

Основы формирования информации о доходах и расходах в соответствии с международными и национальными стандартами учета и отчетности

© 2011 О.А. Луговкина
Тольяттинский государственный университет
E-mail: oksana_lugovkina@mail.ru

В статье рассматриваются основные определения доходов и расходов в соответствии с российскими, американскими и международными стандартами финансовой отчетности. Представлены критерии признания выручки, ее оценка в зависимости от видов сделок, анализ которых выявляет, что устранение отличий требует формирования корректирующих записей при трансформации отчетности в соответствии с МСФО.

Ключевые слова: доход, расход, признание выручки, оценка выручки, справедливая стоимость, финансовая отчетность, МСФО.

Определение доходов и расходов как основных элементов финансовой отчетности и их концептуальные основы подробно детализированы в системе МСФО в Принципах подготовки и представления финансовой отчетности. В российском стандарте ПБУ 9/99 доходы подразделяются на доходы от обычной деятельности и прочие доходы¹. Доходы от обычной деятельности имеют регулярный характер, прочие доходы могут возникать или не возникать в процессе деятельности организации. К прочим, т.е. нерегулярным, доходам может, например, относиться выручка от продажи основных средств, материалов, нематериальных активов, доходы от переоценки рыночных ценных бумаг и т. п. В целом, данные определение и классификация не противоречат МСФО, так как понятия доходов и расходов в системе международных стандартов включают в себя как доходы и расходы по основной деятельности, так и прочие доходы и рас-

ходы, в том числе нереализованные доходы и расходы, связанные с изменением стоимости активов и обязательств (обесценение запасов, корректировка стоимости инвестиций в ценные бумаги и т.п.).

В национальных и международных стандартах доход рассматривается как приращение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме увеличения активов или уменьшения обязательств и выражающееся в увеличении капитала, не связанного с вкладами собственников организации. Приведем трактовки определений доходов в российских, американских и международных стандартах (табл. 1).

Правила признания и отражения в финансовой отчетности доходов от основной деятельности регламентированы специальным стандартом МСФО (IAS) 18 "Выручка". Следует отметить, что отдельного стандарта в отношении прочих доходов в системе МСФО нет². При этом

Таблица 1. Определение доходов в национальных и международных стандартах учета и отчетности

Стандарт	Сущность определения доходов
ПБУ 9/99 "Доходы организации"	Доходами организации 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)
США, Положение о концепциях SFAC № 5 "Признание и оценка финансовой отчетности коммерческих предприятий" (Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises)	Одновременно должны выполняться следующие условия: - доходы должны быть заработанными, т.е. закончены все действия, необходимые для получения данных доходов; - доходы должны быть реализованы или реализуемы, т.е. получены денежные средства или получены активы, которые легко могут быть превращены в известные суммы денежных средств
Концептуальные основы подготовки и составления финансовой отчетности	Доходы - это увеличение экономических выгод предприятия за отчетный период в форме увеличения активов или уменьшения обязательств, имеющее своим результатом увеличение собственного капитала (отличное от увеличения за счет вкладов собственников)

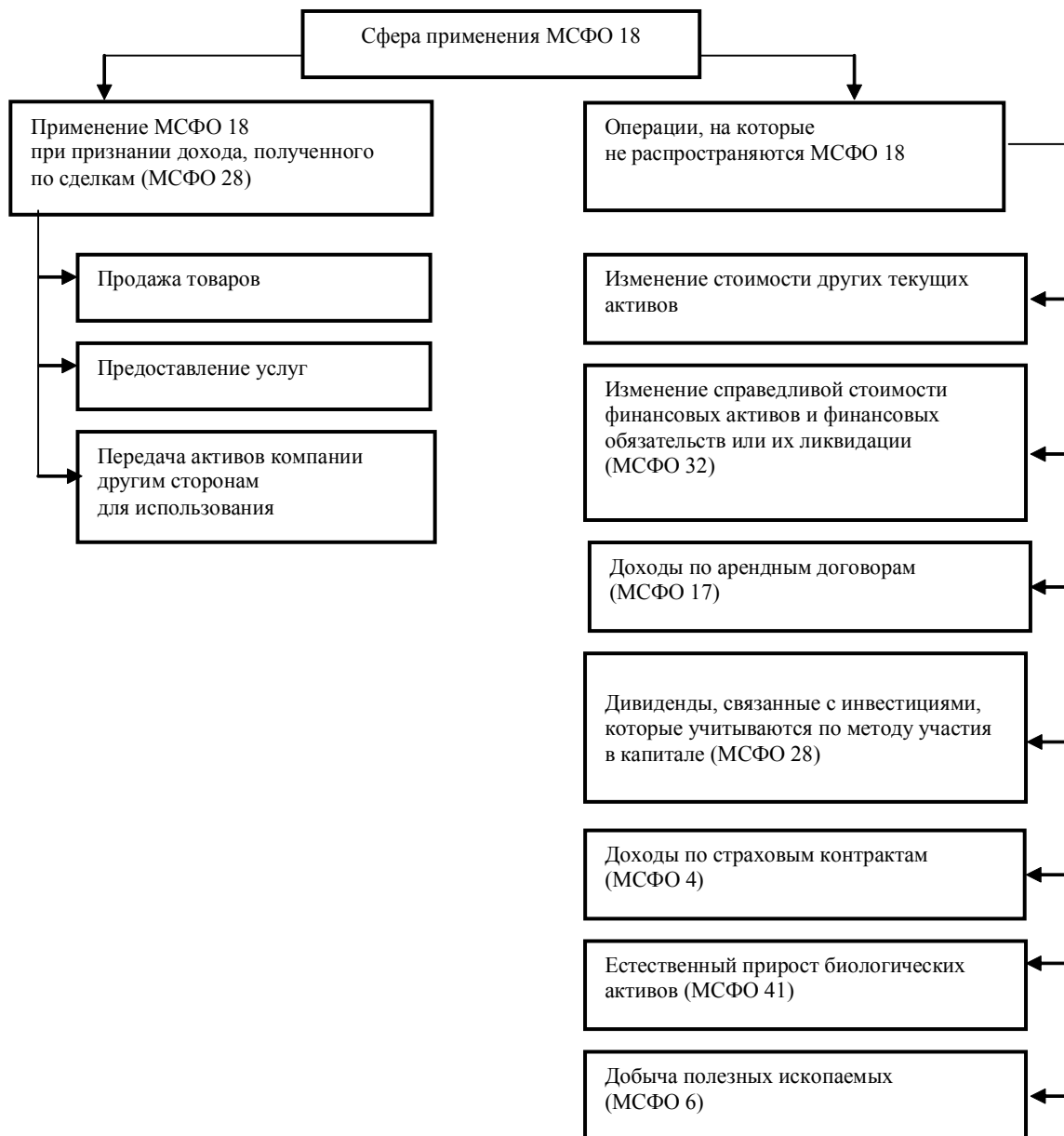


Рис. Сфера применения МСФО 18 “Выручка”

МСФО 18 “Выручка” ограничен в применении (см. рисунок).

МСФО 18 “Выручка” дает следующую классификацию доходов (выручки) по операциям передачи активов компании другим сторонам для использования:

- проценты - плата за использование денежных средств или их эквивалентов;
- роялти (рендные или лицензионные платежи) - плата за использование долгосрочных активов компании, например, авторских прав;
- дивиденды - распределение прибыли между владельцами акционерного капитала пропорционально доле их участия в капитале определенного класса.

Исходя из определения доходов, можно отметить: если поступления не приводят к увеличению капитала, т.е. не являются экономической выгодой, то их исключают из выручки.

Критерии признания доходов, изложенные в российских и международных стандартах, не являются тождественными и обуславливают возможность отличий, устранение которых требует формирования корректирующих записей при трансформации отчетности. Представим критерии признания выручки от продажи товаров (табл. 2).

Сопоставление приведенных условий позволяет утверждать, что последние четыре условия, сформулированные в российском и международ-

Таблица 2. Признание выручки от продажи товаров по ПБУ 9/99 и МСФО (IAS) 18

ПБУ 9/99	МСФО (IAS) 18
Организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом	Компания перевела на покупателя значительные риски и вознаграждения, связанные с собственностью на товары
Сумма выручки может быть определена	Сумма выручки может быть надежно измерена
Имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации	Существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные со сделкой, поступят в компанию
Расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены	Понесенные или ожидаемые затраты, связанные со сделкой, могут быть надежно измерены
Право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана)	Компания больше не участвует в управлении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом владения, и не контролирует проданные товары

ном стандартах, идентичны, но первые не являются равноценными. Условие признания выручки, согласно ПБУ 9/99, представляет собой подход, при котором доход от обычной деятельности признается в отчетности на основании конкретного юридического подтверждения (договора или иного документа). МСФО (IAS) 18 связывает признание выручки с моментом передачи значительных рисков и вознаграждений, обусловленных владением товаром. Указанный момент в общем случае может отличаться от даты перехода прав собственности, обозначенной в договоре (или ином документе).

Подобные ситуации достаточно распространены (п. 16 МСФО (IAS) 18). Они возникают, например, когда организация сохраняет ответственность за неудовлетворительную деятельность, не покрываемую стандартными гарантийными обязательствами. Не выполняется критерий признания выручки и в том случае, когда получение выручки от конкретной продажи продавцом зависит от получения выручки покупателем в результате продажи его товаров, если покупатель имеет право расторгнуть сделку покупки по причине, определенной в контракте продажи, и у организации-продавца нет уверенности в получении прибыли.

Ввиду отсутствия в ПБУ 9/99 условия признания выручки в зависимости от передачи рисков в перечисленных случаях выручка в отчетности российских организаций может признаваться, поскольку право на ее получение, подтвержденное договором или иным соответствующим образом, имеется. Указанное различие подхода отечественного и международного стандартов к признанию выручки может обусловить в отдельных случаях необходимость корректировки даты ее принятия к учету.

Таким образом, для определения даты признания выручки по правилам российского учета основным ориентиром служит факт перехода права собственности, а для международных стан-

дартов это не является определяющим фактором.

Различия российских и международных стандартов, приводящие к необходимости корректировочных записей при трансформации отчетности, проявляются и в отношении оценки выручки. Приведем соотношение оценки выручки в соответствии с ПБУ 9/99 и МСФО (IAS) 18 (табл. 3).

Как видно из таблицы, в соответствии с МСФО (IAS) 18 выручка оценивается по справедливой стоимости полученного или ожидаемого встречного представления.

МСФО 18 определяет, что оценка выручки должна осуществляться по справедливой стоимости полученного или ожидаемого возмещения. Как и в целом при оценке в системе МСФО элементов финансовой отчетности, по словам О.В. Соловьевой, в отношении выручки появляется понятие справедливой стоимости³.

В международных стандартах справедливая стоимость (fair value) определяется как стоимость, по которой активы могут быть обменены, а обязательства погашены в результате сделки между осведомленными, независимыми и желающими это сделать сторонами.

Справедливая стоимость определяется также и Положением о концепциях SFAC □ 5 “Признание и оценка в финансовой отчетности коммерческих предприятий” (Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises) – это величина, по которой актив (обязательство) может быть приобретен (понесено) или продан (погашено) в текущей операции между двумя желающими ее совершить сторонами, которая не является принудительной или ликвидационной продажей.

При определении справедливой стоимости для оценки выручки имеет значение, в какой форме подступают активы – в денежной или неденежной.

В России определение справедливой стоимости в нормативной и законодательной базах от-

Таблица 3. Оценка выручки по ПБУ 9/99 и МСФО (IAS) 18

Признак сравнения	ПБУ 9/99	МСФО (IAS) 18
Оценка выручки - общее правило	Выручка оценивается в денежном выражении в сумме, равной величине поступления денежных средств, иного имущества, величине дебиторской задолженности (п. 6)	Выручка оценивается по справедливой стоимости полученного или ожидаемого встречного предоставления (п. 9)
Определение суммы выручки - общее правило	Сумма выручки определяется исходя из цены, установленной договором между организацией и покупателем (заказчиком) или пользователем активов организации с учетом всех предоставленных скидок (накидок) (п. 6.1, 6.5)	Сумма выручки определяется договором между компанией и покупателем или пользователем актива и оценивается по справедливой стоимости встречного предоставления, полученного или ожидаемого к получению, с учетом суммы любых торговых скидок (п. 10)
Определение суммы выручки в случае отсрочки платежа	В случае продажи продукции и товаров, выполнения работ, оказания услуг на условиях отсрочки оплаты выручка принимается к бухгалтерскому учету в полной сумме дебиторской задолженности (п. 6.2)	В случае отсрочки поступления денежных средств справедливая стоимость встречного предоставления, по которой оценивается выручка, определяется дисконтированием всех будущих поступлений с помощью условной процентной ставки (п. 11)
Определение суммы выручки при бартерной сделке	Выручка по договорам, предусматривающим оплату неденежными средствами, оценивается по стоимости ценностей, полученных или подлежащих получению организацией (п. 6.3)	Если товары или услуги обмениваются на товары или услуги, аналогичные по характеру и величине, обмен не рассматривается как операция, создающая выручку. Если товары обмениваются на отличающиеся товары или услуги, обмен рассматривается как операция, создающая выручку. Выручка определяется по справедливой стоимости полученных товаров или услуг (п. 12)

сутствует. По ПБУ 9/99 «Доходы организации» одним из условий признания выручки является возможность определения ее величины. Выручка принимается к учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности, которая определяется несколькими способами:

- исходя из цены, установленной договором;
- если цена не предусмотрена договором, то принимается цена, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет выручку в отношении аналогичной продукции (товаров, работ, услуг) либо предоставления во временное пользование (временное владение и пользование) аналогичных активов;
- при продаже на условиях коммерческого кредита выручка принимается в полной сумме дебиторской задолженности;
- по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами, - по цене, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость полученных или подлежащих получению аналогичных товаров (ценностей), или по цене, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет выручку в отношении

переданной или подлежащей передаче продукции (товаров).

При определении выручки учитываются все предоставляемые в соответствии с договором скидки (накидки), а также с учетом суммовой разницы, возникающей в случаях, когда оплата производится в иностранной валюте (условных денежных единицах).

Сопоставление трактовки справедливой стоимости полученного или ожидаемого встречного предоставления, изложенной в МСФО (IAS) 18, и регламентаций оценки выручки в ПБУ 9/99 позволяет высказать мнение о том, что в зависимости от условий сделки величина выручки, определенная по правилам международного стандарта, может как совпадать, так и отличаться от соответствующей величины, отраженной по российским правилам. Указанные отличия касаются оценки выручки в случаях отсрочки оплаты и бартера.

В случае отсрочки оплаты за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги, согласно ПБУ 9/99, выручка оценивается по сумме дебиторской задолженности покупателя или заказчика. В соответствии с МСФО (IAS) 18 указанная сделка расценивается как финансовая операция, поэтому справедливая стоимость встреч-

ного представления определяется дисконтированием будущих поступлений. Рассчитанная в результате дисконтирования оценка выручки оказывается меньшей, чем ожидаемая к получению номинальная сумма денежных средств. Указанное расхождение регламентаций российского и международного стандартов приводит к тому, что величина выручки, отраженная в отчетности российских организаций, при сделках с отсрочкой платежа получается завышенной по сравнению с

суммой, которую следует принять к учету в соответствии с МСФО.

¹ Положение по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утв. Приказом Министерства финансов РФ от 6 сент. 1999 г. □ 32-н.

² Положение по бухгалтерскому учету "Изменение оценочных значений" ПБУ 21/2008, утв. Приказом Министерства финансов РФ от 6 окт. 2008 г. □ 106н.

³ Соловьева О.В. Международная практика учета и отчетности: учебник. М., 2004. С. 55.

Поступила в редакцию 04.12.2010 г.