

УДК 657

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ДОХОДОВ ОТ ТЕКУЩЕЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
В КОНТЕКСТЕ СБЛИЖЕНИЯ МСФО****А.В. ПОЛУЩУК***(Представлено: канд. экон. наук, доц. Л.В. МАСЬКО)*

Рассмотрены этапы признания выручки по IFRS 15 «Выручка по договорам с клиентами» и исследованы сходства и различия учета доходов от текущей деятельности разных стран. На основе которых нами была составлена поэтапная схема по признанию выручки.

С развитием международной рынка, появлением многонациональных компаний и глобализацией рынка капитала, возникла потребность в гармонизации финансовой отчетности компаний разных стран.

Процесс формирования доходов на бухгалтерских счетах предприятий, ведущих учет в соответствии с МСФО, имеет ряд характерных особенностей, отличающих его от аналогичного процесса на белорусских предприятиях. Эти особенности вызваны, прежде всего, тем, что подход к организации учета доходов, отраженный в МСФО, не такой жесткий, как в Республике Беларусь. Акцент в МСФО в первую очередь сделан на информационных потребностях инвесторов, для которых важна не сама сумма доходов, понесенных предприятием, а то, правильно ли эти доходы классифицированы.

В международном стандарте IFRS 15 «Выручка по договорам с клиентами» представлена следующая модель признания выручки:

1. Установление договора с клиентом.
2. Установление обязательств исполнителя по договору.
3. Определение цены сделки.
4. Распределение цены операции на обязательства исполнителя по договору.
5. Признание выручки в момент исполнения обязательств исполнителя.

На первый взгляд, пятиступенчатая модель признания выручки представляется не очень сложной, а ее действия — логичными, последовательными.

Тем не менее, каждый из пяти этапов потребует существенных суждений от организации, согласованных с ее аудиторами, в применении ключевого принципа признания выручки, особенно в части передачи контроля при оценке целесообразности ее признания.

Рассмотрим этапы определения момента признания выручки от реализации продукции и разберемся с существенными изменениями согласно IFRS 15 «Выручка по договорам с клиентами» на рисунках 1 и 2.

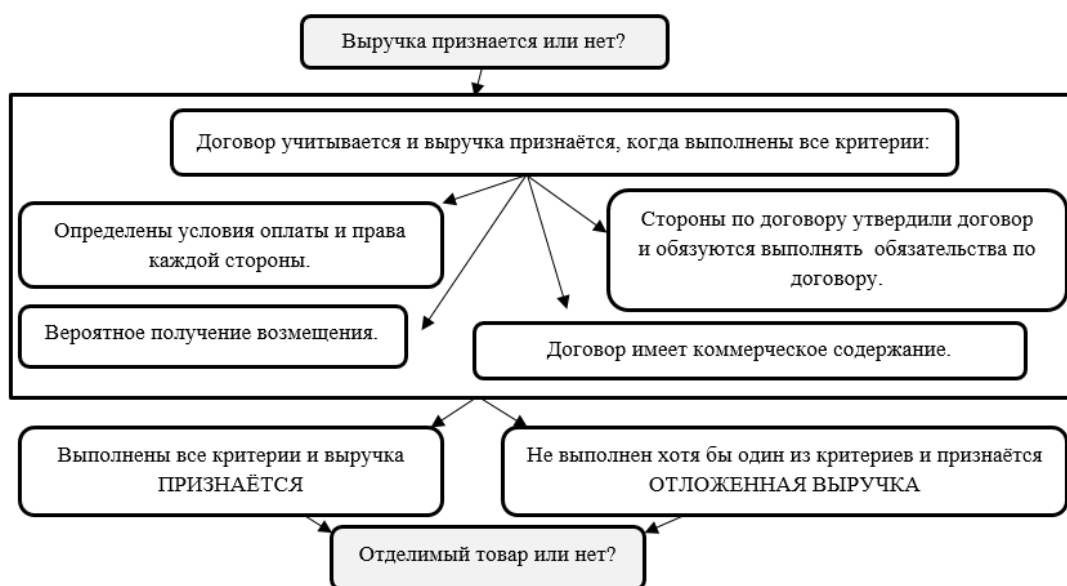


Рисунок 1. – Этапы определения момента признания выручки от реализации продукции

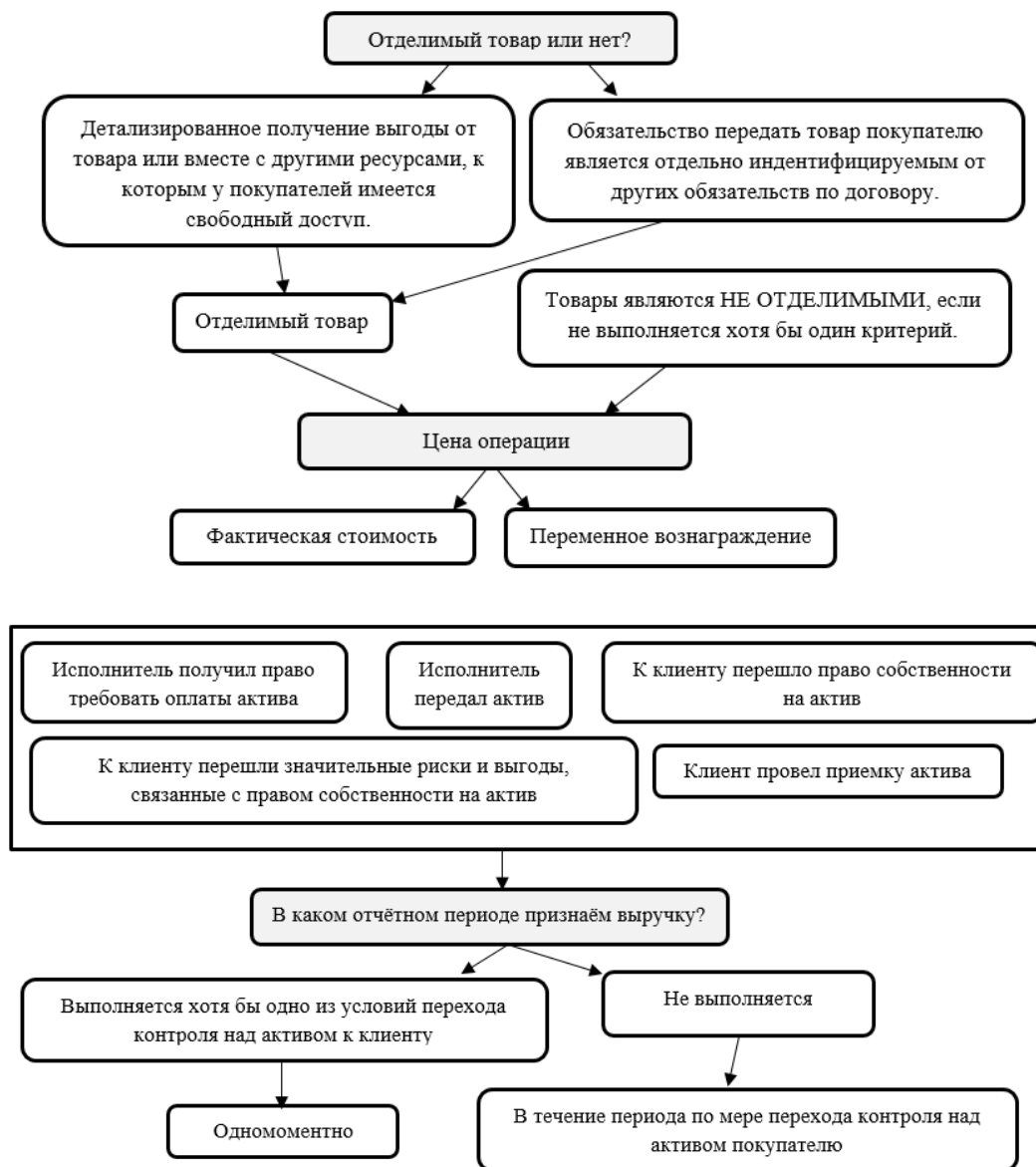


Рисунок 2. – Этапы определения момента признания выручки от реализации продукции

С целью исследования сходств и различий учета доходов от текущей деятельности разных стран составим таблицу 1.

Таблица 1. – Сходства и различия учета доходов от текущей деятельности в разных странах

Характеристика	Республика Беларусь	Российская Федерация	Республика Украина	США	МСФО (IFRS15)
1	2	3	4	5	6
Определение доходов от текущей деятельности					
Выручка от реализации	-	+	+	-	-
Выручка от реализации и прочие доходы от текущей деятельности	+	-	-	-	-
Фактические или ожидаемые поступления денежных средств от основной деятельности	-	-	-	+	-
Доходы в ходе обычной хозяйственной деятельности	-	-	-	-	+

Окончание таблицы 1

1	2	3	4	5	6
Критерии признания выручки					
Переход к покупателю рисков и вы- год, связанных с владением товара	+	-	+	+	+
Право собственности на товар перешло к покупателю	-	+	-	-	+
Выручка может быть определена	+	+	+	-	-
Вознаграждение четко установлено и выручка может быть надежно измерена	-	-	-	+	+
Имеется уверенность в увеличении экономических выгод	-	+	+	-	-
Предполагается получение экономических выгод	+	-	-	-	+
Оплата гарантирована в достаточной степени	-	-	-	+	-
Расходы могут быть определены	+	+	+	-	+
Организация не контролирует продан- ные товары	-	-	+	-	+
Выручка вытекает из конкретного договора	-	+	-	-	-
Оценка дохода (выручки)					
В сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступ- ления денежных средств	-	+	-	-	-
Исходя из того объема прав на переменную компоненту возна- граждения, который предусмотрен контрактом.	-	-	-	-	+
По справедливой стоимости	-	-	+	+	+

Примечание: собственная разработка на основании изученной специальной экономической литературы.

Как следует из таблицы 1, определение доходов от текущей деятельности в Республике Беларусь и в странах постсоветского пространства является практически одинаковым, за исключением того, что Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов №102 Республики Беларусь кроме выручки от реализации в состав доходов по текущей деятельности включает и «прочие доходы по текущей деятельности». В МСФО и в общепринятых принципах бухгалтерского учета (ОПБУ) США нет четкого определения доходов по текущей деятельности. Они сразу основываются понятием «выручка». Согласно МСФО 15 выручка определяется как доходы в ходе обычной хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта [2]. ОПБУ США (SFAC 5, п. 83–84) определяют выручку как приток фактических или ожидаемых денежных средств, произошедший или ожидаемый вследствие непрерывной деятельности компании.

Вопросы признания выручки от реализации продукции, товаров, услуг как в Международных стандартах финансовой отчетности (МСФО), так и в Республике Беларусь и зарубежных странах являются одним из важнейших аспектов в оценке деятельности компании и перспектив ее развития. Выручка признается, если вероятно, что организация в будущем получит экономические выгоды (МСФО, ОПБУ США, Республика Беларусь). В нормативных актах Российской Федерации и Республики Украина говорится, что выручка признается, когда имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Т.е. отличие в трактовках «вероятно» и «имеется уверенность».

Следующий критерий признания выручки во всех сравниваемых странах, кроме Российской Федерации и МСФО, заключается в переходе к покупателю рисков и выгод, связанных с владением товара. ПБУ 9/99 «Доходы организации» Российской Федерации говорит не про переход рисков и выгод, а про переход права собственности на продукцию (товар) от продавца к покупателю. По нашему мнению, российский документ МСФО дает более точное определение этому условию признания выручки.

Еще одним общим критерием у стран постсоветского пространства является то, что сумма выручки может быть определена. В МСФО И ОПБУ США существует такой же критерий, но с немного другой трактовкой, а именно, согласно МСФО выручка может быть надежно измерена, а ОПБУ США выделяют при признании выручки тот факт, что вознаграждение, получаемое от покупателя, должно быть четко установлено и определено.

Также имеется общий критерий признания выручки в нормативных актах Беларуси, России, Украины и в МСФО, суть которого состоит в том, что расходы, которые произведены или будут произведены при совершении хозяйственной операции, могут быть определены. В ОПБУ США такой критерий отсутствует.

В МСФО и в ПСБУ 15 «Доход» Республики Украина существует критерий, который устанавливает, что предприятие не осуществляет дальнейшее управление и контроль за реализованной продукцией (товарами, другими активами) [3]. Остальными анализируемыми странами этот критерий не затрагивается. Мы считаем, что указание вышеназванного критерия в нормативных документах не является обязательным, так как его существование само собой разумеется при реализации продукции, товаров, работ, услуг (передаче покупателю права собственности на товар).

Отличительным критерием признания выручки в ПБУ 9/99 «Доходы организации» Российской Федерации является то, что выручка вытекает из конкретного договора. В Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов №102 Республики Беларусь и в ПСБУ 15 «Доход» Республики Украина такой подход отсутствует. Что же касается МСФО и ОПБУ США, Советы по МСФО и американский Совет по стандартам финансовой отчетности сосредоточили свое внимание на модели признания выручки на основе изменения контрактных активов и обязательств.

Оценка выручки в ПСБУ 15 «Доход» Республики Украина, в МСФО и ОПБУ США происходит по справедливой стоимости вознаграждения, полученного или подлежащего 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. В ПБУ 9/99 «Доходы организации» Российской Федерации выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности. Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов №102 конкретной оценки выручки не содержит. В МСФО выручка оценивается исходя из того объема прав на переменную компоненту вознаграждения, который предусмотрен контрактом.

На основании проведенной сравнительной характеристики учета доходов от текущей деятельности в Республике Беларусь, в зарубежных странах и по МСФО, отметим, что в учете присутствуют определенные сходства. Объясняется это заинтересованностью в том, чтобы сделать сопоставимой отчетность разных стран. Для этого разные страны свой национальный учет постепенно приводят в соответствие с МСФО. Это касается также и Республики Беларусь, которая стала на путь сближения национального учета с МСФО.

ЛИТЕРАТУРА

1. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов : постановление М-ва финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 № 102 (в ред. постановления Минфина от 08.02.2013 № 11) и признании утратившими силу некоторых постановлений М-ва финансов Респ. Беларусь и их отдельных структурных элементов.
2. Выручка по контрактам с клиентами : МСФО (IFRS) 15. Международный стандарт финансовой отчетности.
3. Доход : ПСБУ 15, утв. приказом М-ва финансов Украины от 29 ноября 1999 г. № 290, с изм. и доп. от 9 дек. 2011 г. № 1591.