
УДК 336:657
ББК 65.052.206.1
Ш 71

Е.В. Шматова

Кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита и автоматизированной обработки информации Кубанского государственного университета, г. Краснодар. Тел.: (861) 219 95 01 (доб. 201), e-mail: elen33sv@rambler.ru.

А.В. Рябченко

Кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки информации Кубанского государственного университета, г. Краснодар. Тел.: (861) 219 95 01 (доб. 201), e-mail: rav_77@mail.ru.

МСФО/ПБУ:
признание доходов и расходов
(Рецензирована)

Аннотация. Статья посвящена проблеме формирования российскими предприятиями финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Дана характеристика МСФО, регулирующих порядок признания дохода; подробно рассмотрен МСФО 1 «Представление финансовой отчетности»; предложен критерий признания доходов в соответствии с ПБУ 9/99 и МСФО 18; рассматривается метод начислений как основной метод признания доходов и расходов компании; большое внимание уделено сравнительному анализу российских стандартов бухгалтерского учета и МСФО.

Ключевые слова: доход, расход, МСФО, выручка, прибыль, убыток, принципы.

E.V. Shmatova

Candidate of Economics, Associate Professor of Accounting, Auditing and Automatic Data Processing Department, Kuban State University, Krasnodar. Ph.: (861) 219 95 01 (ext. 201), e-mail: elen33sv@rambler.ru.

A.V. Ryabchenko

Candidate of Economics, Associate Professor of Accounting, Auditing and Automatic Data Processing Department, Kuban State University, Krasnodar. Ph.: (861) 219 95 01 (ext. 201), e-mail: rav_77@mail.ru.

IFRS / RAS:
the recognition of revenues and expenses

Abstract. The paper discusses the formation of financial reporting by the Russian enterprises in accordance with the International Financial Reporting Standards. The characteristic of the IFRS governing the recognition of income is presented. IAS 1 «Presentation of Financial Statements» is studied in detail. The criterion is proposed for revenue recognition in accordance with the RAS 9/99 and IFRS 18. We consider the accrual method as the primary method of the recognition of revenues and expenses of the company. Much attention is paid to the comparative analysis of the Russian Accounting Standards and IFRS.

Keywords: income, expenditure, IFRS, revenue, profit, loss, principles.

В настоящее время российская экономика находится в процессе перехода от сырьевой экономики к инновационной, где большую роль играет не просто

информация о хозяйствующем субъекте, а сопоставимость этой информации. Современные хозяйствующие субъекты, вступая в конкурентную борьбу за

новые рынки сбыта своей продукции, должны обеспечивать высокий уровень качества своей продукции или услуг и в то же время развивать свой бизнес, что невозможно без привлечения инвестиций. Финансовую прозрачность для потенциальных инвесторов призвана обеспечить отчетность, составленная в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), в связи с чем вопрос о необходимости применения МСФО предопределен и основное внимание современных ученых обращено на обеспечение методики учета доходов, расходов и формирования отчетности в соответствии с международными стандартами.

С 1 января 2009 г. вступила в силу новая редакция МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности». Главным образом изменения затронули баланс и отчет о прибылях и убытках. В новой редакции баланс называется отчетом о финансовой позиции (A Statement of financial position as at the end of the period). Наибольшим изменениям подвергся отчет о прибылях и убытках. С 1 января 2009 года эта форма называется отчетом о совокупном доходе (A Statement of comprehensive income for the period).

Таким образом, полный комплект финансовой отчетности, предусмотренный МСФО, включает в себя:

1) отчет о финансовом положении (a statement of financial position (balance sheet) at the end of the period);

2) отчет о совокупном доходе (a statement of comprehensive income for the period (or an income statement and a statement of comprehensive income));

3) отчет об изменениях в собственном капитале (a statement of changes in equity for the period);

4) отчет о движении денежных средств (a statement of cash flows for the period);

5) примечания, включая краткое описание существенных элементов учетной политики, прочие пояснительные примечания (notes, comprising a summary of accounting policies and other explanatory notes).

Отчет о совокупном доходе (отчет о прибылях и убытках) служит источником информации о результатах деятельности компании. Отчет необходим для оценки потенциальных изменений в экономических ресурсах, которые компания, вероятно, будет контролировать в будущем, для прогнозирования способности компании создавать потоки денежных средств за счет имеющейся ресурсной базы, формирования суждения об эффективности использования потенциальных ресурсов. В основе процесса подготовки финансовой отчетности в целом и Отчета о совокупном доходе в соответствии с международными стандартами лежат два базовых принципа — допущения (underlying assumptions):

1) принцип начислений (accrual basis);

2) принцип продолжающейся деятельности (going concern).

Принцип начислений означает, что хозяйственные операции отражаются в учете в момент их совершения, а не в момент получения или выплаты денежных средств, и относятся к тому отчетному периоду, когда они возникли.

Производным от этого принципа представляет и основной метод признания доходов и расходов в соответствии с международными стандартами — метод начислений (accrual accounting).

В соответствии с МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» (IAS 1) [1], организация обязана составлять финансовую отчетность, за исключением информации о движении денежных средств, применяя правила учета по методу начисления. При применении правил учета по методу начисления статьи признаются активы, обязательства, капитал, доходы и расходы (элементы финансовой отчетности), когда они удовлетворяют определениям и критериям признания для этих элементов, изложенным в Принципах подготовки и представления финансовой отчетности (далее — Принципы). Применение этого метода позволяет отразить расходы и доходы в том отчетном периоде, когда они возникли, а не в том периоде, когда оплачиваются или получают деньги,

поскольку именно такая информация необходима пользователям при принятии экономических решений.

В Принципах доход определяется как увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме поступления или увеличения активов или уменьшения обязательств, которые привели к увеличению капитала, не связанному с вкладами акционеров. Доход включает в себя как выручку компании, так и прочие доходы. Выручка компании — это поступления средств от обычных видов деятельности, которые называются по-разному, в том числе: продажами, вознаграждениями, процентами, дивидендами и лицензионными платежами.

Главный вопрос при учете выручки состоит в определении момента её признания. Выручка признается, когда имеется вероятность того, что компания получит будущие выгоды, которые могут быть надежно измерены.

Порядок признания доходов определяется в МСФО (IAS) 18 «Выручка» («Revenue») [2]. Целью указанного стандарта представляется определение порядка учета выручки, возникающей от определенных видов операций и событий.

Для целей дальнейшего изложения уточним некоторые понятия, характеризующие элементы формирова-

ния финансового результата. На наш взгляд (а подобное обоснованное мнение встречается у многих исследователей), более правильным был бы перевод названия стандарта на русский язык, как «Доходы». Эта позиция обусловлена тем, что наряду с выручкой от продажи товаров, выполнения работ и оказания услуг, в сферу применения МСФО 18 попадают также доходы от использования активов компании третьими сторонами: роялти, процентные доходы, дивиденды, а также иные экономические выгоды, получаемые в результате обычной деятельности компании.

Согласно п.7 МСФО 18, доходы — это валовой приток экономических выгод за период, возникающий в ходе обычной деятельности компании, когда такой приток приводит к иному увеличению капитала, как за счет взносов акционеров. МСФО 18 применяется при учете доходов, возникающих от следующих операций и событий:

- 1) продажи товаров;
- 2) предоставления услуг;
- 3) использования другими сторонами активов компании, приносящих проценты, лицензионные платежи и дивиденды.

Наравне с МСФО 18, порядок признания доходов регламентируется рядом других стандартов (табл. 1):

Таблица 1

Международные стандарты финансовой отчетности, регулирующие порядок признания доходов

№	Сфера регулирования при составлении консолидированной отчетности	Название стандарта
1	доходы по операциям аренды	МСФО (IAS) 17 «Аренда»
2	доходы подрядчика по договорам строительства, в том числе от услуг, связанных с такими договорами, например архитектурный надзор	МСФО (IAS) 11 «Договоры строительства»
3	дивиденды по инвестициям, отражаемым по методу долевого участия	МСФО (IAS) 28 «Вложения в зависимые компании»
4	доходы по договорам страхования	МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования»
5	изменения в справедливой стоимости финансовых активов и финансовых обязательств, а также доход от их выбытия	МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»

Дополнительные критерии признания применяются к доходам от продажи товаров. МСФО требуют, чтобы продавец передал существенные риски и вознаграждения, связанные с владением, покупателю и не сохранял никакого участия в управлении или контроле над переданными товарами. Доходы от предоставления услуг должны признаваться на основе степени завершенности операции на дату составления бухгалтерского баланса. Процентные доходы должны признаваться с учетом реального дохода по активу. Роялти признаются по мере начисления, а дивиденды — когда установлено право акционеров получить соответствующие выплаты [3].

В соответствии с международными стандартами общие правила признания доходов дифференцированы в зависимости от того, получены они от продажи товаров, предоставления услуг или *использования другими сторонами активов компании, приносящих ей проценты, лицензионные платежи и дивиденды (п. 14, 20, 29 МСФО 18)*.

Состав и порядок признания доходов организации по российским правилам бухгалтерского учета определен в Положении по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) [4]. 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). Структурно доходы организации в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности организации подразделяются на: доходы от обычных видов деятельности и прочие доходы. Доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг.

В п. 12 ПБУ 9/99 закрепляются общие критерии признания выручки в бухгалтерском учете. Выручка признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

а) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

б) сумма выручки может быть определена;

в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации (такая уверенность имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива);

г) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);

д) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

С 1 января 2011 г. субъекты малого предпринимательства, за исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг, вправе признавать выручку по мере поступления денежных средств от покупателей (заказчиков), то есть кассовым методом. В российской практике применение кассового метода не является новацией. Так, например, хозяйствующие субъекты, применяющие упрощенную систему налогообложения, учитывают доходы и расходы для целей налогового учета исключительно кассовым методом (ст. 346.17 Налогового кодекса РФ).

Вновь возвращаясь к терминологии, отметим, что под «выручкой» нами подразумеваются доходы по основным видам деятельности (не обычным, как указано в ПБУ 9/99). Основные — это закрепленные в Уставе виды деятельности организации, которые представляют предмет ее деятельности и которыми экономический субъект занимается обычно, имея наибольший удельный вес доходов. Основные и неосновные виды деятельности в полной мере характеризуют обычную деятельность компаний, в отличие от чрезвычайных доходов и расходов.

Более подробно особенности признания основных и прочих поступлений методом начислений представлены в таблице 2.

Таблица 2

Особенности признания доходов методом начислений в соответствии с ПБУ 9/99

Доход	Порядок признания
Доходы от выполнения работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления	1) по мере готовности работы, услуги, продукции; 2) по завершении выполнения работы, оказания услуги, изготовления продукции в целом.
Доходы от выполнения конкретной работы, оказания конкретной услуги, продажи конкретного изделия	По мере готовности, если возможно определить готовность работы, услуги, изделия.
Если сумма дохода от продажи продукции, выполнения работы, оказания услуги не может быть определена	Принимается к бухгалтерскому учету в размере признанных в бухгалтерском учете расходов по изготовлению этой продукции, выполнению этой работы, оказанию этой услуги, которые будут впоследствии возмещены организации.
Арендная плата, лицензионные платежи за пользование объектами интеллектуальной собственности (когда это не является предметом деятельности организации)	Признаются в бухгалтерском учете, исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности и условий соответствующего договора.
Неустойки (штрафы, пени) за нарушение условий договоров, а также возмещения причиненных организации убытков	В отчетном периоде, в котором судом вынесено решение об их взыскании или они признаны должником.
Суммы кредиторской и дебиторской задолженности, по которой срок исковой давности истек	В отчетном периоде, в котором срок исковой давности истек.
Суммы дооценки активов	В отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую произведена переоценка.
Иные поступления	По мере образования (выявления).

Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолжен-

ность, а не доходы.

Критерии признания доходов по основным видам деятельности в соответствии с ПБУ 9/99 и МСФО 18 мы привели в таблице 3.

Таблица 3

Критерии признания доходов в соответствии с ПБУ 9/99 и МСФО 18

ПБУ 9/99	МСФО 18
а) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом	а) компания перевела на покупателя значительные риски и вознаграждения, связанные с собственностью на товары
б) сумма выручки может быть определена	б) компания больше не участвует в управлении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом владения, и не контролирует проданные товары

ПБУ 9/99	МСФО 18
в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации	в) сумма выручки может быть надежно измерена
г) право собственности, владения, пользования и распоряжения на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана)	г) существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные со сделкой, поступят в компанию
д) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены	д) понесенные или ожидаемые затраты, связанные со сделкой, могут быть надежно измерены

Сразу следует отметить, что в российских правилах признания доходов от продажи товаров отсутствует такой критерий признания, как переход рисков на покупателя товаров. Так, в соответствии с п.п. «а» п. 20 МСФО 18, компания может признать доходы только при условии, что она перевела на покупателя значительные риски и вознаграждения, связанные с владением товарами. Если компания сохраняет значительные риски владения, сделка не является продажей и выручка по ней не признается.

Аналогично признаются прочие поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров, а также проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, и доходы от участия в уставных капиталах других организаций (когда это не является предметом деятельности организации).

Таким образом, критерием признания доходов от продажи товаров, в отличие от МСФО, является передача не контроля, а права собственности на товар, что может привести к отличному от МСФО моменту признания выручки от продажи товаров.

Применительно к МСФО эксперты выделяют следующие производные от метода начислений методы признания дохода [5]:

1) метод «процента завершенности работ» для признания доходов, при условии что результат договора может быть надежно оценен.

2) метод «процента завершенности работ», когда результат договора подряда может быть надежно оценен, доходы и затраты должны учитываться со ссылкой на стадию завершения деятельности по договору на дату составления бухгалтерского баланса. Если существует вероятность, что общая стоимость затрат по договору превысит общую выручку по договору, ожидаемый убыток должен быть отражен в составе расходов незамедлительно.

Отдельно следует остановиться на отражении полученного дохода. Так, в соответствии с МСФО 18, доход должен быть отражен в отчетности по справедливой стоимости вознаграждения, полученного или подлежащего получению. Под *справедливой стоимостью* понимается та сумма, на которую можно обменять актив или урегулировать обязательство при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами. В ПБУ 9/99 понятие «справедливая стоимость» отсутствует. В то же время, согласно п. 6.1, величина поступления определяется исходя из цены, установленной договором между организацией и покупателем (заказчиком) или пользователем активов организации. Если цена не предусмотрена в договоре и не может быть установлена исходя из условий договора, то для определения величины поступления 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.

Таким образом, основные различия признания доходов по международным стандартам и российским правилам заключаются в следующем. Во-первых, в оценке доходов. В соответствии с МСФО 18, оценка производится по справедливой стоимости полученного или подлежащего получению вознаграждения. Кроме того, будущий платеж в случаях, когда его получение отложено, необходимо дисконтировать. В российских правилах бухгалтерского учета понятие справедливой стоимости отсутствует, как и требования о дисконтировании. Во-вторых, в признании доходов. По международным стандартам переход права собственности носит формальный характер и не всегда может быть необходимым условием перехода к покупателю всех значительных выгод и рисков.

В соответствии с Принципами подготовки и представления финансовой отчетности, расходы — это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме оттока или истощения активов или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала, не связанных с его распределением между участниками акционерного капитала.

По определению, к расходам относятся убытки, а также расходы, которые возникают в результате обычной деятельности компании. В соответствии с Принципами, классификация расходов представлена таким образом:

1) расходы, возникающие в ходе обычной деятельности компании, включают себестоимость проданных товаров (продукции, услуг), заработную плату и амортизацию. Обычно они принимают форму оттока (или уменьшения стоимости) активов, например, таких, как денежные средства и их эквиваленты, запасы, основные средства;

2) убытки представляют собой прочие статьи, которые отвечают определению расходов, и могут возникать (или нет) в ходе обычной деятельности компании. Убытки — это уменьшение

экономических выгод, и по своей природе они не отличаются от других расходов.

В состав убытков входят статьи, которые были обусловлены стихийными бедствиями, например, пожаром или наводнением, а также, которые возникли при выбытии внеоборотных активов.

Расходы на выплату процентов признаются по методу начислений с использованием метода эффективной ставки процента. Прямые расходы, связанные с выпуском долговых инструментов, и любой дисконт или премия на долговые инструменты амортизируются по методу эффективной процентной ставки. Эффективная процентная ставка представляет собой ставку, по которой дисконтируются будущие денежные платежи, ожидаемые в течение предполагаемого срока долгового инструмента, до первоначальной стоимости долгового инструмента.

ПБУ 10/99 «Расходы организации» [6] трактует понятие расхода как уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества), то есть, можно говорить о схожести двух толкований.

Согласно ПБУ 10/99, расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы. Применительно к расходам, на наш взгляд, следует делить их на расходы по *основным видам* деятельности и *прочие*.

Критерии признания расходов по МСФО и согласно российским стандартам учета в целом сопоставимы. Кроме того, согласно МСФО, расходы учитываются исходя из прямой взаимной увязки понесенных расходов и полученных доходов (принцип соответствия доходов и расходов). Однако некоторые затраты, например, относящиеся к коммерческим или управленческим,

по окончании отчетного периода всегда включаются в расходы.

Резюмируя сказанное, отметим, что группировки доходов и расходов по различным признакам и используемая нами терминология позволяют рассматривать поток поступлений в организацию, регулируемый ПБУ 9/99 и МСФО (IAS) 18, следующим образом: «выручка» — это доходы от основной деятельности, прочие доходы — поступления от неосновной деятельности, а все вместе — это до-

ходы от обычных видов деятельности, в отличие от чрезвычайных доходов. Изучение состава расходов и их взаимосвязи с затратами позволяет предложить в ПБУ 10/99 «расходы по обычным видам деятельности» трактовать как расходы по основным видам деятельности, прочие — как расходы по неосновным видам деятельности. Сумма расходов по основной и неосновной деятельности формирует информацию об обычной «жизни» экономического субъекта.

Примечания:

1. МСФО (IAS 1) «Представление финансовой отчетности» // URL: <http://www.ifrs.org/Use+around+the+world/IFRS+translations/Available+translations.htm>.
2. МСФО (IAS) 18 «Выручка». URL: <http://www.ifrs.org/Use+around+the+world/IFRS+translations/Available+translations.htm>.
3. Сходства и различия — Сравнение Международных стандартов финансовой отчетности правилами бухгалтерского учета США и Российскими правилами бухгалтерского учета: метод. пособие ЗАО «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит». URL: <http://www.accountingreform.ru>.
4. Доходы организации: положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 9/99): [в ред. от 08.11.2010]. URL: <http://www.consultant.ru>.
5. Вопросы признания выручки. URL: <http://www.pwc.ru/ru/ifrs/IFRS-revenue-recognition.jhtml>.
6. Расходы организации: положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 10/99) [в ред. от 08.11.2010]. URL: <http://www.consultant.ru>.

References:

1. IFRS (IAS 1) “Presentation of Financial Reporting” // [electronic resource] .- Mode of access: <http://www.ifrs.org/Use+around+the+world/IFRS+translations/Available+translations.htm>.
2. IFRS (IAS) 18 Revenue / [electronic resource]. — Mode of access: <http://www.ifrs.org/Use+around+the+world/IFRS+translations/Available+translations.htm>.
3. Similarities and differences — A comparison of International Financial Reporting Standards according to accounting rules of the U.S. and Russian statutory allowance for that: handbook of ZAO “PricewaterhouseCoopers Audit” // [electronic re-LAS]. — Mode of access: <http://www.accountingreform.ru>.
4. Accounting standards “Revenues of the organization” (IAS 9/99), (in ed. of 11/08/2010) // [electronic resource]. — Mode of access: <http://www.consultant.ru>.
5. Revenue recognition issues / [electronic resource]. — Mode of access: <http://www.pwc.ru/ru/ifrs/IFRS-revenue-recognition.jhtml>.
6. Accounting standard “Organization costs” (IAS 10/99), (in ed. of 08/11/2010) // [electronic resource]. — Mode of access: <http://www.consultant.ru>.