

О. П. Хансеидова,
диссертант кафедры "Экономический анализ и аудит",
Азербайджанский Государственный Экономический Университет

СОВРЕМЕННЫЕ КОНЦЕПЦИИ ПРИЗНАНИЯ ВЫРУЧКИ В ФИНАНСОВОМ УЧЕТЕ

O. Hanseidova,
Graduate student of the chair for "Economic analysis and audit" of Azerbaijan State Economic University

MODERN CONCEPTS OF REVENUE RECOGNITION IN FINANCIAL ACCOUNTING

В статье рассматриваются современные концепции признания выручки в финансовой отчетности. Представлено определение понятия "выручка" и ее отличие от понятия "доход". Раскрываются характерные особенности новой модели признания выручки. Проводится пошаговый анализ договоров для решения вопросов о признании выручки, а также сравнение необходимых для этого требований в соответствии с международными стандартами и национальными принципами бухгалтерского учета.

The article considers the modern concepts of revenue recognition in financial statements. Presented by the definition of "revenue" and its difference from the concept of "income". Disclosed are the characteristic features of the new revenue recognition model. Carried out step by step analysis of agreements to address issues of revenue recognition, as well as a comparison of the necessary requirements in accordance with international standards and national accounting principles.

Ключевые слова: выручка, доход, исполнение обязательств, контроль, финансовая отчетность.
Key words: revenue, income, performance of obligations, control, financial statements.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМЫ

Анализу финансового результата экономического субъекта предшествует получение выручки, осмысление и признание которой в последнее время приобретает все большую актуальность. Следствием этого является совместная работа Совета по Международным Стандартам Финансовой Отчетности (IASB) и американского Совета по Стандартам Финансового Учета (FASB) по разработке единого принципа признания выручки. Международные стандарты получают широкое распространение в качестве основных принципов ведения финансового учета не только за рубежом, но и в Азербайджане. В данной связи любые актуальные изменения в IASB должны отслеживаться отечественными специалистами. Вследствие этого в представленной работе будет проводиться исследование, касающееся современных концепций признания выручки, которая является важнейшим показателем финансовой деятельности предприятия и потому представляет большой интерес.

АНАЛИЗ ПОСЛЕДНИХ ИССЛЕДОВАНИЙ И ПУБЛИКАЦИЙ

Вопросы применения международных стандартов финансовой отчетности нашли отражение в трудах видных 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 др. В процессе изучения данного вопроса автором использовались на-

учные публикации азербайджанских ученых и специалистов — Г.А. Аббасова, Д.А. Багирова, Т.А. Гусейнова, Г.А. Джафарли, Кулиева, Р.Н. Кязимова, С.Я. Муслимова, Г.И. Намазалиева, С.М. Сабзалиева и др.

Вместе с тем исследования, посвященные изучению современных концепций и моделей признания выручки, все еще незначительны. Публикации по этому поводу зачастую не носят комплексный характер, затрагивая лишь отдельные вопросы, что, безусловно, вызывает интерес к их дальнейшей научной разработке.

ЦЕЛЬ СТАТЬИ

Целью настоящей статьи является рассмотрение современных концепций признания выручки, предложенной IASB, а также определение преимуществ предложенного подхода перед ныне действующим методом.

ИЗЛОЖЕНИЕ ОСНОВНОГО МАТЕРИАЛА ИССЛЕДОВАНИЯ

Неотъемлемым аспектом оценки и анализа деятельности экономического субъекта является концепция признания выручки. Как отмечают US GAAP, выручка является важным компонентом для пользователей финансовой отчетности, в основе которой лежит оценка финансовых показателей рентабельности компании [6]. Сам процесс признания — это процесс включения в отчеты о финансовом положении и о прибылях/убытках и прочем совокупном доходе (ПСД) статей, соответствующих определению одного из элементов отчетности и



Рис. 1. Новая модель признания выручки по договорам с покупателями

отвечающих критериям признания. Последние связаны с объектом, отвечающим определению элемента и имеющим стоимость, которая, в свою очередь, может быть надежно оценена.

Усилием совместных работ по совершенствованию системы признания выручки в рамках проекта конвергенции между IASB и FASB, начатого еще в 2002 г., стали публикация черновых проектов в 2010 и в 2011 г., а уже в мае 2014 г. — стандартов IFRS 15 и USFASASC 606. Несмотря на то, что данные стандарты по существу идентичны и представляют собой кульминацию совместной работы Советов по улучшению требований признания выручки, незначительные отличия все же имеются:

— Порог возвратности. Советами IASB и FASB был включен порог возвратности, как один из критериев, которому должен соответствовать контракт, прежде чем компания признает выручку. Для соответствия контракта этому критерию компания не должна исключать вероятность получения выручки в обмен на товары и услуги, которые будут переданы клиенту. В установлении порога Советы признают различия между понятиями вероятности у USGAAP и IFRS. Тем не менее, совместным решением было определено установить границу на уровне, которая соответствовала предыдущему признанию.

— Временные требования раскрытия. Советами было отмечено, что общее руководство, имеющее место в соответствующих стандартах (FASASC 270, IAS 34), будет применяться к выручке по контрактам с покупателями. Однако как и IASB, так и FASB, с целью раскрытия информации о выручке по контрактам с покупателями во временных финансовых отчетах, решили внести исправления в соответствующие стандарты. Только FASB в отличие от IASB решил внести поправки для получения информации о контрактах и об остающихся обязательствах, которые будут раскрыты на временной основе.

— Дата вступления в силу IASB позволяет использовать IFRS 15 раньше даты ее вступления (после 1 января 2017 г.), в отличие от USGAAP, согласно которой дата применения стандарта FASASC 606 начинается после 15 декабря 2016 г.

— Требования для негосударственных структур. Эти требования имеют место только у USGAAP, тогда как в пределах IFRS 15 оно отсутствует и т.д.

Общие усилия и цель совместной работы Советов по разработке единого принципа признания выручки ориентирована на:

— Устранение несогласованности и пробелов в требованиях признания выручки.

— Формирование более прочной основы для решения проблем по признанию выручки.

— Улучшение практики сравнения методов признания выручки между экономическими субъектами.

— Содействие получению более полезной информации пользователями финансовой отчетности через улучшенные требования раскрытия.

— Упрощение подготовки финансовых отчетов, сокращение количества требований, к которым обращается экономический субъект при их составлении.

Выпущенный 28 мая 2014 г. стандарт призван раскрыть не только качественную информацию о выручке, необходимую пользователям финансовой отчетности, но и заменить в перспективе IAS 18 и IAS 11, вводя, тем самым, новую модель признания выручки по договорам с покупателями (рис. 1).

IAS 18 формулирует выручку как валовое поступление экономических выгод в ходе обычной деятельности компании, приводящее к увеличению капитала, не связанного со взносами акционеров.

Особое внимание следует обратить на концепцию признания выручки, раскрываемой в IAS 18.

Из таблицы 1 наглядно видно, что IASB выделяют три основных источника получения выручки. Главная концепция заключается в переходе рисков и преимуществ владения товаром, что является следствием притока экономических выгод [4].

Использование активов компании предполагает приток в виде процентов, роялти (лицензионных платежей) и дивидендов. Следует заметить, что концепция признания процентов и дивидендов в качестве выручки не нашла отражения в новом стандарте.

Выручка, согласно IAS 18, подлежит оценке по справедливой стоимости полученного или подлежащего получению встречного предоставления. В большинстве

Таблица 1. IAS 18: концепция признания выручки

Продажа товаров	▪ Переход к покупателю от продавца значительных рисков и преимуществ владения товаром
	▪ Продавец более не участвует в управлении и не контролирует проданный товар
	▪ Сумма выручки может быть надежно оценена
	▪ Существует вероятность того, что экономические выгоды связанные со сделкой, поступят в компанию
Предоставление услуг	▪ Признается в зависимости от степени завершенности сделки на конец отчетного периода, в случае надежной оценки конечного результата
	▪ Сумма выручки может быть надежно оценена
	▪ Существует вероятность того, что экономические выгоды связанные со сделкой, поступят в компанию
	▪ понесенные или ожидаемые затраты, связанные со сделкой, могут быть надежно оценены
Использование активов компании	▪ Процентный доход подлежит признанию на основе эффективной ставки процента
	▪ Лицензионные платежи подлежат признанию по методу начисления в соответствии с содержанием соответствующего соглашения
	▪ Дивиденды следует признавать во время установления права акционеров на получение выплаты

Таблица 2. Особенности оценки договоров на строительство

Договор с фиксированной ценой	Договор «затраты плюс»
Общий доход по договору может быть надежно измерен.	Существует вероятность получения компанией экономических выгод от данного договора.
Существует вероятность получения компанией экономических выгод от данного договора.	Относимые на договор подряда затраты, независимо от того, подлежат ли они возмещению, могут быть четко идентифицированы и надежно оценены
Затраты, необходимые для завершения договора, и стадия завершения работ по нему на отчетную дату могут быть надежно определены.	
Относимые на договор строительства затраты могут быть надежно идентифицированы и оценены, так что фактически понесенные затраты по договору могут быть сопоставлены с ранее сделанными оценками	

случаев, как предусматривают стандарты, встречное предоставление осуществляется в форме денежных средств и их эквивалентов, а сумма выручки — это полученная или ожидаемая к получению сумма денежных средств или их эквивалентов.

Особенностью IAS 11 является, то, что возникающая в ходе строительства выручка подлежит признанию в особом порядке, по мере завершения строительных работ и, соответственно, перехода риска и преимуществ, а также контроля к покупателю. Таким образом, здесь договоры рассматриваются на индивидуальной основе, невозможны случаи объединения договоров и рассмотрения их в одном договоре как едином целом.

В зависимости от результатов анализа хода выполнения договора, IAS 11 предусматривает три варианта:

- Договоры, по которым ожидается получение прибыли, поддающейся, в свою очередь, надежной оценке.
- Договоры, по которым ожидается убыток (при его надежной оценке).
- Договоры, по которым результат не может быть надежно оценен.

Принимая во внимание тот факт, что договоры на строительство разделяются на договор с фиксированной ценой и договор "затраты плюс", то и значимость его надежной оценки также отвечают свойственному для них критерию (табл. 2).

Выручка по договору на строительство включает:

- Первоначальную сумму выручки, согласованную в договоре.
- Отклонения от условий договора, претензии и поощрительные платежи, которые включаются при условии, если существует достаточная вероятность их получения и возможность надежной оценки.

Таким образом, выручка по договору на строительство зависит от таких факторов, как отклонения, претензии, штрафные санкции и дополнительные платежи.

Следует отметить, что на основании IAS 11 и IAS 18 были составлены одноименные Национальные Стандарты Бухгалтерского Учета (НСБУ) 16 и НСБУ 6 [3], которые по своей сути отличаются только наличием ссылки на Закон Азербайджанской Республики "О бухгалтерском учете" [1]. Главным упущением НСБУ 6 в отличие от IAS 18 является, на наш взгляд, то, что он не дает определения таким дефинициям как "выручка" и "доход", поэтому здесь трудно выявить различия между этими понятиями.

Резюмируя по поводу признания выручки по стандартам IAS 18 и IAS 11, целесообразно, на наш взгляд,

выделить их существенный недостаток, проявляющийся в том, что на первый план выдвигается критерий перехода риска и преимуществ. С нашей точки зрения, преобладающим фактором признания является критерий контроля, так как процесс контроля включает властные полномочия в отношении объекта и возможность их использования. Соответственно, права, риски и преимущества, связанные с объектом, переходят сразу после перехода контроля над объектом к покупателю. Иначе говоря, переход контроля от продавца товаров к покупателю предполагает переход рисков и преимуществ владения им, что, в свою очередь, является основанием признания выручки.

Важно рассмотреть отличия новой модели признания выручки. Суть принципа IFRS 15 сводится к тому, чтобы организации признавали выручку во время передачи обещанных товаров и услуг покупателям в сумме, отражающей возмещение (т.е. поступления), на которое организация предполагает получить право в обмен на эти товары и услуги. Этот стандарт в отличие от IAS 18 использует новый подход к признанию выручки с точки зрения времени: на протяжении определенного времени и в определенный момент времени [5].

Подход признания выручки на протяжении определенного времени предполагает исполнение обязательств и признание выручки на протяжении времени, в течение которого компания производит продукцию или поставляет ее покупателю. В зависимости от условия контракта, он при этом должен отвечать следующим критериям:

1. Покупатель получает и потребляет выгоду от исполнения компанией своего обязательства.
2. Исполнение обязательства компанией создает или увеличивает актив, который контролирует покупатель.
3. Исполнение обязательства компанией не создает актив с альтернативным использованием его права на оплату за работу, законченную до настоящего времени.

В случае, если исполнения обязательства не отвечает вышеприведенным критериям, то акцент делается на признание выручки в определенный момент времени, в котором контроль над активами переходит к покупателю:

1. Компания передала физическое владение активом.
2. Компания имеет существенное право потребовать оплату за актив.
3. Покупатель принял актив.

Таблица 3. Пошаговый анализ договоров при признании выручки по сделкам

Шаг 1	Шаг 2	Шаг 3	Шаг 4	Шаг 5
Идентифицировать договор с покупателем	Идентифицировать подлежащие исполнению обязательства, предусмотренные этим договором	Определить цену сделки	Распределить цену сделки между подлежащими исполнению обязательствами	Признать выручку в момент или по мере исполнения компанией каждого договорного обязательства

4. Покупателю присущи все риски и преимущества владения активом.

5. Покупатель имеет юридическое право на актив.

Выручка, которая подлежит признанию в определенный момент времени, согласно IFRS 15, отражает момент перехода контроля к покупателю, в то время как IAS 18 акцентирует внимание на моменте перехода риска и преимуществ. Это означает, выделенный нами ранее недостаток будет ликвидирован новым стандартом. Таким образом, в соответствии с новой концепцией, выручка может быть признана на протяжении определенного времени в том порядке, который наилучшим образом отражает результаты деятельности компании, или же признаваться в определенный момент времени, суть которого сводится к переходу контроля над товарами и услугами от покупателя.

Исходя из вышесказанного, понятие выручки должно быть переформулировано в соответствии с новым положением. Так, новый стандарт дает понятие как дохода, так и выручки. Следует отметить, что понятие дохода прежде было дано только в Концептуальных основах (принципах подготовки и составлении финансовой отчетности). IFRS 15, повторяя эти принципы, определяет доход как увеличение экономических выгод в течении учетного периода в результате притока (увеличения) активов или уменьшения обязательств, что, в свою очередь, ведет к увеличению капитала, не связанного с вкладами учредителей. Выручка же имеет более узкое определение и характеризуется как увеличение дохода в ходе обычной (основной) деятельности компании [7]. Таким образом, доход включает

выручку, прочие доходы, а также доходы, относимые на стоимость капитала (такие, как дооценка долгосрочных активов).

Новый стандарт определил границы признания: новая модель признания выручки применима ко всем контрактам с покупателями, кроме тех, которые подлежат рассмотрению другими стандартами, такими, как аренда (IAS 17), договоры страхования (IFRS 4) и финансовые инструменты (IAS 39, IFRS 9, IFRS 7). Основным ее элементом является пошаговый анализ договоров для решения вопросов о том, следует ли признавать выручку по соответствующим сделкам, в каком объеме и когда (табл. 3).

Шаг 1 акцентирует внимание на определении и формировании контракта. Несмотря на то, что стандарт IFRS 15 констатирует формирование контракта, как в письменной, так и в устной форме, но критерии, которым должен отвечать такой контракт, на наш взгляд, приводят к необходимости составления его в письменной форме, иначе прозрачность отчетности не будет обеспечена в полной мере. К таким критериям относятся:

- Утверждение договора между его сторонами, которые, в свою очередь, обязуются исполнить обязательства, приходящиеся на долю каждой стороны.

- Определение условия поставки товара и услуг.

- Определение условия оплаты за реализованные товары и услуги.

- Договор должен быть коммерческого характера (т.е. отражать риск, время и сумму будущих поступлений взамен исполнения договора).

Шаг 2 направлен на установление исполнения обязательства, связанного с передачей товаров и услуг в соответствии с контрактом, который должен отвечать следующим условиям:

- покупатель получает выгоду от приобретенных товаров и услуг;

- обязательство компании реализовать товары и услуги покупателю должно быть выделено отдельно от других обязательств в контракте.

Шаг 3 акцентирует внимание на определении цены сделки, т. е. суммы, которую компания ожидает получить от клиента за предоставленные товары и оказанные услуги, с конечной целью признания выручки. При этом, цена сделки может быть фиксированной или варьировать в зависимости от скидок, бонусов, кредитов.

Шаг 4, в случае содержания в контракте более одного исполнения обязательства, регулирует распределение цены сделки между каждым из них на основе продажной цены.

Шаг 5 делает акцент на времени исполнении обязательства с целью признания выручки. Это время определяется переходом контроля над реализованными товарами и услугами к покупателю, что является главным отличием IFRS 15 от IAS 18.

Таблица 4. Распределение цены сделки между исполнением обязательства основанного на розничной цене

Исполнение обязательств	Розничная цена	Выручка
Телефонная связь	300	285,71
Сетевое обслуживание	960	914,29
<i>Итого:</i>	1260	1200,00

Таблица 5. Корреспонденция по признанию выручки в момент исполнения обязательства

Дебет	Кредит	Сумма	Описание
Необъявленная выручка	П/У	285,71	Передача телефонной связи клиенту
Дебиторская задолженность клиента		100,00	Предоставление месячных услуг:
	П/У	76,19	сетевое обслуживание
	Необъявленная выручка	23,81	телефонное обслуживание

Эксперты отмечают, что данный стандарт окажет большое влияние на телекоммуникацию, предприятия по разработке программного обеспечения, недвижимое имущество и прочие долгосрочные контракты. Особое внимание будет уделено комбинированным контрактам, сочетающим как товары, так и услуги.

Рассмотрим различия между IAS 18 и IFRS 15 на следующем примере. Фирма, занимающаяся предоставлением услуг телефонной и сетевой связи, предлагает обслуживание по следующим видам выплат:

— фиксированную оплату — бесплатно за телефонную связь и ежемесячно 100 д.е. за сетевое обслуживание;

— разовую предоплату — 300 д.е. за телефонную связь и ежемесячно 80 д.е. за сетевое обслуживание.

Клиент, заключив договор, выбирает первую форму оплаты. В данном случае, согласно IAS 18, выручка за телефонную связь не признается, а выручка за сетевое обслуживание признается по истечении месяца в размере 100 д.е.

Согласно же новой модели признания выручки, необходимо провести пошаговый анализ. При этом первым шагом будет идентификация договора (в данном случае — это договор с клиентом на 12 месяцев с фиксированной оплатой). Следующим шагом является идентификация исполнения обязательства:

- 1) обязательство обеспечения телефонной связью;
- 2) обязательство обеспечения сетевой связью в течение года.

После этого определяется цена сделки, которая составляет 1200 д.е. ежемесячно.

Далее осуществляется распределение цены сделки между исполнением обязательства, основанного, согласно контракту, на розничной цене (табл. 4).

И, наконец, последний, пятый шаг, который сводится к признанию выручки в момент исполнения обязательства:

— В момент передачи телефонной связи клиенту компания признает выручку в размере 285.71 д.е.

— В момент поставки сетевой связи клиенту компания признает выручку в размере 914.29 д.е.

Корреспонденция будет выглядеть следующим образом (табл. 5).

Используя систему Национального Плана счетов, утвержденную приказом Министерства финансов Азербайджанской Республики [2], корреспонденция будет выглядеть следующим образом:

Дт	601	}	285.71	Дт	211	100.00
Кт	801			Кт	801	76.19
				Кт	601	23.81

Таким образом, на счете прибыли (убытков) — в данном случае на счете 801 — выручка от предоставления телефонной связи будет признана сразу после ее передачи, а выручка за сетевое обслуживание — по истечении месяца. Если взять период за год, то итоговая сумма признания выручки в соответствии со стандартами IAS 18 и IFRS 15 будет идентична — 1200 д.е. Отличаться будет только время и вид признания исполнения обязательств. Если же мы возьмем период меньше года, например, 6 месяцев, то отличаться будет и сумма выручки (таблица 6).

Таблица 6. Сумма признания выручки по стандартам IAS 18 и IFRS 15

Исполнение обязательств	IAS 18	IFRS 15
Телефонная связь	0,00	285,71
Сетевое обслуживание	600	457,14
<i>Итого:</i>	600	742,85

ВЫВОДЫ

Подводя итоги, необходимо, на наш взгляд, подчеркнуть, что новая модель признания выручки более совершенная по сравнению с предшествующей ей. Это обусловлено тем, что процесс признания выручки, согласно IFRS 15:

— Предполагает единую модель и два подхода признания.

— Подлежит детальному анализу, свидетельством чего является пошаговый анализ.

— Основывается на критерии контроля.

— Выдвигает на первый план значение контракта, предопределяя, тем самым, значимость юридического аспекта.

— Разделяет исполнение обязательства в зависимости от товаров и услуг.

Литература:

1. Закон Азербайджанской Республики "О бухгалтерском учете" (№ 716-IIQ от 29 июня 2004).

2. План Счетов Бухгалтерского Учета (Приказ Министерства финансов Азербайджанской Республики, № I-38 от 18 апреля 2006 года).

3. Национальные Стандарты (Приказ Министерства финансов Азербайджанской Республики от 18 апреля 2006 года).

4. Бредбери Ф. Диплом АССА. Подготовка финансовой отчетности по МСФО. — 2008.

5. Mackenzie B., Coetsee D., Chamboko R., Njikizana T., Hanekom B. and Colyvas B. Interpretation and Application of IFRS, Canada: JohnWiley&Sons, 2014.

6. www.fasb.org — GAAP (FAS ASC 605, 606, 270)

7. www.ifrs.org

References:

1. Law of Azerbaijan Republic "On Accounting" (№ 716-IIQ, 29 June, 2004).

2. Chart of Accounts (Order of the Ministry of Finance of Azerbaijan Republic, № I-38, 18 April, 2006).

3. National Standards (Order of the Ministry of Finance of Azerbaijan Republic, 18 April, 2006).

4. Bredberi, F. (2008), Diplom ASSA. Podgotovka finansovoj otchetnosti po MSFO [ACCA Diploma. The preparation of financial statements in accordance with IFRS.].

5. Mackenzie, B. Coetsee, D. Chamboko, R. Njikizana, T. Hanekom, B. and Colyvas, B. (2014), Interpretation and Application of IFRS, JohnWiley&Sons, Canada, 2014.

6. www.fasb.org — GAAP (FAS ASC 605, 606, 270).

7. www.ifrs.org

Стаття надійшла до редакції 23.12.2014 р.