

связи первоначальная стоимость объекта трансформируется в восстановительную стоимость. Процесс трансформации одной оценки в другую называется переоценкой.

Многообразие вариантов оценок, когда каждый объект бухгалтерского наблюдения может получить практически бесконечное число оценок, приводит к необходимости установления общих требований к оценке объектов учета во всех организациях в соответствии с основополагающими принципами ведения бухгалтерского учета.

Литература

1. О бухгалтерском учете: фед. закон от 06.12.2011г. № 402-ФЗ; Оформ. Е. Осьминой: офиц. [Текст] /М.:Омега-Л,-2013.-18с. - (Законы Российской Федерации).
2. Богатая, И.Н., Хахонова, Н.Н., Бухгалтерский учет. [Текст] // И.Н. Богатая, Н. Н. Хахонова, –Ростов н/Д: Феникс 2010. - 366 с.
3. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский учет. [Текст] // Н. П. Кондраков. - М.: Инфра-М, 2011.- 396 с.
4. Семенихин, В.В. Денежные расчёты. [Текст] // ГроссМедиа 2014. 790 с
5. Семенихин, В.В. Материалы. Бухгалтерский и налоговый учёт. [Текст] // 2-е изд., перераб. и доп. М. ГроссМедиа, РОСБУХ, 2014. 917 с.
6. Терехова, В.А. Финансовый учет: Краткий курс. [Текст] // В. А. Терехова. — СПб.: Питер, 2012г. — 368 с.

НОВАЯ МОДЕЛЬ ПРИЗНАНИЯ ВЫРУЧКИ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО

*Стаханов Алексей Юрьевич,
доцент кафедры «Бухгалтерский учет и аудит» НИУ «БелГУ»,
кандидат экономических наук,
г. Белгород, Россия*

Необходимость применения выпущенного 28 мая 2014 года МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» (далее, - «Стандарт») повлечет для большинства организаций, составляющих и представляющих свои финансовые отчеты в соответствии с МСФО не только изменение сумм и сроков признания выручки, но и моделей формирования финансовых показателей. По решению Совета по МСФО (IASB) и Совета по стандартам финансового учета США (US FASB) этот стандарт, разработанный в результате реализации проекта конвергенции IFRS (МСФО) и US GAAP (ОПБУ США), заменит требования действующих в МСФО и ОПБУ США соответствующих стандартов для финансовых отчетов за периоды, начинающиеся с 01 января 2018 г., при этом досрочное применение нового стандарта приветствуется указанными Советами.

Сфера применения Стандарта. Новая модель признания выручки распространяется на все договоры с покупателями (клиентами, заказчиками), кроме договоров, находящихся в сфере применения других МСФО, например, договоров аренды, страхования и финансовых инструментов. Признание и оценка передачи активов вне рамок обычной деятельности организации (например, продаж долгосрочно используемых активов) также должны соответствовать некоторым требованиям новой модели.

Действие нового Стандарта не распространяется на признание процентного и дивидендного дохода. Кроме этого, новый Стандарт не применяется в отношении товарообменных операций между организациями одной сферы деятельности, цель которых – продвижение товаров (услуг) существующим или потенциальным покупателям.

Единая модель признания выручки. Стандарт предписывает применять единую модель к договорам с покупателями и (для каждого договора) один из двух подходов к признанию выручки по этим договорам:

- 1) признание в определенный момент времени и
- 2) признание на протяжении определенного периода времени.

Ключевой принцип Стандарта: выручка признается в момент или по мере передачи обещанных товаров/услуг покупателям в сумме, соответствующей вознаграждению, на которое, как организация ожидает, она имеет право в обмен на товары/услуги. Стандарт должен применяться к каждому договору в отдельности. Однако, разрешается применение портфельного подхода, если можно обоснованно ожидать, что влияние такого подхода не будет существенно для финансовой отчетности.

Модель включает следующие этапы:

1. Идентификация договора с покупателем.
2. Идентификация обязательств исполнителя по договору.
3. Определение цены сделки.
4. Распределение цены сделки между подлежащими исполнению обязательствами.
5. Признание выручки в момент (или по мере) исполнения обязательств исполнителя.

Рассмотрим более подробно указанные этапы.

Этап 1. Идентификация договора с покупателем. Организация должна учитывать договор с покупателем, который попадает в сферу применения рассматриваемого Стандарта, исключительно при соблюдении всех критериев, перечисленных ниже:

(а) стороны по договору утвердили договор (в письменной форме, устно или в соответствии с другой обычной деловой практикой) и обязуются выполнять предусмотренные договором обязательства;

(б) организация может идентифицировать права каждой стороны в отношении товаров или услуг, которые будут переданы;

(с) организация может идентифицировать условия оплаты товаров или услуг, которые будут переданы;

(д) договор имеет коммерческое содержание (т.е. риски, распределение во времени или величина будущих денежных потоков организации, как ожидается, изменятся в результате договора); и

(е) получение организацией возмещения, право на которое она получит в обмен на товары или услуги, которые будут переданы покупателю, является вероятным.

Несмотря на то, что каждый договор, как правило, учитывается по отдельности, предприятия должны объединять учет договоров, если они были заключены в одно или почти одно и то же время с тем же покупателем (или его связанными сторонами), а также если:

— в ходе переговоров условия договоров обсуждались единым пакетом для достижения единой экономической цели;

— сумма вознаграждения по одному договору зависит от цены или от исполнения другого договора; или

— товары/услуги по договорам (все или некоторые) являются единым обязательством исполнителя.

Иногда цены или обязательства по договору пересматриваются сторонами. Утвержденное изменение договора (т.е. изменение, обеспеченное правовой защитой) отражается в учете как отдельный договор, если выполнены оба следующих условия:

— изменение создает отдельное обязательство исполнителя, и

— изменение цены договора соответствует цене продажи такого обязательства по отдельности.

В прочих случаях изменение рассматривается как корректировка первоначального договора и, как правило, отражается в учете перспективно, т.е. путем распределения остатка пересмотренной цены на оставшиеся обязательства исполнителя по договору. Однако, в отношении определенных обязательств исполнителя, исполняемых в течение

промежутка времени, влияние изменений отражается в учете ретроспективно, что приводит к кумулятивной корректировке выручки.

Этап 2 – Идентификация обязательств исполнителя по договору. Отметим, что на конечном, пятом этапе модели признания выручки требуется, чтобы выручка признавалась в момент или по мере выполнения обязанностей исполнителя. Следовательно, необходимо вначале идентифицировать обязательства исполнителя договора, причем это необходимо сделать при заключении договора с покупателем.

Отделимые обязательства исполнителя – это товары/услуги, обещанные в договоре и удовлетворяющие двум условиям:

— покупатель может получить выгоду от товара/услуги, используя их отдельно, либо совместно с другими доступными ему ресурсами (т.е. сам товар/услуга отделимы);

— обязательство организации по передаче товара/услуги покупателю можно отделить от других обязательств по договору (т.е. обязательство отделимо в контексте договора).

Помимо этого, при выполнении определенных критериев Стандарт требует, чтобы по сути одинаковые отделимые товары/услуги, передаваемые клиенту схожим образом, рассматривались как единое обязательство исполнителя.

Соблюдение второго условия – отделимости обязательства – требует анализа условий договора и рассмотрения конкретных фактов и обстоятельств. На отделимость обязательства указывают следующие факторы:

— организация не оказывает существенных услуг по интеграции данных товаров/услуг с другими товарами/услугами, обещанными в договоре, в комбинированный продукт;

— данный товар/услуга существенно не модифицирует другие товары/услуги, обещанные в договоре;

— данный товар/услуга не зависит в высокой степени и жестко не увязан с другими обещанными по договору товарами/услугами.

Отметим, что товары/услуги не могут быть отделимыми, если их нельзя использовать без других, еще не поставленных товаров/услуг, даже если эти другие товары/услуги были бы отделимы, если поставить их первыми.

Ограничение на выделение «жестко увязанных» элементов договора потребует тщательного анализа организациями, оказывающими услуги системной интеграции. Могут возникать ситуации, когда передачу лицензии на программное обеспечение и оказание услуг по обслуживанию этого программного обеспечения нужно объединять и рассматривать как единое обязательство исполнителя, что приведет к признанию общей суммы выручки по мере оказания услуг (при условии, что это соответствует критериям признания, приведенным в Этапе 5 ниже). При оценке отделимости обязательства нужно учитывать ряд факторов, включая степень интеграции, уровень кастомизации и последовательность выполнения обязательств исполнителя (т.е. возможны ситуации, когда покупатель не может использовать товар/услугу до поставки другого товара/услуги по тому же договору).

Этап 3 – Определение цены сделки. Для признания выручки нужно определить сумму вознаграждения, на которое, как ожидается, организация будет иметь право в обмен на обещанные в договоре товары/услуги. Цена сделки может быть фиксированной или варьироваться в зависимости от скидок/надбавок, предоставляемых в тех или иных формах. Организация определяет цену сделки, принимая во внимание переменные компоненты вознаграждения, временную стоимость денег (если существенно), стоимость неденежновознаграждения, а также вознаграждений, выплачиваемых клиентам. Организации должны определять цену сделки с использованием либо подхода, основанного на «ожидаемой стоимости», т.е. сумме взвешенных с учетом вероятности возможных значений ожидаемого возмещения из диапазона его возможных значений,

либо подхода, основанного на «наиболее вероятной величине», т.е. единственном наиболее вероятном значении ожидаемого возмещения из диапазона его возможных значений (т.е. единственном наиболее вероятном результате договора), - в зависимости от того, какой из подходов организация считает как наиболее подходящий для обеспечения раскрытия достоверной информации в своей отчетности. Отметим, что понятие «переменное вознаграждение» значительно шире, чем вознаграждение, зависящее от событий вне контроля исполнителя» (т.е. «условное вознаграждение»). Переменное вознаграждение включает любые изменения вознаграждения в соответствии с договором, например, надбавки и скидки, штраф, а также права покупателя на возврат товара.

Переменное вознаграждение включается в цену сделки в таком размере, чтобы с очень высокой степенью вероятности не произошло «существенного сторнирования выручки» в результате будущих изменений оценки. Это ограничение нужно применять в следующих случаях:

- сумма вознаграждения зависит от факторов вне контроля исполнителя (например, волатильность рынков, суждения третьих сторон, высокий риск устаревания);
- ожидается, что неопределенность не будет устранена в течение долгого времени; или
- прошлый опыт исполнения аналогичных обязательств ограничен, либо диапазон возможных изменений суммы вознаграждения широк.

Следует отметить, что Стандарт вводит отдельное правило в отношении учета роялти от продаж или использования лицензий на интеллектуальную собственность. Выручку от таких роялти нельзя признавать, пока перепродажа или использование лицензии покупателем не приведет к возникновению выручки у покупателя. Это ограничение применяется даже если у организации есть прошлый опыт, подтверждающий ожидаемый уровень будущих продаж или использования лицензии покупателем.

В соответствии с новой моделью выручка отражает сумму, на которую исполнитель ожидает получить право по договору с покупателем, а не сумму, которую исполнитель ожидает фактически получить. Однако, если исполнитель ожидает, например, на основе предыдущего опыта, что он может в итоге согласиться на сумму ниже первоначально обещанной в договоре (т.е. он может позже дать скидку или уступку в цене), исполнитель должен изначально оценить размер выручки в такой меньшей сумме и оценить ее собираемость (см. Этап 1). Впоследствии, при появлении доказательств невозможности собрать уже признанную выручку, Стандарт требует отдельного представления соответствующего убытка в отчете о прибылях, убытках и прочем совокупном доходе.

Если в договоре содержится значительный элемент финансирования, эффект временной стоимости денег учитывается путем корректировки цены сделки и признания процентного дохода/расхода в течение периода финансирования. Указанные корректировку и признание не производят, если разрыв между передачей товаров/услуг и получением платежа составляет менее года.

Этап 4 – Распределение цены сделки между подлежащими исполнению обязательствами. Если договор содержит несколько отдельных обязательств исполнителя, нужно распределить цену сделки на каждое отдельное обязательство на основании индивидуальной цены его продажи.

Лучшим подтверждением индивидуальной цены продажи является фактическая цена, по которой исполнитель продает данный товар/услугу по отдельности. При отсутствии таких данных исполнитель должен оценить индивидуальную цену продажи расчетным путем, максимально используя наблюдаемые исходные данные (например, скорректированная рыночная оценка, ожидаемая себестоимость плюс маржа).

Если цена сделки включает переменное вознаграждение, необходимо проанализировать, связано ли оно со всеми или только с некоторыми обязательствами исполнителя по договору. Если не выполнены установленные Стандартом критерии

отнесения переменного вознаграждения к конкретным обязательствам исполнителя, переменное вознаграждение надо распределить на все обязательства исполнителя по договору.

Зачастую, когда организация в рамках договора обещает несколько отдельных товаров/услуг, скидка применяется к общей цене договора. Если нет наблюдаемых доказательств (соответствующих критериям, указанным в Стандарте) того, что вся скидка распространяется только на некоторые отдельные обязательства исполнителя, нужно распределить ее пропорционально по всем обязательствам исполнителя по договору. Отметим, что для некоторых организаций этот аспект будет самым сложным при практическом применении Стандарта, так как может потребовать отдельного расчета и распределения по каждому договору, что будет особенно трудоемко для организаций с очень большим количеством договоров. Например, телекоммуникационные операторы в договорах продажи мобильных телефонов часто объединяют в единый пакет сам аппарат и последующие услуги (например, подключение к сети). Согласно требованиям Стандарта, необходимо распределять цену сделки (т.е. сумму, которую покупатель должен выплатить по договору) между отдельными обязательствами исполнителя, как правило, отделяя предоставление телефона от оказания услуг доступа к сети.

Этап 5 – Признание выручки в момент (или по мере) исполнения обязательств исполнителя. Обязательство считается выполненным, когда контроль над товарами/услугами, составляющими обязательство исполнителя («активами»), переходит к покупателю. Под контролем понимается «способность управлять использованием и получать практически все оставшиеся выгоды от актива». Этот подход отличается от подхода в МСФО (IAS) 18, по которому, например, выручка от продажи товаров признавалась, когда значительные риски и выгоды владения товарами переходили к покупателю. Кроме того, МСФО (IAS) 18 устанавливал различные принципы признания выручки для товаров и услуг. Новый Стандарт вводит единый новый подход к решению вопроса о признании выручки одномоментно или в течение периода.

В отношении признания выручки в течение периода Стандарт содержит следующие предписания.

Обязательство исполнителя считается выполненным в течение периода, если выполнен хотя бы один из приведенных ниже критериев:

- покупатель получает и потребляет выгоды от результатов работы исполнителя по мере выполнения работ;
- результаты работы исполнителя создают или улучшают актив, контролируемый покупателем (например, в ходе строительства);
- актив, создаваемый по мере выполнения работ, не может быть использован исполнителем в иных целях, при этом исполнитель имеет право на оплату работ, выполненных на текущую дату.

Если выполнен хотя бы один из вышеуказанных критериев, организация признает выручку в течение периода. Распределение выручки внутри периода должно наилучшим образом отражать процесс передачи товаров/услуг покупателю.

Отметим, что признание выручки в течение периода или одномоментно зависит от конкретных условий договора. Например, организации, производящие оборудование, должны будут признавать выручку по мере производства компонентов своей продукции (а не после их предоставления клиенту), если у этих компонентов нет альтернативных вариантов использования и договор обязывает покупателя оплатить выполненные организацией работы.

В отношении признания выручки одномоментно Стандарт содержит следующие предписания.

Если обязательство исполнителя не соответствует критериям признания выручки в течение периода, необходимо проанализировать следующие индикаторы для определения момента перехода контроля над активом к покупателю:

- исполнитель передал актив;
- исполнитель получил право требовать оплаты актива;
- покупатель произвел приемку актива;
- к покупателю перешли значительные риски и выгоды, связанные с правом собственности на актив;
- к покупателю перешло право собственности на актив.

Отметим, что в отношении выручки, признаваемой одновременно, МСФО (IFRS) 15 фокусируется на определении момента перехода контроля к покупателю, в то время как МСФО (IAS) 18 акцентировал внимание на моменте перехода рисков и выгод.

Таим образом, несмотря на то, что Стандарт станет обязательным только через несколько лет, Советы признают, что некоторым организациям потребуется весь срок, оставшийся до вступления Стандарта в силу, чтобы освоить новые требования относительно модели признания выручки по договорам с покупателями. В частности, некоторым организациям для выполнения требований по переходу на новый Стандарт будет необходимо изменить учетные системы и процессы, а также какое-то время вести два учета параллельно.

Публичным организациям будет необходимо объяснить пользователям финансовой отчетности последствия принятия нового Стандарта, а также проанализировать последствия возможных изменений сроков признания выручки и, следовательно, прибыли в более широком разрезе, в частности:

- соблюдение условий кредитных договоров;
- влияние на дивиденды;
- влияние на расчет ключевых показателей эффективности;
- влияние на программы вознаграждения и премирования сотрудников;
- налоговый эффект (если он есть).

Литература

1. Дятлова А.Ф. Проблема развития бухгалтерского учета в аграрном секторе на основе МСФО // Международный бухгалтерский учет. 2010 . № 4 (136).
2. Шок И. А. Применение МСФО в сельском хозяйстве // Актуальные проблемы развития экономических, финансовых и кредитных систем: материалы II Междунар. науч.-практ. конф./ под науч. ред. М.В. Владыка, Т.Н. Флигинских, Т.А. Смирных.- Белгород: ИД «Белгород» НИУ «БелГУ», 2014.- 156 с.

ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ ЗАТРАТ В СИСТЕМЕ УЧЕТНО – АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ

*Усатова Людмила Васильевна,
профессор кафедры «Бухгалтерский учет и аудит» НИУ «БелГУ»;
доктор экономических наук,
г. Белгород, Россия;
Калуцкая Наталья Алексеевна
доцент кафедры «Бухгалтерский учет и аудит» НИУ «БелГУ»;
кандидат экономических наук,
г. Белгород, Россия*

Основным объектом управленческого учета является система учета финансовых показателей – доходов и расходов. В результате исследования выявлено, что понятие «затраты» имеет место как в нормативных документах, регулирующих финансовый и налоговый учет, так и в научной литературе, однако нет единого мнения авторов. При этом используются термины «расходы», «затраты», «издержки» [1].