

УДК 657 (045)

---

## **ФОРМИРОВАНИЕ СИСТЕМАТИЗИРОВАННОЙ ИНФОРМАЦИИ О ВЫРУЧКЕ В КОРПОРАТИВНОМ УЧЕТЕ И ОТЧЕТНОСТИ**

---

**Сапожникова Наталья Глебовна**, д-р экон. наук, проф.  
**Щипилова Наталья Юрьевна**, асп.

Воронежский государственный университет, Университетская пл., 1, Воронеж,  
Россия, 394018; e-mail: sapozh@yandex.ru

*Цель:* формирование и раскрытие в учете и отчетности систематизированной информации о выручке корпорации для принятия экономических решений. *Обсуждение:* составление консолидированной финансовой отчетности предполагает использование Международных стандартов финансовой отчетности, применяемых также в учетной практике, если российскими правовыми актами не установлены способы ведения учета по конкретному вопросу. Одним из вводимых в действие в настоящее время является Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», устанавливающий порядок систематизации учетной информации о выручке, посредством идентификации договоров с контрагентами, обязанностей к их исполнению, определения цены сделки, распределения цены сделки, признания выручки. *Результаты:* основные положения исследования характеризуют виды и модификации договоров с контрагентами, обязанности поставщика к исполнению договора, методы оценки степени их выполнения, определение цены операции, состав и порядок признания затрат, связанных с выполнением договоров, а также элементы финансовой отчетности, подлежащие раскрытию.

**Ключевые слова:** признание выручки, договоры с клиентами, определение цены операции, расходы на выполнение договора, раскрытие элементов финансовой отчетности.

**DOI:** 10.17308/meps.2017.5/1694

### **Введение**

Международный стандарт финансовой отчетности МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» (Стандарт) [5] вступает в силу с 1 января 2018 г. и заменяет МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»

и МСФО (IAS) 18 «Выручка». Основной целью Стандарта является установление единой концептуальной основы признания выручки, независимо от видов деятельности корпорации, для обеспечения сопоставимости показателей финансовой отчетности. Предлагаемая модель признания выручки не применяется к договорам аренды, страхования, связанным с финансовыми инструментами и другим, в частности, при немонетарных обменах между корпорациями одного направления деятельности с целью содействия осуществлению продаж. Например, Стандарт не будет применяться к договорам между двумя нефтяными корпорациями, договаривающимися о своевременном обмене нефтью с целью удовлетворения спроса со стороны клиентов в определенных регионах.

### **Методология исследования**

Стандарт вводит определения покупателя, договора, примеры товаров и услуг, признание выручки. Покупателем является клиент, заключивший договор с корпорацией на получение товаров или услуг, являющихся результатом его обычной деятельности в обмен на вознаграждение. В зависимости от договора обещанные товары или услуги включают: продажу товаров (продукции) произведенных корпорацией; перепродажу приобретенных товаров, прав на товары или услуги; выполнение предусмотренной в договоре работы (ряда работ) для клиента; готовность предоставить товары или услуги, не предусмотренные ранее; передачу товаров или услуг клиенту другой стороной (например, в качестве агента); предоставление прав на товары или услуги, подлежащие передаче в будущем; строительство, производство или проектирование активов от имени клиента; предоставление лицензий и опционов на приобретение дополнительных товаров или услуг.

Выручкой является доход, возникающий в ходе обычной деятельности корпорации, представляющий собой увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме поступления или улучшения качества активов, либо уменьшения величины обязательств, которые приводят к увеличению собственного капитала, не связанного с взносами участников.

Формирование систематизированной информации о выручке Стандарт предполагает посредством использования многошаговой модели, включающей идентификацию договора с клиентами; идентификацию обязанностей к исполнению; определение цены операции; распределение цены операции; признание выручки по мере исполнения корпорацией условий договора.

Договор с клиентом утверждается в письменной или устной форме; предусматривает права каждой стороны в отношении передаваемых товаров или услуг; определяет условия их оплаты; является экономически целесообразным в части рисков и денежных потоков; обеспечивает вероятность получения корпорацией вознаграждения в обмен на поставленные и предполагаемые к поставке товары или оказанные услуги. При получении вознаграждения от клиента при неполном выполнении условий договора, выручка признается, если корпорация не имеет обязанностей по поставке

товаров, выполнению услуг, вознаграждение получено. При невыполнении названных условий полученное вознаграждение до момента выполнения учитывается как обязательство (авансы, доходы будущих периодов).

Стандарт предусматривает возможность объединения нескольких договоров для целей учета и учет нескольких однотипных договоров с одним клиентом как один договор при выполнении следующих условий:

- договоры согласовывались как пакет с одной экономической целью;
- сумма вознаграждения по одному договору зависит от цены или выполнения другого договора;
- товары, услуги, представленные в договорах, представляют собой одну обязанность к исполнению.

Договоры, заключенные одновременно (почти одновременно) с одним клиентом (или связанными сторонами клиента), могут быть объединены и учитываются как один договор: при их согласовании в качестве пакета; зависимость суммы возмещения по одному договору от цены или выполнения другого договора; товары или услуги, поставляемые (оказываемые) по договорам, взаимосвязаны.

При изменении условий (предмет, цена) договор может быть модифицирован, а в случаях увеличения объема, количества поставляемых товаров, предоставляемых услуг заключается отдельный договор.

При заключении договора корпорация оценивает товары (услуги), обещанные по договору, и определяет в качестве обязанностей к исполнению каждую поставку, в том числе:

- товар или услугу (пакет продукции, товаров и услуг), являющиеся отличимыми;
- ряд отличимых товаров или услуг, являющихся практически одинаковыми и поставляемых клиенту по установленному порядку.

Стандарт устанавливает определения отличимых продукции, товаров и услуг на основании следующих критериев: клиент может получить выгоду от товара или услуги, отдельно, либо вместе с другими ресурсами; обещание передать продукцию, товар или услугу является отдельным от других обещаний по договору (товар или услуга являются отличимыми в контексте договора). Факторами, позволяющими идентифицировать товары, услуги, являются: товар используется для создания других товаров, выполнения работ, оказания услуг по договору; товар или услуга существенно не модифицирует предмет договора; товар или услуга не находится в существенной зависимости от других товаров или услуг, содержащихся в договоре. Клиент может получить выгоду от товара или услуги, если они могут быть использованы, потреблены, проданы по стоимости, превышающей их ликвидационную стоимость, или использоваться иным способом, генерирующим экономические выгоды. Факторами, указывающими на то, что обещание корпорации передать товар или услугу клиенту является отдельным условием:

- корпорация не оказывает значительную услугу, предполагающую объединение данного товара или услуги с другими товарами или услугами, обещанными по договору;
- товар или услуга не модифицируют и не адаптируют другой товар или услугу, обещанные по договору;
- товар или услуга не находятся в существенной зависимости от других товаров и услуг, обещанных по договору. В частности, решение клиента не приобретать товар или услугу не оказывает влияния на покупку других товаров и услуг, предусмотренных договором, свидетельствует о том, что товар или услуга не находятся в сильной зависимости от других поставляемых товаров и оказываемых услуг.

Если предусмотренные договором товар или услуга не являются отличимыми, корпорация должна объединять их с другими товарами до идентификации в качестве отличимых.

При исполнении договора корпорация должна оценить поставленные товары или услуги и идентифицировать в качестве обязанности к исполнению каждое обещание передать покупателю: отличимые товары или услуги; несколько одинаковых товаров и услуг, передаваемых по определенной схеме. В договоре наряду с товарами и услугами, подлежащими поставке покупателю, могут предусматриваться и другие условия (послепродажное обслуживание, иные).

Цена операции рассматривается как сумма возмещения, право на которое корпорация ожидает получить в обмен на передачу товаров или услуг клиенту, за исключением сумм, полученных от имени третьих сторон, например, налогов. При определении цены операции необходимо учитывать воздействие ряда факторов, в частности, ограничение оценок переменного возмещения, наличие в договоре неденежного возмещения. Сумма возмещения изменяется при наличии скидок, возврата средств, кредитов, снижения цен, бонусов, возврата продукции, иных факторов. Переменный характер возмещения и предоставленные скидки указываются в договоре. Величина переменного возмещения определяется корпорацией с использованием метода ожидаемой, либо наиболее вероятной цены. Оценка возмещения немонетарными активами осуществляется по справедливой стоимости, которая может изменяться в зависимости от формы возмещения (например, изменения цены акции, которую корпорация вправе получить от покупателя). Цены операций пересматриваются в конце каждого отчетного периода. Возможные изменения цен распределяются в соответствии с обязанностями, подлежащими к исполнению по договору. Цена обособленной продажи определяется в момент заключения договора пропорционально цене каждого отличимого товара или услуги и предполагает оценку товара или услуги. Распределение цены сделки между различными обязанностями, подлежащими исполнению по договору, осуществляется в сумме, которую корпорация предполагает получить в обмен на продажу товаров и услуг.

В основе распределения лежит цена отдельной продажи, по договору для отличимого товара или услуги. Цена операции распределяется пропорционально ценам обособленной продажи, на обещанные товары или услуги. При определении цены продажи во внимание принимается доступная информация, в том числе рыночные условия, положение клиента, иная.

#### Пример 1

Корпорация заключила ряд договоров с контрагентами на поставку продукции с аналогичными характеристиками, предполагающими получение бонусов. Сумма переменного возмещения определяется корпорацией методом ожидаемой стоимости с вероятностью получения бонусов: 25 000 руб. – 20%, 30 000 руб. – 25%, 35 000 руб. – 30%. Величина переменного возмещения составляет: 23 000 руб. (25 000 руб. x 20% + 30 000 руб. x 25% + 35 000 руб. x 30%).

Корпорация признает выручку при передаче актива клиенту и получении им контроля над активом, предполагающим возможность его использования и получение экономических выгод. Стандартом установлены индикаторы выполнения обязанностей по поставке товаров, оказанию услуг и признанию выручки: у корпорации имеется существующее право на оплату актива; у клиента имеется право собственности на актив; корпорация передала клиенту право физического владения активом; клиент подвержен значительным рискам и выгодам, связанным с правом собственности на актив; клиент принял актив.

Обязанность по договору может выполняться в определенный момент времени, в частности, при передаче товаров покупателю, либо в течение периода, например, при оказании услуг. Контроль передается в течение определенного периода времени, если выполняется хотя бы одно из следующих условий: клиент получает и потребляет выгоду от актива по мере выполнения корпорацией обязательств; корпорация создает (дорабатывает) актив, контроль над которым переходит к клиенту по мере его создания (доработки); в процессе исполнения договорных обязательств корпорация создает активы, не имеющие альтернативных вариантов использования, и обладает правом на получение оплаты за выполненную работу или ее часть.

Стандарт также содержит условия признания выручки в течение периода. Для каждой обязанности по договору выручка признается на основе оценки полноты выполнения договорных условий методом результатов и методом ресурсов. Методы результатов предусматривают признание выручки на основе непосредственных оценок стоимости товаров и услуг, переданных до текущей даты, по отношению к оставшимся товарам или услугам, на основе договора. Недостатком является возможное отсутствие необходимой информации, что потребует использования метода ресурсов. Метод ресурсов предусматривает признание выручки на основе произведенных ресурсов (материальных, трудовых, иных). Недостатком метода ресурсов является возможное отсутствие непосредственной связи между потребляемыми ресурсами и пере-

дачей контроля над товарами и услугами клиенту. Используя данный метод, корпорация не учитывает непроизводительные расходы, в том числе перерасход материалов, трудовых и иных ресурсов, связанных с выполнением заказа.

Дополнительные затраты, связанные с заключением договора, при их возмещении покупателем корпорация признает в качестве актива. Типология и систематизация затрат на выполнении договора может осуществляться в соответствии с МСФО (IAS) 2 «Запасы», МСФО (IAS) 16 «Основные средства», МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы». Затраты на выполнение договора признаются Стандартом при выполнении ряда условий: затраты относятся непосредственно к договору, создают или улучшают качество используемых ресурсов и подлежат возмещению. Затраты, связанные с выполнением договора, включают:

- прямые затраты на оплату труда (заработная плата работников, оказывающих предусмотренные договором услуги клиенту);
- прямые затраты на материалы, используемые для выполнения договора;
- распределенные затраты (управление и контроль за выполнением договора, страхование и амортизация активов);
- другие затраты, связанные с выполнением договора.

В качестве расходов признаются административные расходы (за исключением случаев их возмещения клиентом), непроизводительные расходы.

Расчеты по невыполненным договорам в финансовой отчетности раскрываются в составе дебиторской задолженности, либо в составе обязательств в зависимости от формы расчетов. В финансовой отчетности раскрывается информация, позволяющая пользователям понять характер, величину, распределение во времени и неопределенность выручки и денежных потоков, обусловленных договорами с клиентами, в частности:

- информация о видах выручки, остатках расчетов по договорам, наличие обязанностей по договорам, момент перехода прав и рисков клиентам, условия оплаты, условия возврата;
- значительные суждения и изменения в суждениях, которые использовались при систематизации информации о выручке, например, распределение во времени выполнения обязанностей к исполнению метода расчета цены по договору;
- активы, признанные в связи с затратами на заключение или выполнение договора с покупателями, в том числе суммы их обесценения.

В отчете о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе выручка признается при наличии надежной оценки, одновременно с признанием увеличения активов в результате продажи товаров или услуг. Оценка степени неопределенности, присущая потоку будущих экономических выгод, осуществляется на основе информации, доступной на момент составления финансовой отчетности.

## Заключение

Необходимо отметить, что проблемы формирования и раскрытия информации о выручке в финансовой отчетности исследовались рядом авторов [1-4, 6-12], однако изменение ранее действующих правил может вызвать вопросы при использовании Стандарта в практической деятельности корпораций и является основанием для продолжения дискуссии.

## Список источников

1. Атажанова Д.А. Анализ влияния МСФО (IFRS) 15 на порядок учета выручки по договорам подряда // *Вестник профессиональных бухгалтеров*, 2015, no.5, с. 4-9.
2. Бороздина Е.А., Семенова А.Н. Сравнение требований МСФО (IAS) 18 «Выручка» и МСФО (IFRS 15) «Выручка по договорам с покупателями» // *Молодой ученый*, 2017, no.7, с. 221-224.
3. Гасанова Э.Г. Программа лояльности. Опыт зарубежных стран // *Анализ. Аудит*, 2017, no.3, с. 87-92.
4. Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С. Применение в учете и отчетности требований нового стандарта IFRS 15 // *Бухгалтерский учет*, 2015, no. 7, с. 15-21.
5. 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]. Доступно: [http:// www.minfin.ru](http://www.minfin.ru) (дата обращения: 03.04.17).
6. Остренко В.В. IFRS 15 «Выручка по договорам с покупателями» // *Бухгалтерский учет*, 2015, no. 6, с. 17-21.
7. Панченко Е. Управленческий учет на основе МСФО 15 «Выручка по договорам с покупателями» // *Планово-экономический отдел*, 2017, no. 3, с. 48-62.
8. Сапожникова Н.Г. *Международные стандарты финансовой отчетности*. Москва, КНОРУС, 2015.
9. Сунгурова П. МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» // *Актуальная бухгалтерия*, 2016, no. 12.
10. Терехина А.А. Переход на МСФО 15: новые реалии // *Аудиторские ведомости*, 2016, no. 4, с. 77-84.
11. Чунихина Т.Ю. МСФО 15 «Выручка по договорам с покупателями» // *Корпоративная финансовая отчетность*, 2015, no. 1, с. 1-14.
12. Чунихина Т.Ю. МСФО 15 «Выручка по договорам с покупателями» // *Корпоративная финансовая отчетность*, 2015, no. 2, с. 1-5.

---

# FORMATION OF SYSTEMATIC INFORMATION ON REVENUE, CORPORATE ACCOUNTING AND REPORTING

---

**Sapozhnikova Natalia Glebovna**, Dr. Sc. (Econ.), Prof.  
**Shipilova Natalia**, postgraduate student

The Voronezh State University, Universitetskaya pl., 1, Voronezh, Russia, 394018; e-mail: sapozh@yandex.ru

*Purpose:* formation and disclosure in accounting, systematize-bath information about the revenue of the Corporation for economic decision-making. *Discussion:* the preparation of consolidated financial statements involves using of International financial reporting standards, also applied in the accounting practice, if the Russian legal acts stipulate methods of accounting for a specific issue. One of the most relevant at present is the International Financial Reporting Standard (IFRS) 15 «Revenue under contracts with customers», establishes the procedure of systematization of accounting information on revenue by identifying contracts with contractors, responsibilities to their execution, determining transaction price, allocation of the transaction value, revenue recognition. *Results:* the main provisions of the research describe types and mo-defeatist agreements with counterparties, the obligation of supplier to performance-level agreement, methods of evaluation of their implementation, determination of price of operation, composition and procedure of recognition of costs associated with fulfillment of contracts and elements of financial statements due for PAC-opening.

**Keywords:** revenue recognition, customer contracts, determining the transaction prices, the cost of performance of the contract, disclosure of elements of financial statements.

## References

1. Atazhanova D.A. Analysis of the impact of IFRS (IFRS) 15 on the accounting treatment of revenue under contracts. *Bulletin of professional accountants*, 2015, no.5, pp. 4-9.
2. Borozdina E.A., Semenova A.N. A comparison of the requirements of IFRS (IAS) 18 Revenue and IFRS (IFRS 15) «Revenue from contracts with customers». *Young scientist*, 2017, no. 7, p. 221-224.
3. Hasanova E.G. loyalty Program. The experience of foreign countries. *Analysis. Audit*, 2017, no. 3, pp. 87-92.
4. Druzhilovsky T.Y., Druzhilovsky E.S. Used in accounting and reporting requirements of the new standard IFRS 15. *Accounting*, 2015, no. 7, pp. 15-21.
5. International financial reporting standard (IFRS 15) «Revenue from contracts with customers» [introduced on the territory of the Russian Federation by the Ministry of Finance of Russia dated 21.01. 2015 no. 9h]. Available at: [www.minfin.ru](http://www.minfin.ru) (accessed: 03.04.17).
6. Ostrenko V.V. IFRS 15 «Revenue from contracts with customers». *Accounting*, 2015, no. 6, pp. 17-21.
7. Panchenko E. Management accounting



based on IFRS 15 «Revenue from contracts with customers». *Economic Planning unit*, 2017, no. 3, pp. 48-62.

8. Sapozhnikova N.G. *International financial reporting standards*. Moscow, KNORUS, 2015.

9. Sungurova P. IAS (IFRS) 15 «Revenue from contracts with buyers, access the». *Actual accounting*, 2016, no. 12.

10. Terekhina A.A. IFRS 15: the new reality. *Audit statements*, 2016 no. 4, pp. 77-84.

11. Chunikhina T.Y. IFRS 15 «Revenue from contracts with customers». *Corporate financial statements*, 2015, no. 1, pp. 1-14.

12. Chunikhina T.Y. IFRS 15 «Revenue from contracts with customers». *Corporate financial statements*, 2015, no. 2, pp. 1-5.