

НОВЫЙ ПОДХОД К ПРИЗНАНИЮ ВЫРУЧКИ В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТОМ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ 15 «ВЫРУЧКА ПО ДОГОВОРАМ С ПОКУПАТЕЛЯМИ»

Введение. Анализируя деятельность организации, собственник, руководитель организации, инвестор в первую очередь оценивают величину выручки, ее динамику по сравнению с предыдущими отчетными периодами и сравнивают с выручкой других сопоставимых организаций. Пристальное внимание к этому показателю обусловлено тем, что он не только характеризует финансовое положение организации, но и лежит в основе расчета других финансовых показателей, например прибыли, рентабельности.

Основная часть. С января 2017 года вступил в действие новый Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) IFRS 15 «Выручка по договорам с покупателями» (далее — IFRS 15), но уже в течение нескольких лет профессиональные аналитики, аудиторы, ученые, экономисты активно вели обсуждение нового стандарта, выявляя проблемные вопросы признания выручки и рассматривая возможное влияние нового стандарта на деятельность организаций различных отраслей экономики.

Так, IFRS 15 установил новые критерии признания выручки, значительно отличающиеся от положений в IAS 18 «Выручка» (IAS 18), IAS 11 «Договоры на строительство» (IAS 11) и других стандартов и интерпретаций, определяющих ранее признание дохода. В соответствии с прежними стандартами IAS 18 и IAS 11 основным критерием признания выручки был переход к покупателю значительных рисков и вознаграждения, связанных с владением товарами, что в большинстве случаев связано с передачей покупателю юридических прав собственности на товары и потерей контроля над товарами со стороны продавца. Обязательными условиями признания продавцом выручки были также возможность надежно оценить сумму выручки, наличие вероятности того, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят в компанию, а сама компания может надежно измерить уже понесенные или еще ожидаемые затраты, связанные с операцией [1].

Основным же принципом признания выручки по IFRS 15 является признание по факту передачи контроля над товаром или услугой покупателю: организация должна признавать выручку, когда (или по мере того, как) организация выполняет обязанность к исполнению путем передачи обещанного товара или услуги (т. е. актива) покупателю. Актив передается, когда (или по мере того, как) покупатель получает контроль над таким активом. Контроль над активом относится к способности определять способ его использования и получать практически все оставшиеся выгоды от актива [2, с. 6].

В отличие от концепции прежних стандартов в IFRS 15 на смену концепции дохода пришла концепция изменения активов и обязательств, введены понятия «договорной актив» и «договорное обязательство», которые могут возникнуть у продавца после заключения договора с покупателем.

Таким образом, новый стандарт использует «договорной» подход (contract-based approach), согласно которому признание выручки по договорам с покупателями базируется на изменении активов и обязательств, которые возникают, когда организация становится стороной по договору и начинает выполнять по нему обязательства. Иными словами, большинство соглашений (если не все), генерирующих выручку, являются договорными отношениями в той или иной форме. Выручка зарабатывается и признается, когда отчитывающаяся организация исполняет обязательства по договору [3, с. 20].

Для реализации новой концепции признания выручки и ее отражения в учете в IFRS 15 предусмотрена 5-шаговая модель: шаг 1 — идентификация договора с покупателем; шаг 2 — определение всех обязательств, подлежащих исполнению в рамках договора; шаг 3 — определение общей цены сделки по договору; шаг 4 — распределение общей цены сделки на отдельные договорные обязательства; шаг 5 — признание выручки.

Каждый последующий шаг в этой модели вытекает из предыдущего и может начинаться только после полного выяснения всех вопросов, возникающих на предыдущем шаге. А практических вопросов возникает немало. По образному выражению польского эксперта Д. Кашкура, «звучит логично и не слишком сложно. Однако дьявол, как известно, кроется в деталях. В каждой формулировке основного положения кроется свой подводный камень» [4, с. 40]. Именно поэтому профессиональные аналитики и аудиторы выделили по каждому шагу новой модели признания выручки ряд практических вопросов, ответы по которым должна сформулировать каждая организация, составляющая отчетность в соответствии с МСФО. Кроме того, как отмечает А. П. Бугаев, «различные секторы или отрасли экономики существенно отличаются при применении установленной стандартом 5-ступенчатой модели определения дохода», поэтому рассматривает специфику четырех отраслей экономики с наибольшими проблемами в применении положений стандарта: телекоммуникации и связи; производственные отрасли; недвижимость и девелопмен; разработка программного обеспечения и ИТ-отрасли [5, с. 13].

Анализ наиболее проблемных аспектов внедрения нового стандарта привел к тому, что еще до введения в действие IFRS 15 по нему были приняты поправки, которые касались в основном определения обязательств

исполнения по договору, особенно связанных с предоставлением клиенту лицензии на свою функциональную интеллектуальную собственность.

Все аудиторы, налоговые консультанты и другие специалисты, исследовавшие положения IFRS 15, единодушны во мнении, что применение этого стандарта может существенно повлиять на разные аспекты деятельности организаций. Так, выручка в зависимости от конкретных условий договора может признаваться в определенный момент времени или же на протяжении определенного периода времени, что может повлечь за собой изменение сроков поступления в организацию реальных денежных средств и поэтому потребует изменений в налоговом планировании и корректировке сроков выполнения организацией собственных обязательств по платежам. Все это может повлиять на финансовые показатели деятельности организации. Кроме того, организациям придется пересмотреть многие процессы в ведении бизнеса: порядок подготовки и заключения договоров с покупателями, сбор и отражение в учете более детальной информации по каждому договору и, соответственно, дополнительное обучение персонала и модернизация ИТ-систем для своевременного получения, обработки данных и их контроля.

Заключение. Международные стандарты финансовой отчетности призваны сократить различия в предоставлении финансовой отчетности компаний различных стран, улучшить качество и сопоставимость информации; МСФО представляют собой стандарты, основанные на принципах, а не на жестко прописанных правилах, потому предполагают применение профессионального суждения бухгалтера. Но надо отметить, что новый стандарт IFRS 15 в отличие от прежних, регламентирующих признание выручки, «оставляет бухгалтерам гораздо меньше места для принятия собственного решения, поскольку в большей степени устанавливает необходимые критерии для признания дохода» [5, с. 12]. Конечно, переход на учет и составление отчетности в соответствии с МСФО необходим не всем организациям. Если организация все же намерена внедрять МСФО и применять IFRS 15 при определении и отражении в учете выручки, то экономической и юридической службам такой организации необходимо провести тщательную подготовительную работу, так как это может привести не только к дополнительным расходам на доработку учетных систем, обучение бухгалтерского персонала, удорожанию аудиторских услуг, но и к изменению финансовых показателей работы организации.

Список цитируемых источников

1. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 18 «Выручка» [Электронный ресурс] / Официальный сайт МСФО. — Режим доступа: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/ru/2015/ias18.pdf>. — Дата доступа: 05.10.2017.
2. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» [Электронный ресурс] / Официальный сайт МСФО. — Режим доступа: http://w.w.w.ib.ru/ip/mf-msfo/IFRS_15-20150118-09.pdf. — Дата доступа: 05.10.2017.
3. Чунихина, Т. МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» в вопросах и ответах / Т. Чунихина // МСФО. — 2015. — № 4. — С. 18—38.
4. МСФО 15: 5 шагов к признанию выручки // МСФО. — 2016. — № 2. — С. 40—43.
5. Бугаев, А. Примеры применения IFRS 15: как IFRS 15 может повлиять на результаты деятельности вашей организации / А. Бугаев // МСФО. — 2016. — № 4. — С. 12—17.

УДК 657.22:553

О. С. Романова

Учреждение образования «Полоцкий государственный университет», Новополоцк

ПРИМЕНЕНИЕ СЧЕТА «МИНЕРАЛЬНЫЕ РЕСУРСЫ» В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ ОРГАНИЗАЦИЙ-НЕДРОПОЛЬЗОВАТЕЛЕЙ

Введение. Приоритетным направлением развития экономики страны является сбалансированное использование и воспроизводство минерально-сырьевых ресурсов, которые являются основой материального производства и национальной безопасности. В рамках данной задачи в качестве информационного обеспечения для принятия управленческих решений могут служить данные бухгалтерского учета организаций-недропользователей.

Однако организации добывающей промышленности данные о запасах полезных ископаемых в настоящее время в бухгалтерском учете и отчетности не отражают. Это приводит к искажению информации об экономическом, ресурсном потенциале организации, его истощении, отсутствию необходимой информационной базы для оценки инвестиционной привлекательности компании, достоверного определения показателя национального богатства и расчета макроэкономических индикаторов устойчивого развития страны.

Основная часть. В целях развития системы учета и отчетности в части формирования информации об используемых запасах полезных ископаемых предлагаем отражать в бухгалтерском учете и отчетности экономический потенциал используемых минеральных ресурсов по текущей рыночной стоимости. Для этого нами рекомендовано открывать отдельный синтетический счет XX «Минеральные ресурсы» (рисунок 1).