

УДК 657.1:620.9
ББК 65.052.201.1 ц (о)
Ф 95

С.Б. Фурцева

Аспирант кафедры бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных Кубанского государственного университета, г. Краснодар. Тел.: (918)437-20-75, e-mail: Svetlana-furtseva@rambler.ru.

МЕТОДОЛОГИЧЕСКОЕ ЗНАЧЕНИЕ МСФО (IFRS) 15 «ВЫРУЧКА ПО ДОГОВОРАМ С ПОКУПАТЕЛЯМИ» ДЛЯ УЧЕТА В ЭНЕРГЕТИКЕ

(Рецензирована)

Аннотация. Реформирование бухгалтерского учета связано не только с переходом на МСФО, но и с тщательной проработкой будущих изменений в них. К таким изменениям, носящим фундаментальный характер, можно отнести и новый Стандарт МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями». В данной статье делается попытка раскрыть те изменения, которые предстоят в учете отечественных компаний. МСФО (IFRS) 15 является одним из немногих стандартов, основанных на Принципах. Однако, чем более общий характер носят принципы, тем большая роль отводится профессиональному суждению. Это относится и к предприятиям энергетики, где взаимоотношения между участниками оптового рынка строятся на значительном количестве договоров, поэтому в статье сделана попытка систематизации договорных обязательств, вытекающих из договоров на оптовом рынке энергии и мощности, и рассмотрена возможность учета операций по этим договорам в соответствии с требованиями новых стандартов.

Ключевые слова: принципы признания выручки; договор; договорные обязательства; монетарные активы; монетарные обязательства.

S.B. Furtseva

Post-graduate student of Accounting, Auditing and Automated Data Processing Department, Kuban State University, Krasnodar. Ph.: (918)437-20-75, e-mail: Svetlana-furtseva@rambler.ru.

THE METHODOLOGICAL IMPORTANCE OF IFRS 15, «REVENUE FROM CONTRACTS WITH CUSTOMERS» IN THE ENERGY SECTOR

Abstract. Accounting reformation is associated not only with the transition to IFRS, but also with careful study of future changes. The new IFRS 15 «Revenue from contracts with customers» is one of the changes with the fundamental character. This scientific article reveals the changes that can appear before domestic companies. IFRS 15 is one of the few standards based on principles. However, the more general are the principles, the greater role belongs to professional judgment. It can be applied to energy companies. The relationship between wholesale markets participants are based on a significant number of contracts. The author makes an attempt to systematize the contractual obligations arising from contracts on the wholesale market of energy and power. The paper considers the possibility of accounting for transactions under these contracts in accordance with the new standards.

Keywords: principles of revenue recognition; agreement; contractual obligations; monetary assets; monetary liabilities.

Формирование конкурентных рыночных отношений в сфере оптового рынка электроэнергии и мощности (ОРЭМ) предполагает реализацию широкого спектра

организационно-экономических преобразований в области договорных отношений. В их числе и трансформация рыночных отношений, обеспечивающих функционирование ОРЭМ в качестве эффективного института финансового рынка при создании нормативно-правовой базы бухгалтерского учета на основе регулирования договорных отношений между продавцами, покупателями энергопродукции и услуг и инфраструктурными организациями.

Для достижения поставленной цели необходимо последовательное развитие конкурентных рыночных отношений в сфере купли-продажи электроэнергии, что предопределяет наиболее важный и сложный этап в сфере рыночных преобразований в отрасли.

Основными видами коммерческой деятельности, связанными с договорами о выполнении работ и услуг с использованием объектов электроэнергетики, являются:

- договоры на присоединение энергетических установок к торговой системе оптового рынка;
- договоры на услуги по передаче электроэнергии по электросетям;
- договоры на услуги по эксплуатации объектов электросети;
- договоры на услуги «Администратора торговой системы оптового рынка электроэнергии»;
- договоры на услуги «Федеральной сетевой компании Единой энергетической системы»;
- договоры на услуги «Центра финансовых расчетов».

Это только основные виды договоров, обеспечивающих кругооборот средств на оптовом рынке, заключаемых между Участниками ОРЭМ. Тем не менее, именно они на сегодня должны быть взяты за основу учета сделок по электроэнергии и услугам с переходом отечественного учета на МСФО и с принятием к исполнению в 2017 г. нового Стандарта МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» (IFRS 15).

В основу опубликованного МСФО (IFRS) 15 положено «установление принципов, которые должна применять организация при отражении полезной для пользователей финансовой отчетности информации о характере, величине, распре-

делении во времени и неопределенности выручки и денежных потоков, обусловленных договором с покупателем» [1].

По существу, основной целью стандарта является *установление принципов*, обусловленных учетом расчетов в рамках договоров с покупателями. Иначе говоря, речь идет о методологическом обеспечении учета договорных обязательств и учетных процедур их исполнения с целью признания выручки организации для: «для отображения передачи обещанных товаров или услуг покупателю в сумме, отражающей возмещение, право на которое организация ожидает получить в обмен на такие товары или услуги» [1]. В данных обстоятельствах, представляется необходимым разработка концепции, позволяющей выполнять требования IFRS 15 при отражении информации о договорных обязательствах, методах оценки, отражение действий по исполнению обязательств и фактов хозяйственной жизни, трансформированного от обязательства, а также выявление влияний изменения рыночных условий на результаты деятельности организации, то есть признание выручки у продавца и признание актива у его покупателя.

Сами стандарты, в том числе и IFRS 15, не должны устанавливать бухгалтерские принципы, то есть формировать на определенном этапе развития бухгалтерской науки какие-либо фундаментальные истины. Для этого требуется концептуальная основа. На это обращают внимание Э.С. Хендриксон и М.Ф. Ван Бреда, приводя высказывание Жильберта Бирне о том, что «принцип — это фундаментальная истина (всеобъемлющий закон или доктрина), из которой происходят все остальные или на которой основываются остальные доктрины; основная истина, простейшее положение или основная предпосылка; аксиома, постулат» [2, с. 63].

В связи с этим закономерно возникает вопрос: почему целью Стандарта является установление принципов?

Ответить на этот вопрос несложно. Традиционно методология бухгалтерского учета строилась и строится на сегодня на отражении фактов хозяйственной жизни: «Факты хозяйственной жизни — это то, что учитывает бухгалтер, то, что выступает как предмет и счетоводства, и счетоведения» [3, с. 85].

Упор на факты хозяйственной жизни сделан и в Бюллетене учетной терминологии №1 (СПА): «искусство регистрации, классификация и суммирование определенным образом в денежном выражении фактов хозяйственной жизни, которые, по крайней мере, частично носят финансовый характер, и интерпретации результатов этих процессов» [2, с. 84].

«Однако, мир экономики быстро меняется. Модель текущей финансовой отчетности уже не соответствует главной цели: она не позволяет оценить качество и устойчивость финансовых результатов — отсутствует информация предвидения. Отражая свершившийся факт хозяйственной жизни, в отчетности отсутствует информация — как возник этот факт. А самое главное — нет элемента предвидения того, какие факты хозяйственной жизни появятся хотя бы в ближайшем будущем, т.е. нет информации об обязательном праве и обязательстве, исполнение или неисполнение которых подтвердит факт хозяйственной жизни. Только имея такую информацию, можно делать вывод об устойчивости финансовых результатов» [4, с. 10].

К сожалению, на твердом убеждении признания факта хозяйственной жизни предметом бухгалтерского учета проявляется принцип бухгалтерского консерватизма, пытающегося сохранить незыблемость «фундаментальных истин» факта хозяйственной жизни для бухгалтерского учета. В то же время в IFRS 15 разработчики МСФО, пожалуй, впервые пытаются обратить внимание на необходимость «учитывать договор с покупателями ... исключительно при соблюдении всех критериев, перечисленных ниже:

а) стороны по договору утвердили договор (в письменной форме, устно или в соответствии с другой обычной практикой) и обязуются выполнять предусмотренные договором обязательства» [1].

Если исходить из этого положения IFRS 15, то получается, что именно договор должен являться объектом учета, то есть тем, что должен учитывать бухгалтер. Однако, договор — это юридически оформленный документ, обеспечивающий законодательную защиту прав и обязательств участников обменной сделки, а утверждение договора, то есть его «авизо» означает согласие контрагентов по сделке

и принятие ими на себя договорных обязательств. Следовательно, сам договор не может быть объектом бухгалтерского учета, а выступает в качестве объекта бухгалтерского наблюдения, то есть является скорее всего регистром бухгалтерского учета, содержащим информацию об объектах бухгалтерского учета — договорных обязательствах. Это можно обозначить в качестве *первого принципа* концепции конструктивного обязательства. Более того, данный принцип находит свое подтверждение в подпунктах b) и c) п. 9 IFRS 15: «b) организация может идентифицировать права каждой стороны в отношении товаров или услуг, которые будут переданы; (c) организация может идентифицировать условия оплаты товаров или услуг, которые будут переданы» [1].

Следует отметить, что в течение многих лет, вплоть до настоящего времени, договорные обязательства как объекты бухгалтерского учета были преданы забвению. «Обязательства, как правило, представляются как синоним кредиторской задолженности, и поэтому все кажется очевидным:

— если не оплачен приобретенный товар, то у компании возникает обязательство (кредиторская задолженность) по его оплате;

— начисленная заработная плата вызывает обязательство (задолженность) по ее выплате, причем эти обязательства попадают под категорию кредиторской задолженности.

Всегда почему-то забывается, что обязательство возникает в результате договорных отношений (заключения договора), а кредиторская задолженность — это производная от свершившегося факта хозяйственной жизни: приобретения товара или хозяйственного процесса (отработанного времени). Именно в этом заключается их принципиальное различие, несмотря на схожесть многих характеристик [5].

Обязательство и обязательственное право — это то, что должен учитывать бухгалтер, наряду с фактом хозяйственной жизни, являющимся их производной. Таким образом, обязательство и обязательственное право дополняют предмет бухгалтерского учета и выступают как элементы предмета и счетоводства и счетоведения» [4, с. 17].

В связи с этим *второй принцип IFRS 15* заключается в отделении учета договорных обязательств от обязательств, возникающих по факту хозяйственной жизни, выраженных в качестве дебиторской и кредиторской задолженности.

Данное требование содержится и в п.22 IFRS 15: «В момент заключения договора организация должна оценить товары или услуги, обещанные по договору с покупателем, и идентифицировать в качестве обязанности к исполнению каждое обещание передать покупателю:

(а) товар или услугу (или пакет товаров или услуг), которые являются отличимыми; либо

(б) ряд отличимых товаров или услуг, которые являются практически одинаковыми и передаются покупателю по одинаковой схеме» [3, п. 22].

Следовательно, договорное обязательство возникает в качестве объекта бухгалтерского учета в момент заключения договора, а не в момент начала исполнения его условий. Кроме того, в основе оценки обязательства лежит оценка базового актива (товара или услуги), который будет передан покупателю в будущем.

В то время как традиционно признаваемое обязательство отражает задолженность участника обменной сделки: «*дебиторская задолженность* — это неисполненное в срок обязательственное право (право требования) на фиксированное количество денежных единиц за поставленный актив, является производной от факта хозяйственной жизни и возникает одновременно с ним; *кредиторская задолженность* — это неисполненное в срок обязательство по уплате фиксированного количества денежных единиц за полученный актив, является производной от факта хозяйственной жизни и возникает одновременно с ним» [6, с. 30].

Главное то, на что указывает этот принцип, содержится в п. 106 и 107 IFRS 15: «Если покупатель выплачивает возмещение либо у организации имеется право на сумму возмещения, которое является безусловным (т.е. дебиторская задолженность), прежде, чем организация передаст товар или услугу покупателю, организация должна представить договор как обязательство по договору в момент осуществления платежа или в момент, когда

платеж становится подлежащим оплате (в зависимости от того, что происходит ранее). Обязательство по договору — это обязанность организации передать покупателю товары или услуги, за которые организация получила возмещение (либо возмещение за которые подлежит уплате) от покупателя.

Если организация передает товары или услуги покупателю до того, как покупатель выплатит возмещение, или до того момента, когда возмещение становится подлежащим выплате, организация должна представлять договор как актив по договору, за исключением сумм, представляемых в качестве дебиторской задолженности. Актив по договору является правом организации на получение возмещения в обмен на товары или услуги, переданные организацией покупателю» [1].

Таким образом, мы сформулировали общий подход к признанию договорного обязательства за объект бухгалтерского учета, заключающийся в том, что договорное обязательство должно быть отражено в финансовом учете в фиксированном количестве денежных средств, которое не должно меняться на протяжении срока, обозначенного в договоре, условием его исполнения или прекращения его условий по другим причинам, отвечающим законодательному праву или в силу обычной деловой практики. Принцип неизменности оценки договорных обязательств можно обозначить в качестве *третьего принципа МСФО 15*, так как он соответствует его п. 105: «Если сторона договора исполнила какие-либо обязанности по договору, организация должна представлять договор в отчете о финансовом положении либо в качестве актива по договору, либо в качестве обязательства по договору, в зависимости от соотношения между исполнением организацией обязательств по договору и платежами покупателя. Организация должна представлять отдельно в качестве дебиторской задолженности безусловные права на возмещение» [1]. При этом отметим, что в качестве дебиторской задолженности могут быть признаны только безусловные права, например, безусловное право на денежное возмещение за поставленный актив.

Однако, договорное обязательство — это в большей степени юридическая характеристика, нежели бухгалтерская ка-

тегория или объект. Поэтому, используя разрешение, данное в п. 109 МСФО 15: «Настоящий стандарт использует термины «актив по договору» и «обязательство по договору», но не запрещает организации использовать альтернативные названия для этих статей в отчете о финансовом положении. Если организация использует альтернативное название для актива по договору, организация должна предоставить достаточно информации для того, чтобы пользователь финансовой отчетности мог разграничить дебиторскую задолженность и активы по договору» [1].

В данном случае мы считаем целесообразным рассматривать в качестве договорных обязательств как обособленных объектов учета монетарные активы и монетарные обязательства, поэтому использование счетов монетарных активов и монетарных обязательств может показаться отечественному бухгалтеру весьма непривычным и даже нарушающим основной метод бухгалтерского учета — метод имущественного обособления предприятия в балансе. Да, это, действительно, так. Но никто не утверждал и не утверждает, что этот метод является аксиомой для бухгалтера. На этот факт указывает Кутер М.И.: «С установлением рыночных отношений и началом реформирования у российских бухгалтеров появилась возможность ознакомиться с трудами ведущих зарубежных ученых. При этом многие из них были удивлены и озадачены тем, что за рубежом по-другому ведут счета и записывают сальдо на них» [7, с. 60].

Введение в бухгалтерский учет счетов монетарных активов и обязательств значительно расширяет его сферу, вводя в нее учет взаимоотношений с покупателями и продавцами с момента заключения договора и последующего учета процесса его исполнения до момента возникновения акта хозяйственной жизни [8, с. 84].

Необходимость отражения в учете договорных обязательств подчеркивали Плотников В.С. и Плотникова О.В.: «1 — значение стоимости связано с текущей рыночной стоимостью объекта учета в обменной сделке. Следовательно конструирование справедливой стоимости договорных обязательств, изначально, должно основываться на анализе цен на объекты учета, существующих на ак-

тивном рынке. Таким образом, используя методику трехуровневой градации исходной информации, предложенную МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», определить исходную цену договорного обязательства. Это только начало работы по конструированию обязательства.

2 — значение стоимости связано со стоимостью будущих денежных потоков. «Хотя провайдеры финансового капитала принимают во внимание и другие факторы, информация о рисках и вознаграждениях, и особенно то, как они влияют на будущие денежные потоки, имеет решающее значение для понимания того, как и в какой степени организация создает стоимость» [4, с. 22]. Следовательно, справедливая стоимость договорных обязательств должна учитывать систему рисков и вознаграждений, присущих обменной сделке на активном рынке. Все это определяет систему конструирования обязательства как в договоре, так и соответственно в учете.

Отражение справедливой стоимости договорных обязательств (конструктивного обязательства) — это исходная точка учетных координат, позволяющая отразить изменения в стоимости объектов обменной сделки по факту хозяйственной жизни через прочий совокупный доход [9, с. 3].

На сегодня главной причиной необходимости учетного отражения справедливой стоимости договорных обязательств (конструктивного обязательства) является требование МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» по составлению отчета о прочем совокупном доходе в качестве отдельной части или в составе отчета о совокупном доходе, который «включает статьи дохода и расхода (в том числе корректировки в отношении реклассификации), которые не признаны в составе прибыли или убытка, как того требуют или допускают другие МСФО» [10].

Если рассматривать перспективу данного направления, то следует обратить внимание на цели интегрированной отчетности: «Интегрированная отчетность направлена на следующее:

— катализацию более целостного и эффективного подхода к корпоративной отчетности, который соединит другие ветви отчетности и расскажет о полном ряде

факторов, существенно влияющих на способность организации создавать стоимость со временем;

— информирование провайдеров финансового капитала, занимающихся распределением ресурсов, что будет способствовать созданию как долгосрочной, так и кратко- и среднесрочной стоимости» [11].

Эта цель соответствует потребности провайдеров финансового капитала, занимающихся распределением ресурса в информации, пусть в краткосрочной перспективе, о справедливой стоимости договорных обяза-

тельств и тех изменений, которые происходят в периоды преобразования обязательств в факты хозяйственной жизни.

Подводя итог этой статьи, можно с уверенностью сказать, что концепция конструктивного обязательства имеет не только теоретическое значение, но и увязана с процедурами составления отчета о прочем совокупном доходе и имеет непосредственное отношение к интегрированной отчетности, требующей формирования информации о создании стоимости во времени.

Примечания:

1. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»: введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 21.01.15 г. №9н // СПС КонсультантПлюс. М., 2015. Загл. с экрана.

2. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: пер. с англ. / под ред. проф. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1997. 576 с.

3. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. 496 с.

4. Плотников В.С., Плотникова О.В. Концепция позитивного учета договорных обязательств // Международный бухгалтерский учет. 2013. №23. С.9-17.

5. Плотников В.С., Плотникова О.В. Учет финансовых инструментов как фактор обеспечения достоверности информации о функционировании компании на рынке: монография. М.: Финансы и кредит, 2013. 252 с.

6. Кутер М.И. Введение в бухгалтерский учет: учебник. Краснодар: Просвещение-Юг, 2013. 512 с.

7. Кутер М.И., Кузнецов А.В. Открытие и закрытие бухгалтерских счетов: исторические аспекты процедуры // Международный бухгалтерский учет. 2011. №16(166). С. 60-67.

8. Кутер М.И., Уланова И.Н. Бухгалтерская финансовая отчетность: учеб. пособие. 2-е изд. перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 2006. 256 с.

9. Плотников В.С., Плотникова О.В. Концепция конструктивного обязательства как элемент проекта Концепции Международной интегрированной отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2013. №47. С. 2-11.

10. Международный стандарт финансовой отчетности МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»: введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 25.11.11 г. №160н [в ред. от 02.04.13] // СПС КонсультантПлюс. М., 2015. Загл. с экрана.

11. Интегрированная отчетность: Прототип Стандарта Международная Концепция интегрированной отчетности. URL: http://ir.org.ru/attachments/article/13/Standard%20Prototype_rus.pdf.

References:

1. International Financial Reporting Standard (IFRS) 15 «Revenue from contracts with customers»: put in place in the territory of the Russian Federation Order of RF Ministry of 21.01.15, №9n // HLS ConsultantPlus. M., 2014. Title from the screen.

2. Hendriksen E.S., Van Breda M.F. Accounting Theory / trans. from english / under the editorship of prof. Ya.V. Sokolov. M.: Finance and statistics, 2000. 576 pp.

3. Sokolov Ya.V. Fundamentals of accounting theory. M.: Finance and Statistics, 2000. 496 pp.

4. Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. The concept of constructive obligation as an element of the draft Concept of the International Integrated Reporting // International accounting. 2013. №47. Pp. 2-11.

5. Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. Accounting for financial instruments as a factor in ensuring the reliability of information on the functioning of the market: a monograph. M.: Finances and Credit, 2013. 252 pp.

6. Kuter M.I. Introduction to Accounting: textbook. Krasnodar: Prosveshenie-Yug, 2013. 512 pp.

7. Kuter M.I., Kuznetsov A.V. The opening and closing of accounts: the historical aspects of the procedure // International accounting. 2011. №16(166). Pp. 60-67.

8. Kuter M.I., Ulanova I.N. Accounting financial reporting: a training manual. 2nd ed. revised and add. M.: Finance and statistika, 2006. 256 pp.

9. Plotnikov VS, Plotnikova OV The concept of a positive account of contractual obligations // International accounting. 2013. №23. Pp. 9-17.

10. International Financial Reporting Standard (IAS) 1 «Presentation of Financial Statements»: put in place in the territory of the Russian Federation Order of RF Ministry of 25.11.2011, №160n [in an edition of 02.04.13] // HLS ConsultantPlus. M., 2014. Title from the screen.

11. Integrated Reporting: International Standard Prototype concept of integrated reporting. URL: http://ir.org.ru/attachments/article/13/Standard%20Prototype_rus.pdf.