

Особенности применения новой модели признания выручки по МСФО¹

Features of Applying the New Revenue Recognition Model Under the IFRS

УДК: 657.2

DOI: 10.12737/1998-0701-2020-46-51

Э.Ю. Шатунов, канд. экон. наук, доцент, ФГБОУ ВО «Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации»

e-mail: edshatunov@mail.ru

E.Yu. Shatunov, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, the Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration

e-mail: edshatunov@mail.ru

Аннотация. *Статья посвящена актуальным вопросам применения IFRS 15 «Выручка по договорам с покупателями». Стандарт предусматривает новый подход к отражению выручки, состоящий из пяти последовательных шагов по анализу условий продажи в договоре с покупателем. В статье рассмотрены примеры идентификации обязанностей к исполнению в зависимости от условий договора и особенностей предоставляемых покупателю товаров и услуг.*

Ключевые слова: выручка по МСФО, выручки по договорам с покупателями, критерии признания выручки, обязанность к исполнению, цена операции, отличимые товары и услуги, передача контроля, переменное возмещение, значительный компонент финансирования, цена обособленной продажи, стадия выполнения работ или услуг.

Abstract. *The article is devoted to topical issues of applying IFRS 15 «Revenue from contracts with customers». The Standard provides a new approach to revenue recognition, consisting of five consecutive steps to analyze the terms of sale in the contract with the buyer. The article considers examples of identification of obligations to perform depending on the terms of the contract and the features of the goods and services provided to the buyer.*

Keywords: revenue under the IFRS, revenue from contracts with customers, revenue recognition criteria, obligation to perform, transaction price, distinguishable goods and services, transfer of control, variable compensation, significant component of financing, separate sale price, stage of completion of work or services.

Шаг 4. Распределение цены операции между обязанностями к исполнению

Этот этап отражения выручки актуален в случае если в договоре идентифицировано несколько обязанностей к исполнению, и продавец не установил сколько конкретно стоит каждая обязанность. Следовательно, задача состоит в том, чтобы определить какова цена каждой обязанности к исполнению с учетом того, как компания устанавливает такие цены продавая товары или услуги другим покупателям по отдельности.

Цена, по которой товар или услуга продается покупателю по отдельности, называется ценой обособленной продажи.

Цена обособленной продажи для целей распределения на обязанности к исполнению

должна определяться на дату заключения договора. После установления цен обособленной продажи по всем товарам или услугам, включенным в договор, в отношении них составляется пропорция, показывающая, какой удельный вес должна составлять цена каждого товара или услуги в общем итоге.

В дальнейшем, рассчитанная пропорция используется для распределения фактической цены договора между всеми обязанностями к исполнению.

Наилучший способ определения цены обособленной продажи — это способ «наблюдаемой цены». В этом случае фиксируется цена по которой компания продает товар или услугу в отдельности в аналогичных обстоятельствах и аналогичным покупателям. В случае если цена обособленной продажи не является наблюдаемой, компания должна использовать другие подходящие методы.

¹ Окончание. Начало — № 7, 2020.



В стандарте рекомендуется использовать следующие методы определения цены обособленной продажи:

- наблюдаемая цена — основной метод;
- скорректированная рыночная оценка — можно использовать анализ рынка или скорректированные цены конкурентов;
- ожидаемые затраты с учетом маржи (наценки) — производится прогноз ожидаемых затрат на товар, работу или услугу и добавление применяемой компанией маржи (наценки);
- остаточный подход — применяется, когда по большинству товаров или услуг имеются наблюдаемые цены, а по одному оставшемуся товару или услуге наблюдаемых цен нет, потому что он новый или имеет большие колебания в цене. В этом случае цена определяется как разница между общей ценой по договору и суммой всех наблюдаемых цен.

В рамках одного договора для определения цен обособленной продажи разрешается использовать комбинацию методов по разным товарам или услугам.

Пример 10. Распределение цены договора на обязанности к исполнению

Компания «Ротор» 1 января 2018 года заключила договор на продажу производственного оборудования и его техническое обслуживание в течение двух лет после продажи. В договоре указана общая цена по данной сделке в размере 32 млн руб. Оплата производится покупателем двумя равными частями 1 января 2018 г. и 1 января 2019 г. Пакет предлагаемого технического обслуживания является нестандартным и компания оценивает свои затраты по его предоставлению в размере 4 млн руб. в год. Компания применяет к своим услугам наценку в 50% (от себестоимости). Компания «Ротор» продает аналогичное оборудование другим покупателям по цене 28 млн руб.

Как будет отражена выручка по данному договору в 2018 и 2019 годах?

Решение

В договоре можно выделить две обязанности к исполнению:

- 1) продажа оборудования;
- 2) предоставление обслуживания в течение двух лет.

Таким образом, цену операции в размере 32 млн руб. необходимо распределить между этими обязанностями к исполнению.

Составим пропорцию между обязанностями к исполнению, исходя из цен обособленной продажи.

Цена обособленной продажи:

- 1) оборудование 28 млн руб. или 70%
- 2) техобслуживание: (4 млн руб. × 1,5) × 2 года 12 млн руб. или 30%

Итого: 40 млн руб. или 100%

Распределение фактической цены операции — 32 млн руб. исходя из обособленных цен продажи:

1) продажа оборудования: 32 млн руб. × 70% = 22,4 млн руб.

2) техобслуживание: 32 млн руб. × 30% = 9,6 млн руб./2 года = 4,8 млн руб. в год.

Выручка по договору отражается в 2018–2019 гг. так, как это представлено в табл. 7.

Таблица 7

Фрагмент отчета о прибыли и убытках компании «Ротор», млн руб.

	2018	2019
Выручка от продажи оборудования	22,4	-
Выручка от услуг по тех. обслуживанию	4,8	4,8
Выручка всего:	27,2	4,8

Шаг 5. Признание выручки

По сути, на этом этапе речь идет о том, когда признавать выручку в бухгалтерском учете и отчетности. Организация должна признавать выручку тогда, когда она выполняет обязанности к исполнению путем передачи товара или услуги покупателю. Стандарт рассматривает товар или услугу при переходе к покупателю как актив, а актив передается в тот момент (или период) времени, когда покупатель получает контроль над этим активом. Таким образом:

Момент (период) отражения выручки = передача контроля

Наличие контроля над активом определяется исходя из следующих факторов:

- возможность определять способ использования актива;
- способность получать практически все выгоды от актива.

Контроль включает в себя способность препятствовать другим организациям определять

и способ использования актива, и получение выгод от актива.

При определении факта передачи покупателю контроля необходимо учитывать ряд дополнительных индикаторов:

- наличие у продавца существующего права на оплату актива;
- наличие у покупателя права собственности на актив;
- факт передачи покупателю права физического владения активом;
- факт передачи значительных рисков и выгод, связанных с правом собственности на актив;
- подтверждение принятия актива покупателем.

Для установления временной привязки отражения выручки организация первоначально должна определить, как она выполняет свои обязанности к исполнению:

- в определенный момент времени или
- в течение какого-либо периода времени.

Логика установления временной привязки следующая: первоначально организация проверяет установленные критерии передачи контроля над активом, которые соответствуют признанию выручки в течение кого-либо периода времени.

В случае, если критерии для этого варианта не выполняются, то считается, что контроль передается в определенный момент времени.

Организация передает контроль над товаром или услугой в течение периода и, следовательно, признает выручку в течение периода, если удовлетворяется любой из следующих критериев:

- покупатель одновременно получает и потребляет выгоды по мере выполнения обязанности к исполнению;
- в процессе выполнения обязанности к исполнению создается или улучшается актив, контроль над которым покупатель получает по мере создания или улучшения этого актива;
- выполнение обязанности к исполнению не приводит к созданию актива, который организация может использовать для альтернативных целей, и организация обладает правом на получение оплаты за уже выполненную часть работ.

Очевидно, что эти критерии соответствуют по своей форме и содержанию предоставлению разного рода услуг или выполнению работ.

В качестве примера деятельности, которая соответствует первому критерию, можно привести образовательные услуги длительного характера. Слушатели образовательных учреждений получают и потребляют выгоды, связанные с освоением новых знаний по мере выполнения образовательных услуг. Следовательно, и выручка отражается этими учреждениями в течение всего времени обучения, а не в момент выдачи документа об окончании обучения.

Второй критерий применим к строительным и ремонтным работам. В этом случае заказчики этих работ получают контроль над активами по мере их улучшения или строительства.

Третий критерий достаточно специфичен и может соответствовать случаю выполнения под заказ клиента определенных НИИОКР с запретом использовать результаты работ в собственных коммерческих целях или осуществлению консалтинговых услуг специального характера.

Если договор предусматривает отражение выручки по работам или услугам в течение более одного отчетного периода, то встает вопрос о том, какая часть выручки должна признаваться в каждом из этих периодов. Для ответа на этот вопрос на конец каждого отчетного периода необходимо произвести оценку степени выполнения работы или услуги.

Оценка степени выполнения работы или услуги состоит в определении процента или доли выполнения работ или услуг на отчетную дату, исходя из их общего объема, предусмотренного договором и принимаемого за 100%.

Выявленный на предыдущем этапе процент степени выполнения работы или услуги применяется к общей сумме выручке, предусмотренной по договору; полученная величина признается в учете как выручка данного отчетного периода.

Стандарт предусматривает два метода оценки степени выполнения работы или услуги:

- метод результатов — процент степени выполнения работы или услуги определяется исходя из стоимости для покупателя товаров или услуг, переданных до текущей отчетной даты, по отношению к их общей величине. Метод включает в себя: обзор результатов де-



тельности, оценку полученных результатов, завершенных этапов и др. Недостаток метода результатов заключается в том, что результаты, используемые для оценки степени выполнения работы или услуги, не всегда могут быть наблюдаемы и получены без чрезмерных затрат;

- метод ресурсов — процент степени выполнения работы или услуги определяется исходя из ресурсов, потребленных до текущей отчетной даты, по отношению к общей сумме этого вида ресурса, которую ожидается понести для исполнения договора. В качестве ресурса могут быть использованы физический расход материала, затраченное рабочее время, использованное машинное время и другие приемлемые ресурсы. Недостаток метода ресурсов заключается в том, что связь между потребляемыми ресурсами и переданными покупателю товарами или услугами может быть неочевидной.

Компания должна использовать выбранный метод оценки последовательно в отношении аналогичных работ или услуг и в аналогичных обстоятельствах.

Пример 11. Применение метода результатов и метода ресурсов для оценки степени выполнения строительных работ

Компания «Сити» заключила с городскими властями договор на строительство окружной дороги с сопутствующей инфраструктурой стоимостью 900 млн руб. Объем и сроки работ предусматривают строительство 100 км дороги в течение 1,5 лет. Ожидаемые сметные затраты на выполнение договора составляют 700 млн руб.

Работы были начаты 1 июля 2018 года и велись в течение шести месяцев, на 31 декабря 2018 года имелась следующая информация:

- работы, принятые заказчиком — 28 км дороги на сумму 252 млн руб;
- фактические затраты на строительство — 230 млн руб.

Какой объем выручки и затрат должна отразить компания «Сити» 31 декабря 2018 года методом:

- а) результатов;
- б) ресурсов

Решение

Метод результатов

Выручка признается на основе оценки суммы стоимости работ для заказчика, по которой компания может выставить счет.

Степень выполнения работ составляет 252 млн руб./900 млн руб. = 28%

Выручка за 2018 год: 900 млн руб. × 28% = 252 млн руб.

1. Выручка за выполненные работы на 31 декабря 2018 года:

Д-т Дебиторская задолженность 252 000 руб.

К-т Выручка 252 000 руб.

Себестоимость работ за 2018 год определяется исходя из рассчитанной выше степени выполнения работ (28%):

700 млн руб. × 28% = 196 млн руб.

2. Себестоимость выполненных работ на 31 декабря 2018 год:

Д-т Себестоимость продаж 196 000 руб.

Д-т Незавершенное производство 14 000 руб.

К-т Запасы/Задолженность подрядчикам 210 000 руб.

Метод ресурсов

Выручка признается на основе оценки доли фактически понесенных затрат по отношению к их общей сумме по договору.

Степень выполнения работ составляет: 210 млн руб. / 700 млн руб. = 30%

Выручка за 2018 год: 900 млн руб. × 30% = 270 млн руб.

1. Выручка за выполненные работы на 31 декабря 2018 года:

Д-т Дебиторская задолженность 270 000 руб.

К-т Выручка 270 000 руб.

Себестоимость работ за 2018 год определяется исходя из рассчитанной выше степени выполнения работ (30%):

700 млн руб. × 30% = 210 млн руб.

2. Себестоимость выполненных работ на 31 декабря 2018 год:

Д-т Себестоимость продаж 210 000 руб.

К-т Запасы/Задолженность подрядчикам 210 000 руб.

Еще одним интересным новшеством МСФО (IFRS) 15 стало введение в оборот двух новых терминов, используемых при отражении выручки:

- актив по договору;
- обязательство по договору.

Актив по договору — право на получение возмещения в обмен на товары или услуги, переданные покупателю, когда это право зависит от чего-либо, кроме простого истечения

времени (например, выполнения определенного обязательства в будущем).

Обязательство по договору — обязанность передать товары или услуги покупателю, за которые организация уже получила возмещение или у организации есть право на получение этого возмещения (возмещение уже подлежит оплате).

Когда компания предоставляет товары или услуги до получения возмещения, она признает в отчете о финансовом положении или актив по договору, или дебиторскую задолженность.

Статья «Актив по договору» используется в случаях, когда компания должна в соответствии со стандартом отразить выручку, но еще не имеет право отражать дебиторскую задолженность.

Возникшую ситуацию можно описать как несовпадение во времени момента отражения выручки и дебиторской задолженности. Выручка отражается в момент передачи контроля, а дебиторская задолженность в момент возникновения безусловного права на возмещение. Безусловное право на возмещение означает, что компания уже не должна выполнять какие-либо действия для его получения, и получение возмещения зависит только от течения времени.

Таким образом, разница заключается в том, что дебиторская задолженность — это безусловное право на возмещение, а актив по договору — это право на возмещение, зависящее от какого-либо условия.

Пример 12. Отражение в учете «Актива по договору» как условного права на возмещение

Компания «Ли́ра» 31 марта 2019 года подписала договор с покупателем на поставку двух товаров — А и Б — на общую сумму 20 млн руб. Продукт А оценен в 8 млн руб., а продукт Б — в 12 млн руб. По условиям договора товар А будет поставлен первым, а право требовать оплату у компании «Ли́ра» возникает только после поставки обоих товаров. При этом контроль переходит к покупателю в момент поставки каждого из товаров в отдельности. Товар А был поставлен 30 июня 2019 года, товар Б — 30 сентября 2019 года. Покупатель оплачивает товары 31 декабря 2019 года.

Как данная операция продажи отражается в учете в 2019 году?

Решение

Так как на 30 июня компания «Ли́ра» не обладает безусловным правом требовать оплату, в учете отражается «актив по договору».

1. Отгрузка товара А покупателю 30 июня 2019 г.:

Д-т Актив по договору	8 млн руб.
К-т Выручка	8 млн руб.

После отгрузки товара Б возникает безусловное право на получение оплаты.

2. Отгрузка товара Б покупателю 30 сентября 2019 г.:

Д-т Дебиторская задолженность	20 млн руб.
К-т Выручка	12 млн руб.
К-т Актив по договору	8 млн руб.

3. Оплата товара 31 декабря 2019 года

Д-т Денежные средства	20 млн руб.
К-т Дебиторская задолженность	20 млн руб.

Статья «Обязательство по договору» используется в случаях, когда компания получает возмещение, а встречную поставку товаров или услуг покупателю еще не произвела. Таким образом, основное предназначение этой статьи — отражение задолженности компании при получении авансов. Такую ситуацию мы рассматривали в Примере 7. «Значительный компонент финансирования при условии предоставления покупателем авансового платежа».

Возможен случай, когда аванс еще не перечислен, но у компании возникло право на его получение (возмещение уже подлежит оплате). В этом случае на дату возникновения права на получение вознаграждения (в виде аванса) в учете необходимо отразить возникновение «Обязательства по договору»:

Д-т Право на возмещение (на аванс)	На сумму возникшего права
К-т Обязательство по договору	

В заключение хотелось бы отметить, что в рамках одной статьи достаточно трудно охватить все многообразие операций и сделок, связанных с продажей компаниями своих товаров (работ, услуг). Однако главным является то, что все сделки, связанные с выручкой, должны проходить одинаковую процедуру детального анализа всех ее компонентов. Исходя из требований МСФО (IFRS) 15, такой анализ должен охватывать правовые, финансовые и экономические аспекты операции



продажи. От правильной интерпретации результатов анализа договора продажи с покупателем зависят достоверность и своевременность отражения выручки в учете компании.

Литература

1. Федеральный Закон 27.07.2010 № 208-ФЗ (ред. от 31.12.2017) «О консолидированной финансовой отчетности [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://www.consultant.ru>
2. Постановление Правительства РФ от 25.02.2011 № 107 «Об утверждении Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации». Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.
3. Приказ Минфина России от 25.11.2011 № 160н «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации». Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.
4. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15. «Выручка по договорам с покупателями» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 27.06.2016 № 98н) (ред. от 14.09.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2019) Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.
5. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) (ред. от 05.08.2019). Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.

СТРАТЕГИИ АУДИТА В ПОСТ-КОРОНАВИРУСНОМ МИРЕ – «ЗАБУДЬТЕ ВСЕ, ЧТО ЗНАЛИ»

Так же как подавляющее большинство других направлений бизнеса на этой планете, аудиторская деятельность очень изменилась из-за пандемии COVID-19. Однако есть ощущение, что реальный масштаб еще только предстоит прочувствовать после возобновления деятельности, и будущие инспекционные команды, продумывающие стратегии проверок на оставшуюся часть этого года, уже это предчувствуют.

Так, некто Линфорд Грэм (Lynford Graham), CPA, Ph.D., консультант в нью-йоркской компании Short Hills, собирается провести две тематические сессии на предстоящей июльской онлайн-конференции AICPA. По его мнению, весь прошлый опыт, который аудиторы получили за предыдущие годы своей работы с клиентами, мало что будет значить в 2020 году. Обычные стратегии в этот раз можно без колебаний порвать и выкинуть - и садиться за составление новой стратегии, а на своих клиентов придется смотреть с учетом изменившихся реалий – уверен Линфорд Грэм.

Почему вдруг так? Большинство аудиторских проверок публичных компаний и отдельные проверки частных проходят в соответствии со стратегиями, опирающимися на принцип контроля. Суть их заключается в предположении, что клиент все же способен поддерживать достаточный контроль за финансовой отчетностью в течение годового периода. Конечно, такая логика очень привлекательна в обычных условиях, так как позволяет аудитору избежать огромных объемов тестирования. Но эти стратегии аудита не

подходят в этот раз. «В самом ли деле были эти контроли в операциях на протяжении 2020 года?» — задает эксперт резонный вопрос. — «Наверняка были в январе, и должны были быть в декабре. Но что насчет периода за этим? Не съехали ли они на обочину из-за того, что ключевой персонал не присутствовал на месте, а бизнес-процессы изменились?»

Намного меньшая в сравнении с предыдущими годами вероятность того, что контроли в проверяемой организации все так же заслуживают доверия, означает, что инспекционным командам придется применять другие подходы в аудиторской выборке — в сторону ее значительного увеличения, конечно. Если бы деятельность продолжалась как обычно, можно было бы сделать случайную выборку и на ее основе прийти к аудиторскому заключению по всей финансовой отчетности в целом. Но не в этот раз, ведь операции прерывались. Год начинался как обычно, но начавшаяся эпидемия принесла с собой перемены, которые даже сейчас неизвестно еще когда кончатся.

В связи с этим Линфорд Грэм рекомендует стратифицированную выборку, чтобы была возможность отдельно более внимательно изучить как раз тот период, который нельзя назвать «обычным».

Источник: GAAP.RU
Дата публикации: 25 июня 2020 г.
По материалам: Journal of Accountancy