведь у каждого контрактного обязательства может быть своя жизнь – они могут исполняться в разные сроки.

Тут стандарт предлагает самый логичный путь: распределять цену на контрактные обязательства, ориентируясь на цену каждого товара или услуги, продаваемых по отдельности. А если таких цен не наблюдается? Тогда их надо оценить, и стандарт и здесь готов дать детальные рекомендации – в отличие от МСФО/IAS 18.

5. **Признавать выручку при исполнении контрактных обязательств.** Идея нового стандарта в следующем: контрактное обязательство исполняется тогда, когда заказчику передаётся **контроль** над соответствующим «активом», то есть товаром или услугой, заключёнными в контрактном обязательстве.

Контроль, как считается, передаётся **на протяжении периода времени**, если выполняется хотя бы один критерий из трёх:

1. заказчик получает и потребляет выгоду от «актива» по мере исполнения компанией контрактных обязательств, **либо**

2. компания создаёт или дорабатывает актив, контроль над которым переходит к заказчику по мере создания или доработки актива, **либо**

3. в процессе исполнения контрактных обязательств компания создаёт актив, у которого нет какого-нибудь альтернативного использования, **и** у компании есть право требовать оплаты за исполненные на конкретную дату контрактные обязательства.

При выполнении любого из этих критериев выручка признаётся **на протяжении периода времени**. Если ни один из критериев не выполняется, то выручка признаётся **одномоментно**: тогда, когда заказчик получает контроль над соответствующим «активом». [3]

Чтобы помочь в определении этого момента, МСФО/IFRS 15 приводит ряд индикаторов, среди которых присутствует такой интересный признак, как «переход юридического права собственности».

Какие отрасли будут чувствовать наибольшее влияние МСФО 15?

Под влияние данного стандарта попадут отрасли телекоммуникационной промышленности, разработчики программного обеспечения, строительства недвижимости и другие отрасли промышленности с использованием долгосрочных контрактов.

А также, новый стандарт будет актуальным для предприятий, в которых осуществляются контракты "продажа продукта + сервисное обслуживание". Например, разработчики программного обеспечения и телекоммуникаций, предлагают клиентам купить планы с предоплатами телефонной связи или разработки программного обеспечения с осуществлением пост-сервиса в одном пакете, или каких-либо других подобных договоренностей.

В соответствии с новой моделью компании телекоммуникаций и программного обеспечения, вероятно, будут признавать выручку раньше, чем по старым правилам.

Это связано в первую очередь с тем, что в соответствии с новым МСФО 15, цена сделки должна быть выделена в отдельные обязательства, подлежащие исполнению в договоре, и признается, когда эти обязательства поставлены или выполнены. Это означает, что в соответствии с новым МСФО 15, оператор связи должен также выделить часть доходов от плана предоплаты с бесплатного телефонного сервиса от продажи телефона.

В соответствии с МСФО 18, выручка определяется как валовые поступления экономических выгод от обычной операционной деятельности предприятия. Это означает, что если оператор дает телефонный аппарат бесплатно с пакетом предоплаты поминутной тарификации, то выручка от продажи телефонной трубки будет приравнена к нулю.

Как данные изменения повлияют на раскрытия учетной информации и отражение операций, связанных с признанием дохода?

МСФО 15 принесёт существенные изменения в организацию учета на предприятии (по конкретным отраслям) и это повлечет огромное количество работы, не только бухгалтеров, но работников ИТ-отделов, бухгалтеров налогового отдела и других ведомств компаний.

Чтобы успешно внедрить МСФО 15 необходимо спланировать несколько шагов:

1. Проанализировать и переоценить стоимость всех контрактов;

Признание дохода и получение прибыли будет зависеть от конкретных условий договора. Если компания имеет ряд различных видов контрактов, то необходимо классифицировать каждый тип отдельно и решить, какую учетную политику применить к каждому из типов контрактов по МСФО 15.

2. Изменение системы учета.

Необходимо проанализировать количество клиентов (а в телекоммуникационной компании их могут быть миллионы), количество контрактов. После того, как принято решение признать выручку для каждого типа контракта, необходимо реализовать этот процесс учета в учетной программе или системе. Соответственно это повлечет за собой значительные расходы на модернизации системы, консультации, обучение сотрудников и другие мероприятия.

3. Пересчет показателей.

МСФО 15 должен быть реализован начиная с 1 января 2017 года – применение данного стандарта требует времени.

Например, если строительные контракты рассчитаны на 5-10 лет, необходимо сделать ретроспективный пересчет всех прибылей и убытков по контракту (Когда вы применяете новый МСФО, необходимо, чтобы были сравнительные показатели минимум за 3 года).

Компании ждет значительная работа по сбору необходимой информации, определение справедливой стоимости оценки контрактов, разработка автономных отпускных цен и другие моменты, а затем необходимо будет выполнить множество перерасчетов и корректировок.

ВЫВОДЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ ДАЛЬНЕЙШИХ РАЗРАБОТОК

1. Необходимость в пересмотре МСФО/IAS 18 «Выручка вызвана двумя основными причинами: стандарт МСФО/IAS 18 носил общий характер и часто не давал детальных рекомендаций для практического применения и учёт выручки в ГААП США и МСФО нередко расходился, что было камнем преткновения на пути к сближению этих двух учётных систем.
2. Новая модель МСФО/IFRS 15 применима и к услугам, и к товарам, и к строительству – в общем, она гораздо более универсальна, чем походы, существовавшие раньше. В её основе лежит простая идея: выручка признаётся таким образом, чтобы отразить передачу товаров и услуг заказчику на сумму,

которая, как ожидается, будет причитаться компании в обмен на эти товары и услуги.

3. Под влияние данного стандарта попадут отрасли телекоммуникационной промышленности, разработчики программного обеспечения, строительства недвижимости и другие отрасли промышленности с использованием долгосрочных контрактов.
4. В процессе перехода на новый стандарт компании ждет значительная работа по сбору необходимой информации, определение справедливой стоимости оценки контрактов, разработка автономных отпускных цен и другие моменты, а затем необходимо будет выполнить множество перерасчетов и корректировок.

Перспективы дальнейших разработок лежат в плоскости теоретических и методических рекомендаций по применению нового стандарта МСФО 15 «Выручка по контрактам с заказчиками».

ЛИТЕРАТУРА

1. МСФО (IFRS) 15 Выручка по договорам с покупателями: первый опыт применения [Электронный ресурс] // KPMG. – 2014. – Режим доступа до ресурсу: www.kpmg.com/.../ifrs.../First Impressions Revenue from contracts 2
2. Вы уже слышали про новый стандарт по выручке? [Электронный ресурс] // ООО «Инфлексио.РУ». – 2014. – Режим доступа до ресурсу: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_175324/.
3. МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ (IFRS) 15 "ВЫРУЧКА ПО ДОГОВОРАМ С ПОКУПАТЕЛЯМИ". // Совет по МСФО. – 2014.