

УДК 336

П. А. Ярковский

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О ВЫРУЧКЕ В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Рассматривается характеристика учета доходов по Международному стандарту финансовой отчетности (IAS) 18 «Выручка». Определена классификация доходов. Выявлено преимущество отчетности, составленной по Международным стандартам финансовой отчетности, для признания обоснованных экономических решений.

Ключевые слова: *выручка, порядок признания, Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО).*

В международных стандартах финансовой отчетности для определения прироста экономического благосостояния компании в ходе повседневной экономической деятельности используется термин *revenue* (выручка). Согласно Концепции Совета по МСФО разделяются понятия выручки и дохода в целом. В данной статье речь пойдет о признании и отражении выручки в соответствии со стандартом МСФО (IAS) 18 «Выручка». Выручка как один из наиболее важных показателей, используемых для расчета финансовых результатов деятельности компании, представляет особый интерес для составителей и пользователей как российской, так и международной отчетности [1].

В международной практике учета определение дохода как экономической категории раскрыто в Принципах подготовки и представления финансовой отчетности. Общие вопросы представления информации о доходах в финансовой отчетности рассматриваются в МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности». Вопросы учета отдельных видов доходов затрагиваются большинством стандартов, в частности МСФО (IAS) 18 «Выручка», МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство», МСФО (IAS) 17 «Аренда» и др. В отечественной практике понятие «доход»

раскрывается в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России и в Положении по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99. Согласно Принципам МСФО, доход представляет собой приращение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме притока или увеличения активов или уменьшения обязательств, что выражается в увеличении капитала, не связанного с вкладами участников акционерного капитала.

Согласно российской Концепции бухгалтерского учета и ПБУ 9/99, доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) уменьшения обязательств, которые приводят к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества) [2, 3]. Таким образом, приведенные трактовки экономической категории «доход» в российских и международных стандартах по существу идентичны.

Как в ПБУ 9/99 «Доходы организации», так и в МСФО (IAS) 18 «Выручка» присутствует неопределенность в отнесении доходов к доходам по обычной деятельности для разных предприятий: одни и те же доходы могут выступать основными для одних предприятий и прочими для других (например, арендная плата).

Согласно МСФО (IAS) 18 «Выручка», доходы классифицируются по экономической сущности на доходы от основных видов деятельности и прочие доходы [4]. Под выручкой от основной деятельности подразумевается доход, полученный в результате продажи товаров, предоставления услуг, использования другими сторонами активов предприятия, приносящих проценты, роялти и дивиденды. Под категорию «товары» попадает имущество, приобретенное организацией для продажи, а также продукция собственного производства, предназначенная для продажи. Оказание услуг предполагает выполнение организацией в установленный срок заданий, предусмотренных договором, в течение одного или нескольких отчетных периодов. Предоставление в использование другими сторонами активов организации приводит к возникновению выручки в форме «процентов – платы, которая взимается за пользование денежными средствами и эквивалентами денежных средств или с сумм задолженности перед предприятием; роялти – платы за использование внеоборотных активов организации, например патентов, торговых марок; дивидендов – распределения прибыли между собственниками акционерного капитала пропорционально их участию в капитале определенного класса». Таким образом, МСФО (IAS) 18 «Выручка» рассматривает порядок бухгалтерского

учета только в операциях, связанных с продажей товаров, оказанием услуг, использованием другими сторонами активов организации, приносящих проценты, роялти и дивиденды. Стоит отметить ограниченность в применении данного стандарта, о чем свидетельствует существование договоров и операций, выполнение которых также приносит выручку или прочий доход, но регулируются они другими стандартами, а именно: МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство», МСФО (IAS) 17 «Аренда», МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования», МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» и др.

Согласно международному стандарту, под выручкой подразумеваются только валовые поступления экономических выгод, полученных и подлежащих получению предприятием на его счет. Платежи, полученные от третьей стороны, например налог на добавленную стоимость, не попадают в категорию получаемых организацией экономических выгод и не ведут к увеличению капитала. Поэтому они в состав выручки не включаются.

Согласно МСФО (IAS) 18, выручка от продажи товаров может быть признана в бухгалтерском учете только при выполнении следующих условий:

- покупателю переданы значительные риски и вознаграждения, связанные с правом собственности на товары;
- продавец не принимает участия в управлении товаром в той степени, которая подразумевает право собственности, и не контролирует проданные товары;
- сумма выручки может быть надежно оценена;
- существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят на предприятие.
- понесенные или ожидаемые затраты, относящиеся к операции, можно надежно оценить.

Особое внимание в международном стандарте уделено оценке момента передачи рисков и вознаграждений, в зависимости от условий сделки. Передача рисков и вознаграждений, связанных с правом собственности, может происходить как одновременно с передачей покупателю юридических прав собственности или владения, так и в другом случае [5].

Если на практике возникают ситуации, в результате которых у предприятия остаются существенные риски и вознаграждения, сделка не считается продажей и выручка по ней не признается. Если предприятие сохраняет незначительные риски, связанные с правом собственности, например юридическое право собственности, для того что-

бы обеспечить поступление причитающегося ему платежа за товар, операция является продажей, и выручка признается.

Итак, согласно международному стандарту, выручка признается, когда существует вероятность поступления будущих экономических выгод и сумма выручки может быть надежно определена. Однако получение продавцом экономических выгод может сопровождаться наличием условий неопределенности. Неопределенность может относиться к поступлению платежей от иностранного покупателя, к оценке затрат на сбытовые услуги, связанные с продажей, реализацией права на возврат товара покупателем.

Признание выручки сопровождается признанием расходов, связанных с этой выручкой. Одновременное признание доходов и расходов, относящихся к одной и той же операции, называют процессом увязки доходов и расходов. Согласно МСФО (IAS) 18, выручка не может быть признана, если расходы не могут быть надежно измерены. В таких ситуациях любое возмещение, уже полученное за продажу товара, признается в качестве обязательства.

Международные системы учета требуют оценивать выручку по справедливой стоимости вознаграждения, полученного или подлежащего получению. Это, как правило, сумма денежных средств или их эквивалентов, полученных или подлежащих получению. Справедливая стоимость – сумма, на которую можно обменять актив или произвести расчет по обязательству при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию независимыми сторонами [4].

Обмен на товары или услуги аналогичного характера не рассматривается как операция, которая приводит к возникновению дохода. Тем не менее обмен разных товаров или услуг рассматривается как получение дохода. В случае если поступление денежных средств или эквивалентов денежных средств откладывается, справедливая стоимость возмещения может быть меньше полученной или подлежащей получению номинальной суммы денежных средств. Например, предприятие может предоставить беспроцентный кредит покупателю или принять от него вексель к получению с процентной ставкой ниже рыночной в качестве возмещения при продаже товаров [5].

МСФО (IAS) 18 «Выручка» не в полном объеме определяет правила признания выручки от предоставления услуг и выполнения работ. Так, например, период предоставления услуг может быть длиннее определенного ранее периода или одного финансового года, и, соответственно, правила

определения величины выручки будут иными, чем в МСФО (IAS) 18 «Выручка».

Согласно требованиям МСФО (IAS) 18, выручка от предоставления услуг может быть признана в бухгалтерском учете, только если ей можно дать надежную оценку. Такая оценка может быть получена при выполнении следующих условий:

- сумма выручки может быть надежно измерена;
- вероятно, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят на предприятие;
- степень завершенности операции по состоянию на конец отчетного периода может быть надежно оценена;
- затраты, связанные с выполнением и завершением операции, могут быть надежно оценены.

Надежная оценка процедуры по оказанию услуг может быть обеспечена в результате согласования с участниками операции способов и сроков расчетов, величины получаемого возмещения, а также обеспечения юридической защитой каждой из сторон осуществляемой сделки. Выручка от сделки по оказанию услуг признается в зависимости от степени ее завершенности на отчетную дату при условии, что результат этой сделки надежно оценен.

В случае если результат сделки по оказанию услуг не подлежит надежной оценке, выручка от сделки должна признаваться только в размере признанных возмещаемых затрат на отчетную дату. На начальных стадиях исполнения сделки возникают сомнения в надежности оценки ее результата. Выручка по договору признается только в той степени, в какой ожидается возмещение понесенных затрат. Это обусловлено тем, что компания, вероятно, покроет затраты, связанные с выполнением сделки. Если возникает неопределенность в отношении возмещения понесенных затрат заказчиком, выручка не может быть признана, а понесенные затраты признаются в качестве расхода. Устранение неопределенности, связанной с надежной оценкой результата договора, приводит к признанию выручки на общих основаниях.

На основании вышесказанного выручка при оказании услуг признается в том же отчетном периоде, когда услуги предоставляются. МСФО (IAS) 18 делает ссылку на МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство», отмечая, что при выполнении работ требуется признавать выручку на этой же основе.

В международном стандарте подход к признанию выручки позволяет отразить в отчетности величину выручки, которая реально будет получена в ближайшем периоде, а не сумму дебиторской

задолженности, которая может быть как реальной, так и не реальной к взысканию.

Организация может получать выручку не только от продажи товаров, предоставления услуг и выполнения работ, но и предоставляя займы, передавая в пользование третьим лицам имущество согласно лицензионным соглашениям, а также внося инвестиции в капитал других организаций (например, это касается кредитных организаций). МСФО (IAS) 18 указывает, что выручка, полученная от использования другими сторонами активов организации, приносящая проценты, лицензионные платежи и дивиденды, должна признаваться только тогда, когда есть вероятность того, что экономические выгоды, связанные с ее получением, поступят в организацию и величину выручки можно надежно измерить. МСФО (IAS) 18 дает прямую ссылку на МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» в части признания выручки, возникающей от использования другими организациями активов предприятия, приносящих проценты, роялти и дивиденды.

Согласно МСФО (IAS) 39, займы, в результате которых организация получает доход, обычно учитываются по амортизированной стоимости. Величину выручки определяет изменение балансовой стоимости предоставленного займа методом эффективной ставки процента. Таким образом, данный метод определяет амортизированную стоимость финансового актива и распределение выручки по периодам предоставления займа.

Выручка по лицензионным соглашениям (роялти), согласно МСФО (IAS) 18 «Выручка», начисляется в соответствии с условиями соответствующих договоров и обычно признается на этой основе, если только с учетом содержания договора для признания выручки не оказывается более подходящей иная систематическая рациональная основа. Признание выручки осуществляется методом начисления. В случае когда предусмотрены лицензионные выплаты по окончании срока использования активов организации или предоставленных прав согласно договору и существует вероятность поступления экономических выгод в организацию, выручка начисляется ежегодно.

Дивиденды представляют собой распределение прибыли между акционерами компании. МСФО (IAS) 18 «Выручка» указывает, что дивиденды признаются выручкой, только если установлено право акционеров на получение выплаты, а это происходит, когда дивиденды объявлены.

На основании вышесказанного выручку от использования другими сторонами активов предприятия, приносящих проценты, лицензионные платежи и дивиденды, следует признавать на следующих основаниях:

– процентный доход подлежит признанию на основе метода эффективной ставки процента согласно МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и измерение»;

– лицензионные платежи должны признаваться по методу начислений в соответствии с содержанием соответствующего договора;

– дивиденды должны признаваться тогда, когда установлено право акционеров на получение выплаты.

Принципы раскрытия информации в российском стандарте ПБУ 9/99 «Доходы организации» и МСФО (IAS) 18 «Выручка» во многом совпадают. Отечественный стандарт требует раскрытия в учетной политике порядка признания выручки и способов определения стадии завершенности операций. Согласно международным стандартам, предприятие должно раскрывать учетную политику, принятую для признания выручки, в том числе методы, используемые для определения стадии завершенности операций, связанных с предоставлением услуг.

Согласно МСФО (IAS) 18 «Выручка», раскрытию подлежат суммы выручки, возникающей от продажи товаров, от предоставления услуг, суммы процентов, лицензионных платежей и дивидендов, признанные в течение периода, а также суммы выручки, возникающей от обмена товаров или услуг, включенных в каждую значимую категорию выручки. Также требуется раскрывать любые условные обязательства и активы, возникающие в связи с затратами на гарантийный ремонт, претензиями, штрафами и прочими вероятными потерями.

Следует отметить, что отчетность, составленная согласно российскому учету, прежде всего, предназначена для контроля государственными органами, а не для частных инвесторов. В свою очередь, МСФО не упоминают о взаимосвязи между первичными документами и выполнением операции [6]. МСФО содержат принцип приоритета экономической сущности над юридической формой, данный принцип находит свое отражение и в Положении по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008). Однако в ПБУ 9/99 «Доходы организации» содержится требование об обязательном подтверждении факта реализации договором или другим документом, что свидетельствует об обратном. Таким образом, МСФО (IAS) 18 «Выручка» предлагает принципы, формулировки которых не так строго регламентированы, как правила отечественного учета, согласно которым составляется отчетность, предоставляя тем самым простор для профессионального суждения.

Пример. Компания А продала свое здание за 50 млн д.е. на условиях обратной аренды, получила денежные средства и стала арендатором своего собственного здания с правом выкупа за 10 лет. В соответствии с российскими правилами учета эта сумма будет отражена в отчетности по статье «Выручка» и окажет влияние на финансовый результат, поскольку с юридической точки зрения была продажа здания. А в МСФО эта сумма не будет отражена в Отчете о совокупном доходе, поскольку фактически компания получила кредит под залог своего здания. За счет данного факта в отчетности, составленной по российским стандартам, могут появляться существенные искажения, и соответственно финансовые показатели, рассчитанные на основе показателя «Выручка», будут отражать недостоверную информацию пользователям финансовой отчетности.

В рамках данной статьи хотелось обобщить проделанный анализ, касающийся учета выручки, с чем, возможно, придется столкнуться российским компаниям в процессе сближения российских стандартов бухгалтерского учета с МСФО; условно их можно разделить на четыре группы:

1. Выбор учетной политики.
2. Вопросы бухгалтерской оценки.
3. Вопрос существенности.
4. Объем раскрытия.

В заключение хотелось бы затронуть вопрос о перспективе развития нормативно-правовой базы отечественного бухгалтерского учета в рамках тематики данной статьи. Основные нововведения направлены на разработку новой редакции ПБУ 9/99 «Доходы организации», максимально приближенной к правилам МСФО 18 «Выручка». Можно выделить из них наиболее актуальные – это замена критерия «переход права собственности» на критерий «переход рисков и контроль за поступлением выгод», «признание выручки от оказания услуг и осуществления работ по мере готовности» на «дисконтирование дебиторской задолженности с существенной отсрочкой уплаты».

Концепция выручки достаточно сложна, МСФО (IAS) 18 не содержит детальных требований, а при современной деловой практике это становится его недостатком. Таким образом, в некоторых случаях неправильная интерпретация стандарта может привести к искажению отчетной информации.

Литература

1. Яркоцкий П.А. Информационные запросы пользователей финансовой отчетности // Проблемы учета и финансов. – 2012. – № 4. – С. 69–72.

