
УЧЕТ ВЫРУЧКИ ПО ДОГОВОРАМ С ПОКУПАТЕЛЯМИ

Татьяна Николаевна Павлюченко

Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I

Формирование достоверной информации в финансовой отчетности в условиях конвергенции российского учета и МСФО предполагает широкое использование положений международных стандартов отчетности в практике российских компаний. В настоящее время российские компании, которые ведут учет в соответствии с МСФО, для отражения выручки применяют положения одноименного стандарта МСФО 18 «Выручка». Серьезной проблемой, с которой сталкиваются на практике, является общий характер положений указанного стандарта и отсутствие в нем детальных рекомендаций по практическому применению. Несмотря на многогранность такого понятия, как выручка, возникающей из специфики деятельности отдельных экономических субъектов, Совет по МСФО разработал стандарт МСФО 15 «Выручка по договорам с покупателями», базирующийся на новой модели учета выручки, когда выручка признаётся таким образом, чтобы отразить передачу товаров и услуг заказчику на сумму, которая будет причитаться компании в обмен на эти товары и услуги. Целью исследования является адаптация методических подходов, предусмотренных МСФО, для признания, оценки и классификации учета выручки, возникающей по договорам с покупателями. Актуальность исследования заключается в проведенном сравнении существующей методики признания выручки по договорам с покупателями, изложенной в новом МСФО 15 «Выручка по договорам с покупателями», определении степени ее соответствия или расхождения с принятыми в российской практике, а также в рассмотрении возможных вариантов интерпретации отчетных показателей с учетом положений данного МСФО. В статье проанализированы базовые положения нового МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями». Выделены следующие отличительные черты между российским и международным учетом: 1) под выручкой понимается возмещение, полагающееся по мере исполнения обязательств; 2) стандарт содержит отдельный раздел, в котором описаны все затраты, связанные с конкретным договором.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: выручка, дебиторская задолженность, договор с покупателем, доходы, отчетность, признание выручки, расходы.

ACCOUNTING FOR REVENUES FROM CONTRACTS WITH CUSTOMERS

Tatiana N. Pavlyuchenko

Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter the Great

Reliable data in financial statements generation in the conditions of convergence of the Russian accounting and IFRS presupposes a wide use of provisions of international reporting standards in the practice of Russian companies. At present the Russian companies that keep accounting records according to the IFRS reflect their revenues using the provisions of the IFRS standard of the same name: IAS 18 Revenue. A serious practical problem is the general character of provisions of the specified standard and the absence of detailed recommendations in it concerning their practical application. Despite the complexity of such concept as revenue arising from the specificity of activities of certain economic subjects, the IFRS Advisory Council has developed the IFRS 15 standard Revenue from Contracts with Customers, which is based on the new model of accounting for revenues, in which the revenue is considered to reflect the transfer of goods and services to the customer at the amount that would be due to the company in exchange for those goods and services. The objective of research is to adapt the methodological approaches provided by the IFRS to recognize, evaluate and classify the accounting for revenues arising from contracts with customers. The relevance of a research consists in the performed comparison of the existing technique of recognizing the revenue from contracts with customers stated in the new IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, definition of the degree of its compliance or divergence with the accepted Russian practice, and consideration of possible options of interpreting the reportable indicators taking into account the provisions of this IFRS. This article contains the analysis of basic provisions of the new IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. The following distinctive features were identified between the Russian and international accounting: 1) the revenue is understood as a refund to be paid in the process of fulfilment of obligations; 2) the standard contains a separate section that describes all the expenses associated with a certain contract.

KEY WORDS: revenue, account receivables, contract with customer, income, reporting, recognition of revenue, expenses.

Первоочередной задачей любого экономического субъекта, занятого производством товаров или оказанием услуг, является их успешная реализация и получение прибыли от продаж. В условиях правового обеспечения всей финансово-экономической деятельности организации в целом и торгового оборота в частности реализация продукции и услуг не может осуществляться вне договорных отношений. Особую роль в данном процессе выполняет договор купли-продажи, заключаемый с покупателем или посреднической организацией.

Общий финансовый результат экономического субъекта складывается из выручки по трём направлениям:

- выручка от основной деятельности, поступающая от реализации продукции (выполненных работ, оказанных услуг);
- выручка от инвестиционной деятельности, поступающая от продажи внеоборотных активов, реализации ценных бумаг;
- выручка от финансовой деятельности.

Основное значение всегда отдаётся доходам от основной деятельности. От количества и качества заключенных с покупателями договоров напрямую зависит финансовое состояние организации, ее конкурентоспособность на рынке, а также экономический потенциал в деловом сотрудничестве [23].

Схема формирования договорных отношений с покупателями представлена на рисунке 1.

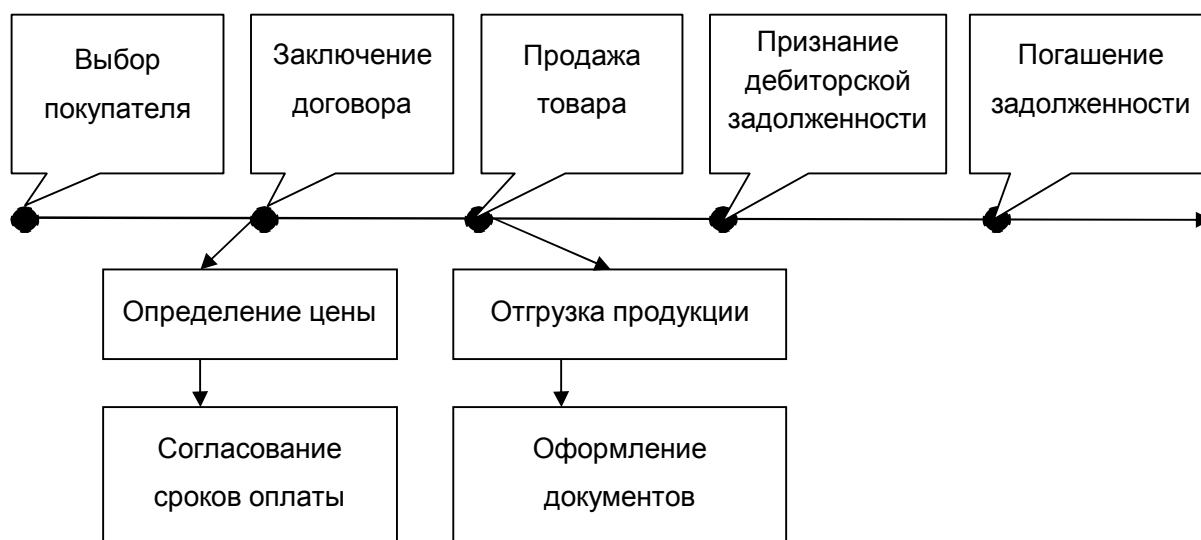


Рис. 1. Жизненный цикл сделки с покупателями

Общее правовое и методологическое руководство бухгалтерским учётом в России осуществляется Правительством РФ и Министерством финансов РФ. К документам в области регулирования учета выручки по договорам с покупателями и заказчиками следует отнести: Гражданский кодекс [4], Налоговый кодекс [14], Федеральный закон «О бухгалтерском учете» [15], Положения по бухгалтерскому учету [3, 6], Методические рекомендации [16], приказы и письма Минфина [17, 18].

Несмотря на обширный перечень действующих нормативно-законодательных актов, регламентирующих порядок ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации, в настоящий момент продолжается его реформирование, направленное, в первую очередь, на сближение с международными стандартами финансовой отчетности. За последнее десятилетие российский учет подвергался многочисленным изменениям, в результате которых появилось большое количество вновь введенных нормативных актов, являющихся по своему содержанию адаптированным переводом действующих МСФО.

В то же время следует подчеркнуть, что далеко не все аспекты финансово-хозяйственной деятельности попали под процесс реформирования, и по многим вопросам по-прежнему существуют расхождения в критериях признания, оценки и отражения в отчетности. В таблице представлен сравнительный анализ нормативного регулирования по МСФО и российским правилам.

Сравнительный анализ положений МСФО и российских нормативных документов

Этапы сделки	МСФО	Российские нормативные документы
Заключение договора	МСФО (IAS) 18 «Выручка» [9] МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» [10]	Гражданский кодекс [4], Налоговый кодекс [14]
Признание выручки	МСФО (IAS) 18 «Выручка» [9], МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» [10]	ПБУ 9/99 «Доходы организации» [6]
Отражение в учете	МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление» [12], МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» [13], МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» [11]	Налоговый кодекс [14], ФЗ «О бухгалтерском учете» [15], ПБУ 9/99 «Доходы организации» [6], Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» [17], Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н (с изм. от 08.07.2016) «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» [18], Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утверждены приказом Минфина России от 13.06.1995 № 49) [16]
Отражение дебиторской задолженности	МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление» [12], МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» [13], МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» [11]	ФЗ «О бухгалтерском учете» [15], ПБУ 9/99 «Доходы организации» [6], Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» [17], Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утверждены приказом Минфина России от 13.06.1995 № 49) [16]
Раскрытие информации в отчетности	МСФО (IAS) 18 «Выручка» [9] МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» [10]	ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» [3], ПБУ 9/99 «Доходы организации» [6], Приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66 н (ред. от 06.04.2015) «О формах бухгалтерской отчетности организаций» [20]

Бухгалтерский учет охватывает всю деятельность организаций, пишет С.В. Булаев [2], и в первую очередь базируется на нормах Гражданского кодекса РФ, который регулирует правоотношения, основанные на праве собственности, договорных, имущественных и других обязательствах участников.

Как уже отмечено, основная роль в продвижении товаров и услуг от производителя к потребителю, отведена договору купли-продажи. В действующих документах по бухгалтерскому учету понятие договора не закреплено, в то же время есть общее определение, приведенное в статье 420 ГК РФ, согласно которому договор – это «соглашение двух или более лиц об установлении, изменении или прекращении гражданских прав и обязанностей» [4].

Передача покупателю товара, предусмотренного договором купли-продажи, является обязанностью продавца (ст. 456 ГК) [4]. Продавец обязан одновременно с передачей вещи передать покупателю ее принадлежности, а также относящиеся к ней документы (технический паспорт, сертификат качества, инструкцию по эксплуатации и т. п.).

В международной практике вопросы учета выручки регламентированы МСФО (IAS) 18 «Выручка». Т.М. Алдарова [1] отмечает, что МСФО (IAS) 18 «Выручка» не содержит прямого или косвенного определения договора. С целью установления принципов, которые должна применять организация при отражении информации о характере, величине, сроках и неопределенности возникновения выручки и денежных потоков, обусловленных договором с покупателем, Советом по международным стандартам финансовой отчетности разработан МСФО (IFRS)15 «Выручка по договорам с покупателями», который предлагает структурированный подход к учету выручки, приводя универсальные критерии для разных контрактов, избегая общих положений предыдущих стандартов [9].

МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», утвержденный приказом Минфина России от 21 января 2015 г. № 9н [10], на территории Российской Федерации начинающий действовать с 1 января 2018 г., вводит официальное понятие договора с покупателями. Договор – это соглашение между двумя или несколькими сторонами, которое обеспечивает юридически защищенные права и обязательства. Юридическая защищенность прав и обязательств в договоре обеспечивается законодательством.

Основная идея приведенного определения заключается в следующем: договор включает права и обязанности двух и более сторон. Данная концепция поддерживается в российском и международном учете.

ПБУ 9/99 «Доходы организации», утвержденное приказом Минфина РФ от 06.05.1999 № 32н (ред. от 06.04.2015), устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о доходах коммерческих организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации [6]. Доходами признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

В соответствии с МСФО (IFRS) 15 выручка является одним из видов доходов компании, включает в себя денежные средства либо иное имущество в денежном выражении, полученное или подлежащее получению в результате реализации товаров, готовой продукции, работ, услуг по ценам, тарифам в соответствии с договорами [10]. Другими словами, выручка – это доход от «основной деятельности». На рисунке 2 представлены действующие определения выручки в российском и международном учете.

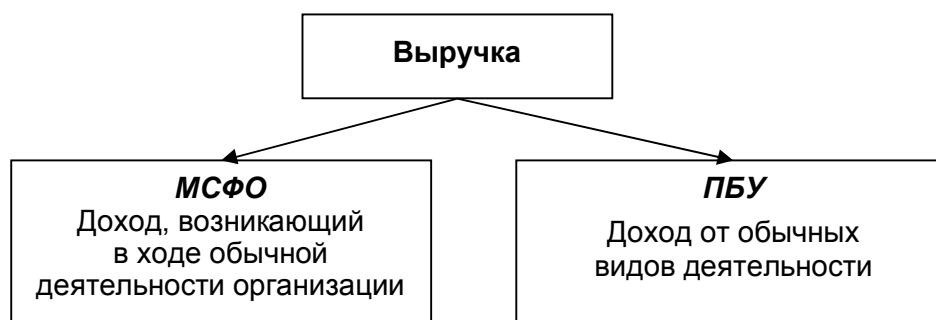


Рис. 2. Общее определение выручки

Проанализировав подходы к определению понятия выручки, можно сделать вывод: данные нормативные документы практически одинаково определяют понятия дохода и выручки. В общем виде определение сводится к следующему: Доход – умножение экономических выгод в форме увеличения (поступления, притоков) активов либо уменьшение (погашение) обязательств, что приведет к увеличению капитала, за исключением такого увеличения от дополнительных взносов (вкладов) участников капитала.

Пунктом 12 ПБУ 9/99 установлены критерии для признания выручки в российском бухгалтерском учёте, общее содержание которого предполагает наличие заключенного договора купли-продажи, обеспечивающего уверенность, что в результате совершенной сделки организация получит экономические выгоды [6].

Уверенность в получении экономических выгод возникает, отмечает М.Л. Пятов [22], когда организация получает в качестве оплаты актив или отсутствует неопределенность в отношении получения актива, право собственности на товар перешло к покупателю.

Отличительным моментом МСФО (IFRS) 15 от существующего в настоящее время МСФО (IAS) 18, а также от российских нормативных документов является четко обозначенный перечень критериев признания. В соответствии с п. 9 МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» организация должна учитывать договор при соблюдении всех критериев [10]:

- 1) стороны утвердили договор и обязуются выполнять предусмотренные договором обязательства;
- 2) организация может идентифицировать права каждой стороны в отношении товаров или услуг;
- 3) возможно идентифицировать условия оплаты товаров или услуг;
- 4) договор имеет коммерческое содержание;
- 5) имеется вероятность получения организацией возмещения в обмен на товары или услуги.

Представим сравнительный анализ критериев признания выручки на рисунке 3.

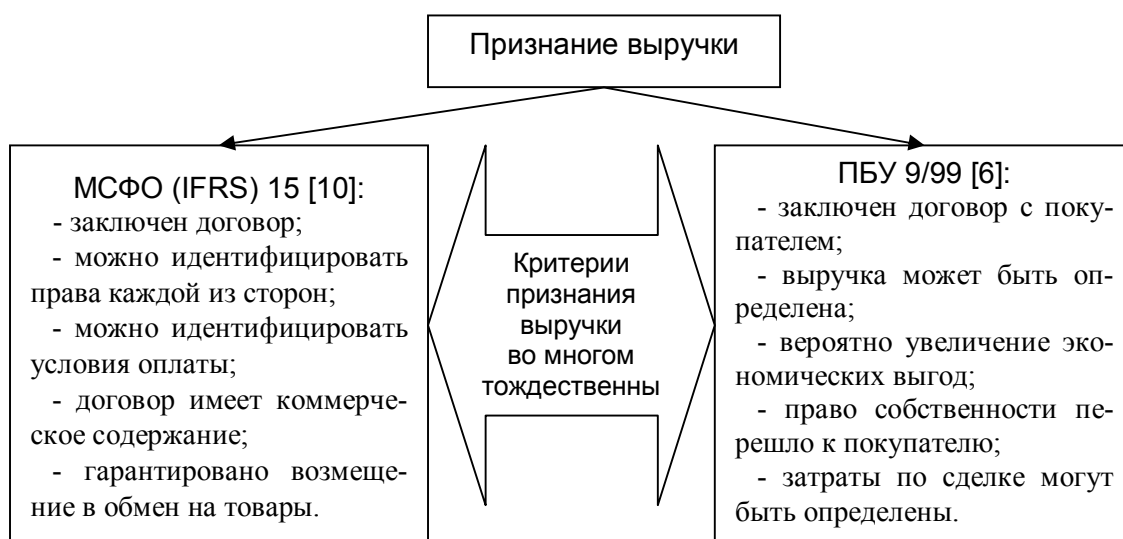


Рис. 3. Схема признания выручки

Также в МСФО (IFRS) 15 есть указание на порядок признания выручки при условии, что критерии признания договора с покупателем не выполняются. В пункте 12 МСФО (IFRS) 15 отмечено: договор не существует, если каждая сторона договора обладает юридически защищенным правом в одностороннем порядке расторгнуть договор, не выполненный ни в какой части, без выплаты компенсации другой стороне (или сторонам). Если договор не удовлетворяет данным критериям, организация должна признать выручку в следующих случаях:

- 1) организация выполнила обязательства по передаче товаров;
- 2) договор был расторгнут, и полученное от покупателя возмещение не подлежит возврату [10].

Из сказанного выше можно сделать однозначный вывод, что признание выручки, прежде всего, отражает передачу товара от продавца к покупателю. В общих чертах данный процесс может быть представлен в следующем виде (рис. 4).

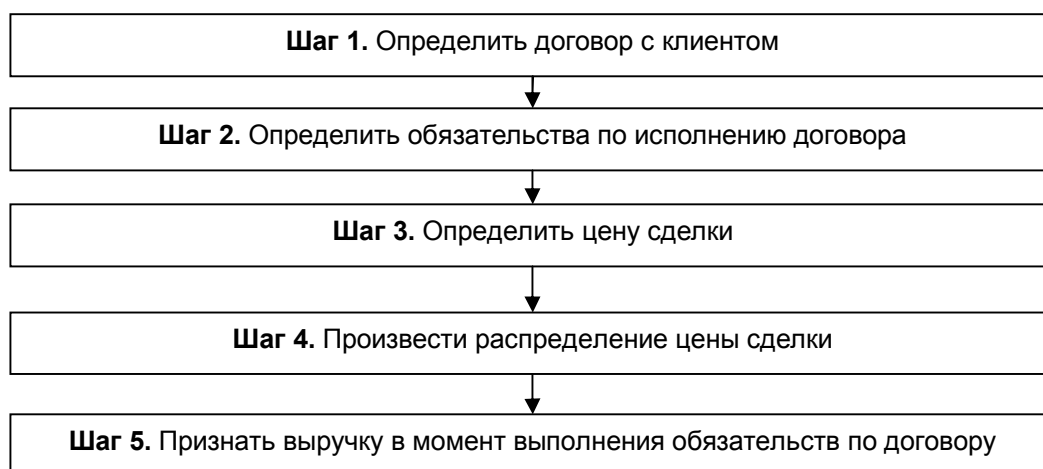


Рис. 4. Пять шагов признания выручки

При заключении договора организация должна определить момент исполнения обязательств: в течение периода либо на конкретную дату. Согласно ст. 457 ГК срок исполнения продавцом обязанности передать товар покупателю определяется договором купли-продажи [4].

По МСФО (IFRS) 15 в момент заключения договора организация должна оценить товары или услуги и идентифицировать в качестве обязанности к исполнению каждое обещание передать покупателю товар или услугу или ряд отличимых товаров, которые являются практически одинаковыми и передаются покупателю по одинаковой схеме.

Выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности.

В соответствии со ст. 485 ГК покупатель обязан оплатить товар по цене, предусмотренной договором купли-продажи. Договор купли-продажи – это возмездный договор, и условие о цене является важнейшей и неотъемлемой его составляющей [4]. В каждом конкретном случае организация должна определять степень выполнения обязательств по договорам с покупателями. Методы оценки схематично представлены на рисунке 5.

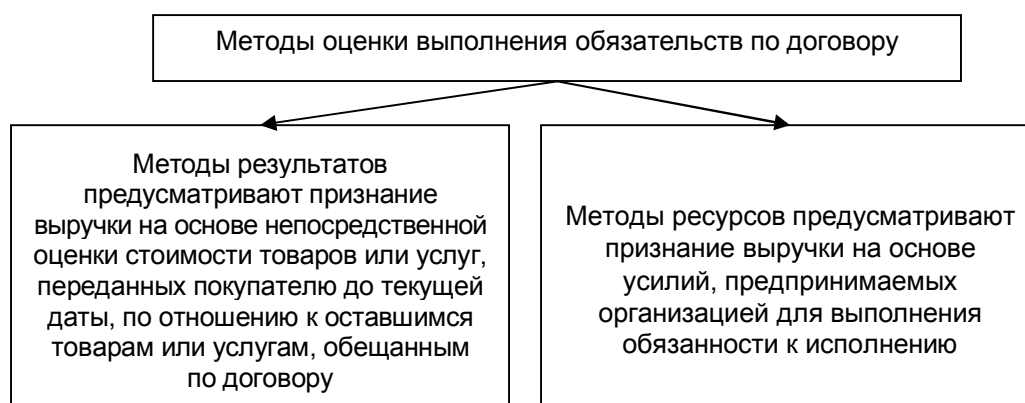


Рис. 5. Методы оценки выполнения обязательств по МСФО

Статьей 486 ГК устанавливается, что покупатель обязан оплатить товар непосредственно до или после передачи ему товара продавцом, если иное не предусмотрено законодательством, иными правовыми актами или договором купли-продажи и не вытекает из существа обязательства [4].

Организация согласно положениям МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» должна анализировать условия договора при определении цены сделки [10]. Цена сделки – это сумма возмещения, право на которое организация ожидает получить в обмен на передачу обещанных товаров или услуг покупателю, исключая суммы, полученные от имени третьих сторон.

В частности МСФО (IFRS) 15 обязывает компанию при определении цены учитывать следующие факторы [10]:

- 1) наличие переменного возмещения;
- 2) ограничение оценок переменного возмещения;
- 3) наличие значительного компонента финансирования в договоре;
- 4) неденежное возмещение;
- 5) возмещение, подлежащее уплате покупателю.

Сумма возмещения может меняться ввиду специальных скидок, возврата средств, кредитов, уступок в цене, штрафов или других аналогичных статей. Возмещение является переменным, если предполагается, что организация предложит уступку в цене.

Международная практика для оценки суммы возмещения предусматривает два альтернативных варианта [10]:

1) ожидаемая стоимость – это сумма взвешенных с учетом вероятности возможных значений ожидаемого возмещения.

2) наиболее вероятная величина – единственный наиболее вероятный результат договора.

Определяя цену сделки, необходимо корректировать обещанную сумму возмещения с учетом влияния временной стоимости денег, если сроки выплат предоставляют покупателю или организации значительную выгоду от финансирования передачи товаров или услуг покупателю.

Бухгалтерское сопровождение операций по реализации товаров и услуг включает следующие этапы:

- 1) определение момента списания проданных покупателю товаров;
- 2) начисление налога на добавленную стоимость по категориям товаров в соответствии с действующими ставками;
- 3) отражение факта возникновения дебиторской задолженности;
- 4) погашение дебиторской задолженности.

Покупатели и заказчики – это организации, закупающие произведенную продукцию и потребляющие услуги [5]. Расчеты с покупателями и заказчиками производятся платежными поручениями, платежными требованиями в виде товарообменных операций (бартерные сделки), в порядке уступки права требования, договора мены и т. д. Одновременно с фактом отгрузки продукции покупателю возникает дебиторская задолженность [7, 21].

Торговая дебиторская задолженность в российской системе формирования отчетных показателей определяется как «средства в расчетах». В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным Приказом Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н (с изм. от 08.07.2016) [18], «расчеты с дебиторами и кредиторами отражаются каждой стороной в своей бухгалтерской отчетности в суммах, вытекающих из бухгалтерских записей, признаваемых правильными». То есть первоначально признается сумма, указанная в дого-

воре и подтвержденная документально, без принятия во внимание влияния на нее рыночных условий и сроков поступления денежных средств.

В соответствии с МСФО договор, заключенный с покупателем, трактуется как финансовый инструмент. Понятие финансового инструмента приведено в МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление» [12], МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» [13], МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» [11]. Указанные стандарты определяют финансовый инструмент как договор, при котором одновременно возникает финансовый актив у одной организации и финансовое обязательство – у другой. Договорные права требовать выплаты денежных средств представляют собой дебиторскую задолженность.

Подводя промежуточный итог, следует отметить, что основа оценки дебиторской задолженности в РСБУ – историческая стоимость. Недостатком данного вида стоимости является отсутствие связи с реальным денежным потоком, который ожидается к получению в результате осуществления текущей деятельности. Для системы формирования отчетных показателей в системе МСФО новацией является применение бизнес-модели использования финансовых активов для их классификации и последующей оценки [10].

Для последующей оценки все финансовые активы классифицируются согласно МСФО (IFRS) 9 на две группы [11]:

- 1) оцениваемые по амортизированной стоимости
- 2) оцениваемые по справедливой стоимости

Данная классификация производится исходя из бизнес-модели, используемой для управления финансовыми активами, и характеристик финансового актива, связанных с предусмотренными договором потоками денежных средств.

Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» [17] закрепляет единое для всех экономических субъектов требование отражать все совершенные в периоде операции на счетах бухгалтерского учета. Дебиторская задолженность, возникающая из договоров с покупателями, отражается по цене реализованной продукции на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Дт 62 Кт 90/1 – отражена выручка от реализации товара (работ, услуг).

Дт 62 кт 91/1 – отражена выручка от продажи основных средств, нематериальных активов, материалов.

Дт 90/3, 91/2 Кт 68 – начислен НДС по реализованным активам.

Дт 51 Кт 62 – получена оплата от покупателя.

Дебиторская задолженность отражается в отчетности после соответствующей корректировки на величину оценочного значения, роль которого по действующему законодательству выполняет резерв по сомнительным долгам. Использование корректирующих величин способствует соблюдению принципа осмотрительности, то есть исключается завышение величины активов.

Расчет резерва по сомнительным долгам каждая организация устанавливает самостоятельно. В Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ № 34н указано, что «величина резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично» [18].

Федеральный закон от 30.11.2016 № 405-ФЗ «О внесении изменений в статью 266 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» [19] меняет порядок формирования резерва по сомнительным долгам начиная с 2017 года. По новым правилам сумма создаваемого резерва не должна будет превышать большую из величин:

- 10% от выручки за предыдущий налоговый период;
- 10% от выручки за текущий отчетный период.

Выбирая один из предложенных правительством способов расчета резерва по сомнительным долгам, в первую очередь необходимо учитывать степень его влияния на величину активов компании и, как результат на решения пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Нельзя забывать, что резерв не только создает реальную картину финансового положения компании, но и оказывает обратно пропорциональное влияние на величину валюты баланса: чем выше сумма созданного резерва по сомнительным долгам – тем ниже показатель валюты баланса организации [8]. Таким образом, если отчетность формируется, предположим, для предоставления в банк с целью получения кредита, рекомендуется выбрать такой способ расчета, при котором его величина будет минимальной.

Аналогичный подход можно проследить, изучив положения действующих МСФО, требующих производить тестирование финансовых активов на предмет возможного обесценения. В соответствии с МСФО (IAS) 39 на конец каждого отчетного периода организация должна оценивать наличие признаков обесценения актива, среди которых можно выделить [13]:

- 1) значительные финансовые затруднения должника;
- 2) нарушение сроков платежа процентов или основной суммы долга по договору;
- 3) предоставление должнику уступок, связанных с финансовыми затруднениями заемщика;
- 4) банкротство или реорганизация заемщика;
- 5) исчезновение активного рынка для финансового актива.

Наличие любого из указанных признаков является объективным свидетельством обесценения дебиторской задолженности и обязывает компанию признать соответствующую величину убытка. Размер убытка от обесценения финансовых активов определяется как разница между балансовой стоимостью актива и приведенной стоимостью расчетных будущих потоков денежных средств.

Важным отличием между международным и российским учетом является отражение затрат, связанных с заключением конкретного договора [22]. В соответствии с российскими нормативными актами общий порядок отражения расходов закреплен в ПБУ 10/99 «Расходы организации». В п. 4 указанного ПБУ отмечено: расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на: расходы по обычным видам деятельности; прочие расходы. Расходы, связанные с заключением и ведением договоров с покупателями, относятся к расходам по обычным видам деятельности, что соответствует представленному в ПБУ определению: «Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг» [6].

МСФО (IFRS) 15 обязывает организацию признавать в качестве актива затраты, понесенные в связи с заключением договора с покупателем, которые бы она не понесла, если бы договор не был заключен [10]. К ним относят:

- 1) заработную плату работников, которые оказывают услуги покупателю;
- 2) расходные материалы, используемые для предоставления услуг покупателю;
- 3) затраты на управление договором и контроль за его выполнением;
- 4) затраты, подлежащие возмещению покупателем;
- 5) другие затраты, которые были понесены вследствие заключения договора.

В целях повышения качества учетной информации и используя международный опыт, целесообразным является закрепить перечень статей расходов, которые можно

отнести непосредственно на заключенный с покупателем договор. В состав данных расходов могут быть включены:

- 1) комиссия на продажу;
- 2) оплата услуг независимого оценщика;
- 3) оплата труда работников организации, обеспечивающих исполнение договора;
- 4) представительские расходы;
- 5) прочие расходы по заключенному договору.

Важнейшим показателем, характеризующим финансовое положение организации, является бухгалтерская отчетность. Состав, содержание и методические основы формирования бухгалтерской отчетности организаций устанавливает ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность» [3]. Согласно пунктам 17 и 18 ПБУ 4/99 в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию следующая информация:

- 1) о порядке признания выручки организации;
- 2) о способе определения готовности работ, услуг, продукции, выручка от выполнения, оказания, продажи которых признается по мере готовности.

В отчете о финансовых результатах доходы организации за отчетный период отражаются с подразделением на выручку и прочие доходы.

Международная практика предполагает более детальное раскрытие информации. По МСФО (IFRS) 15 организация должна предоставить качественную и количественную информацию по следующим показателям [10]:

- 1) выручка, признанная по договорам с покупателями;
- 2) убытки от обесценения, признанные по дебиторской задолженности или активам по договорам;
- 3) затраты на заключение или выполнение договора;
- 4) выручка, признанная в отчетном периоде;
- 5) условия оплаты;
- 6) виды гарантий и обязательств по заключенным договорам.

В заключение следует отметить, что на сегодняшний день существуют расхождения по вопросам учета выручки по договорам с покупателями согласно положениям МСФО и российских нормативных актов, которые дают основу для дальнейшего развития учета в рамках концепции конвергенции МСФО и РПБУ.

Библиографический список

1. Алдарова Т.М. Учет доходов в соответствии с РСБУ и МСФО / Т.М. Алдарова // Инновации и инвестиции. – 2014. – № 5. – С. 134-139.
2. Булаев С.В. Выручка по МСФО на новый лад / С.В. Булаев // Услуги связи: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2015. – № 2. – С. 22-27.
3. Бухгалтерская отчетность организации ПБУ 4/99: Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н (ред. от 08.11.2010) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18609/ (дата обращения: 15.01.2017).
4. Гражданский кодекс Российской Федерации. Федеральный закон от 30 ноября 1994 года № 51-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5142/ (дата обращения: 15.01.2017).
5. Дементьева Н.М. Дебиторская и кредиторская задолженность: учет и порядок списания / Н.М. Дементьева // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2015. – № 3. – С. 16-22.
6. Доходы организации ПБУ 9/99: Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 32н (ред. от 06.04.2015) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_6208/ (дата обращения: 15.01.2017).
7. Кипкеева А.И. Проблемы резервирования сомнительных (безнадежных) долгов в бухгалтерском и налоговом учете / А.И. Кипкеева // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2016. – № 1. – С. 14-20.
8. Кравец Д.А. Международные стандарты финансовой отчетности / Д.А. Кравец // Делопроизводство и кадры. – 2015. – № 2. – С. 18-24.

9. Международный стандарт финансовой отчетности МСФО (IAS) 18 «Выручка» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н (ред. от 26.08.2015) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_123933/ (дата обращения: 15.01.2017).

10. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 21.01.2015 № 9н (ред. от 27.06.2016) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_175324/ (дата обращения: 15.01.2017).

11. Международный стандарт финансовой отчетности МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 02.04.2013 № 36н) (ред. от 26.08.2015) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2017) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_147749/ (дата обращения: 15.01.2017).

12. Международный стандарт финансовой отчетности МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н) (ред. от 26.08.2015) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2017) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_124012/ (дата обращения: 15.01.2017).

13. Международный стандарт финансовой отчетности МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2017) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_124484/ (дата обращения: 15.01.2017).

14. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 03.04.2017) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/ (дата обращения: 15.01.2017).

15. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/ (дата обращения: 15.01.2017).

16. Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств: Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 № 49 (ред. от 08.11.2010) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_7152/ (дата обращения: 15.01.2017).

17. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению: Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/ (дата обращения: 15.01.2017).

18. Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н (с изм. от 08.07.2016) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_20081/ (дата обращения: 15.01.2017).

19. О внесении изменений в статью 266 части второй Налогового кодекса Российской Федерации: Федеральный закон от 30.11.2016 № 405-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_207921/ (дата обращения: 15.01.2017).

20. О формах бухгалтерской отчетности организаций: Приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н (ред. от 06.04.2015) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103394/ (дата обращения: 15.01.2017).

21. Павлюченко Т.Н. Применение положений МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» к учету дебиторской задолженности / Т.Н. Павлюченко // Вестник Томского государственного университета. Экономика. – 2016. – № 2 (34). – С. 146–154.

22. Пятов М.Л. Доходы и расходы организации: трактовка МСФО / М.Л. Пятов, И.А. Смирнова // Бух. 1С. – 2008. – № 2. – С. 41–45.

23. Свешникова В.А. Особенности учета доходов и расходов по российским и международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) / В.А. Свешникова // Молодой ученый. – 2014. – № 21-2 (80). – С. 45–49.

СВЕДЕНИЯ ОБ АВТОРЕ

Принадлежность к организации

Татьяна Николаевна Павлюченко – кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита, ФГБОУ ВО «Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I», Российская Федерация, г. Воронеж, E-mail: Pavlyuchenko_tn@mail.ru.

Дата поступления в редакцию 29.12.2016

Дата принятия к печати 26.01.2017

AUTHOR CREDENTIALS

Affiliations

Tatiana N. Pavlyuchenko – Candidate of Economic Sciences, Docent, the Dept. of Accounting and Audit, Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter the Great, Russian Federation, Voronezh, E-mail: Pavlyuchenko_tn@mail.ru.

Date of receipt 29.12.2016

Date of admittance 26.01.2017