

УДК 336.6

А. А. Ниязбаева, З. О. Иманбаева

Актюбинский региональный университет им. К. Жубанова, Республика Казахстан,
г. Актобе, пр. А. Молдагуловой, 34, email: ponka2003@mail.ru; utegen_z_78@mail.ru

ПРАКТИЧЕСКОЕ ПРИМЕНЕНИЕ ПОЛОЖЕНИЙ МСФО (IFRS) 15 «ВЫРУЧКА ПО ДОГОВОРАМ С ПОКУПАТЕЛЯМИ» В КАЗАХСТАНЕ

Ключевые слова: международный стандарт, выручка, договор, покупатель, организация.

В статье показано применение положений МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» в Казахстане. Дано их краткое описание, приведены примеры. Рассмотрены различные взгляды на экономическое содержание выручки и отмечено, что выручка – это, прежде всего, материальная выгода, получаемая предприятием в ходе своей основной деятельности или это основной источник финансирования ресурсов. Представлены основные критерии идентификации договора с клиентом согласно международному стандарту финансовой отчетности. Отмечены основные шаги в процессе признания выручки в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. Разработаны рекомендации по практическому применению МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» в Казахстане. На основе выводов и рекомендаций были подведены итоги исследования

A. A. Niyazbayeva, Z. O. Imanbayeva

K. Zhubanov Aktobe Regional University, Republic of Kazakhstan, Aktobe,
email: ponka2003@mail.ru; utegen_z_78@mail.ru

PRACTICAL APPLICATION OF IFRS 15 «REVENUE FROM AGREEMENTS WITH CUSTOMERS» IN KAZAKHSTAN

Keywords: international standard, revenue, contract, buyer, organization.

The article shows the application of the provisions of IFRS 15 “Revenue from contracts with customers” in Kazakhstan. Their brief description is given, examples are given. Various views on the economic content of the proceeds are considered and it is noted that the proceeds are, first of all, the material benefit received by the enterprise in the course of its main activity or it is the main source of financing resources. The main criteria for identifying a contract with a client according to the international financial reporting standard are presented. The main steps in the process of revenue recognition in accordance with international financial reporting standards are noted. Recommendations on the practical application of IFRS 15 “Revenue from contracts with customers” in Kazakhstan have been developed. Based on the findings and recommendations, the results of the study were summarized.

МСФО 15 «Выручка по договорам с клиентами» (далее МСФО 15) содержит новую модель признания выручки и предполагает значительное увеличение объема требований к раскрытию информации. Стандарт, безусловно, затронет и во многих случаях существенно изменит текущие подходы компаний к признанию выручки. В статье показано применение положений МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» в Казахстане и проанализировано, как они повлияют на существующие подходы компаний к признанию выручки. Данный стандарт подразумевает принципиально новую концепцию признания выручки независимо от типа операций, при которой существенно меняется подход к признанию выручки, что требует

значительных корректировок выручки и изменение в процедурах бухгалтерского учёта компаний. Основные изменения заключаются в том, что МСФО (IFRS) 15 унифицирует учет выручки, корректируя и объединяя правила учета, которые раньше были раскиданы по 6-ти различным стандартам и интерпретациям, в единую пятиступенчатую модель. Эта модель должна применяться для каждого отдельного обязательства по исполнению в рамках договора [3].

Цель исследования

Правильное применение положений МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» в Казахстане является целью исследования. Организация должна применять принципы при от-

ражении полезной для пользователей финансовой отчетности информации, необходимую для принятия экономических решений. Исходя из цели исследования, определяются основные задачи: показать порядок применения положений МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» в Казахстане; раскрыть основные критерии идентификации договора с клиентом согласно международному стандарту финансовой отчетности; выделить основные шаги в процессе признания выручки в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности; разработать рекомендации по практическому применению МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» в Казахстане.

Материал и методы исследования

В процессе исследования были изучены положения МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», рассмотрены публикации ряда авторов в рамках изучаемой темы, а также были использованы общенаучные методы: приёмы обобщения теоретических аспектов и рекомендаций по практическому применению данного стандарта в Казахстане.

Результаты исследования и их обсуждение

В настоящее время в современной литературе можно встретить различные взгляды на экономическое содержание выручки, но все авторы сходятся во мнении, что выручка – это, прежде всего, материальная выгода, получаемая предприятием в ходе своей основной деятельности или это основной источник финансирования ресурсов [4, 5, 6, 7].

Согласно МСФ 15 «выручка – это валовое поступление экономических выгод в ходе обычной деятельности, приводящее к увеличению капитала, иному, чем за счёт взносов акционеров» [2]. Из определения следует, что не каждый доход – выручка. В выручку включается доход только от обычной деятельности, ради которой создана компания.

В научной литературе получили распространение следующие определения:

1) выручка – это объем проданной продукции в ценностном выражении; [4]

2) доход (или выручка) – это деньги или материальные ценности, получаемые от предприятия или от какого-нибудь рода деятельности; [5]

3) выручка – это денежные средства, полученные системой после продажи; [6]

4) денежная выручка – это произведение количества проданных товаров на их розничную цену [7].

Таким образом, все определения являются верными, как с точки зрения нормативного объяснения, так и, опираясь на обобщение теоретических аспектов.

В МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» отмечены следующие основные шаги в процессе признания выручки:

1 шаг – Идентифицировать договор с клиентом.

Необходимо учитывать договор с покупателем, исключительно при соблюдении всех критериев: стороны утвердили договор; можно идентифицировать права каждой стороны; можно идентифицировать условия оплаты; договор имеет коммерческое содержание; получение организацией возмещения, является вероятным. В соответствии с МСФО 15 под договором понимается соглашение между двумя или несколькими сторонами, которое обуславливает юридически защищенные права и обязательства. Юридическая защищенность прав и обязательств в договоре обеспечивается законодательством. Договоры могут иметь письменную форму, устную форму либо подразумеваться в силу обычной деловой практики организации. Практика и процедуры заключения договоров с покупателями варьируются в зависимости от юрисдикций, отраслей и организаций. Кроме того, они могут отличаться в рамках одной организации (например, они могут зависеть от класса покупателей или характера обещанных товаров или услуг). Организация должна анализировать такую практику и процедуры при определении того, приводит ли соглашение с покупателем к возникновению юридически защищенных прав и обязательств и когда это происходит. [2]

Методика признания выручки распространяется на все договоры с покупателями, за исключением: дого-

воров аренды, являющихся таковыми согласно МСФО (IAS) 17 «Аренда»; договоров страхования в соответствии с МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования»; финансовых инструментов и других договорных прав и обязательств, являющихся таковыми согласно МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты», МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», МСФО (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность» и МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия»; договоров, подпадающих под сферу действия МСФО (IFRS) 11 «Совместная деятельность» [1].

2 шаг – Идентифицировать отдельные обязанности к исполнению.

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: товар или услугу (или пакет товаров или услуг), которые являются отличимыми; либо ряд отличимых товаров или услуг, которые являются практически одинаковыми и передаются покупателю по одинаковой схеме [2]. Пример 1. Компания А заключает договор с клиентом на конкретный строящийся комплекс мультимедиа. Товары и услуги, предоставляемые по договору, включают материалы, строительство, монтаж проводки и оборудования, отделку.

3 шаг – Определить цену сделки.

Организация должна анализировать условия договора и свою обычную деловую практику при определении цены сделки. 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 (например, некоторые налоги с продаж). Возмещение, обещанное по договору с покупателем, может включать в себя фиксированные суммы, переменные суммы либо и те, и другие [2].

Определяя цену сделки, необходимо брать в расчет влияние всех перечисленных ниже факторов:

– наличие значительного компонента финансирования в договоре (более 1 года);

– не денежное возмещение (оценивается по справедливой стоимости);

– переменное возмещение (скидка на объем, интенсивность, штрафы, бонусы и т.д.). Ограничение оценок переменного возмещения (трудно определить вероятность);

– возмещение, подлежащее уплате покупателю (снижение цены)

Пример 2. Организация оказывает услуги покупателю. Условия договора включают выплату бонуса по результатам работы, связанного с определенными показателями эффективности, достигнутыми в течение ограниченного периода времени. Организация оценивает бонус следующим образом: с вероятностью 50 % – 100 000, с вероятностью 25 % – 80 000, с вероятностью 20 % – 60 000, с вероятностью 5 % – 0. Итого оценочная цена сделки = $100\,000 \times 50\% + 80\,000 \times 25\% + 60\,000 \times 20\% + 0 \times 5\% = 82\,000$ [1].

4 шаг – Распределить цену договора на отдельные обязанности к исполнению.

Целью распределения цены сделки является распределение организацией цены операции на каждую обязанность к исполнению (или отличимые товар или услугу). Для достижения данной цели организация должна распределить цену сделки на каждую обязанность к исполнению, идентифицированную в договоре, на основе относительной цены отдельной продажи.

Если отдельная цена является ненаблюдаемой, организация делает ее оценку. МСФО 15 предусматривает три возможных метода оценки:

1) метод скорректированных рыночных цен;

2) метод «ожидаемые затраты плюс маржа»;

3) метод остаточной стоимости (в определенных случаях).

Пример 3. Требуется: Распределить цену операции \$480,000 на четыре обязанности к исполнению.

Компания А, разработчик программного обеспечения, заключила договор с заказчиком, чтобы передать лицензии на программное обеспечение, выполнить установку, и обеспечить обновление программного обеспечения и техническую поддержку в течение пяти лет в обмен на \$480,000. Компания А определила,

что каждый товар или услуга является отдельной обязанностью к исполнению. Компания А продает лицензию, установку обновлений и техническую поддержку по отдельности, так что имеет наблюдаемую обособленную цену продажи: программное обеспечение – \$300,000; установка – \$120,000 и обновление программного обеспечения – \$80,000; техническая поддержка – \$100,000.

5 шаг – Признать выручку, когда выполнены обязанности к исполнению.

Выручка признается, когда (или по мере того, как) организация выполняет обязанность к исполнению путем передачи обещанного товара или услуги (т.е. актива) покупателю. Актив передается, когда (или по мере того, как) покупатель получает контроль над ним.

Выручка признается в момент, когда покупатель получает контроль над обещанным активом, а организация выполняет обязанность к исполнению.

Индикаторы передачи контроля (необходим комплексный анализ):

1. У организации имеется существующее право на оплату актива (может указывать на то, что покупатель получил возможность определять способ использования актива и получать выгоды от его использования).

2. У покупателя имеется право собственности на актив (определение того, какая из сторон имеет возможность определять способ использования актива и получать выгоды от его использования).

3. Организация передала право физического владения активом (может указывать на то, какая из сторон имеет возможность определять способ использования актива и получать выгоды от его использования).

4. Покупатель подвержен значительным рискам и выгодам, связанным с правом собственности на актив.

5. Покупатель принял актив (получил возможность определять способ использования актива и получать выгоды от его использования).

Последовательность шагов этой модели отражает учет выручки как процесс. Шаги этой модели можно объединить в две группы:

1. Признание (шаги 1,2 и 5)
2. Оценка (шаги 3,4)

Логика МСФО 15 в отношении признания выручки заключается в том, что продавец, заключив договор с покупателем должен найти в этом договоре обязанности, которые он на себя взял. Так как суть договора состоит в выполнении этих обязанностей, то выручку нужно признавать по мере исполнения этих обязанностей с учетом того, что одни обязанности выполняются одновременно, а другие – в течение какого-то периода времени.

В качестве основных рекомендаций по практическому применению МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» в Казахстане можно предложить следующее:

1. Соблюдать требования организацией по признанию выручки в качестве основного источника финансирования ресурсов либо материальной выгоды, полученной ею в ходе основной деятельности, опираясь на основные положения международных стандартов финансовой отчетности.

2. Уметь определять момент выполнения договорных обязательств организацией-продавцом по отношению запросов покупателей незамедлительно, используя технические возможности и программные обеспечения.

3. Предоставлять возможность покупателям контролировать процесс исполнения обязательств организацией-продавцом для своевременной передачи обещанного товара или услуги (т.е. актива) покупателю, опираясь на принцип открытости информации, ее доступности и достоверности.

4. Получение взаимных выгод, как со стороны покупателя, так и со стороны организации-продавца в момент выполнения договорных обязательств к исполнению.

5. Уметь правильно интерпретировать ситуацию, когда можно использовать тот или иной метод оценки прогресса выполнения обязательств по договору (методы результатов и методы ресурсов). В соответствии с МСФО 15 методы результатов предусматривают признание выручки на основе непосредственных оценок стоимости для покупателя товаров или услуг, переданных до текущей даты, по отношению к оставшимся товарам или услугам, обещанным по догово-

ру. Методы результатов включают в себя такие методы, как обзоры результатов деятельности, завершённой до текущей даты, оценку полученных результатов, завершённых этапов, истекшего времени и произведённых или поставленных единиц. Когда организация оценивает, применять ли ей метод результатов для оценки степени выполнения, организация должна анализировать, будут ли выбранные результаты правдиво отражать деятельность организации по выполнению обязанности к исполнению. Метод результатов не будет правдиво отражать деятельность организации, если выбранный результат не будет содержать оценку некоторых товаров или услуг, контроль над которыми перешел к покупателю. Например, методы результатов, использующие произведённые или поставленные единицы, не будут правдиво отображать деятельность организации по выполнению обязанности к исполнению, если на конец отчетного периода результатом деятельности организации является незавершённое производство или готовая продукция, подконтрольные покупателю, которые не были включены в оценку результата. [2] В свою очередь методы ресурсов предусматривают признание выручки на основе усилий, предпринимаемых организацией для выполнения обязанности к исполнению, или потреблённых для этого ресурсов (например, потреблённые ресурсы, затраченное рабочее время, понесенные затраты, истекшее время или использованное машинное время) относительно совокупных ожидаемых ресурсов, которые

будут потреблены для выполнения такой обязанности к исполнению. Если предпринимаемые организацией усилия или потребляемые ресурсы распределяются равномерно на протяжении периода выполнения обязанности к исполнению, организация может признавать выручку по линейному методу. [2]

Выводы

В заключение можно сказать, что авторы попытались ответить на вопросы, каков порядок применения положений МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» в Казахстане; каковы критерии идентификации договора с клиентом согласно международному стандарту финансовой отчетности; каковы основные шаги в процессе признания выручки в соответствии с МСФО 15. Момент выполнения договорных обязательств организации-продавца к исполнению является фактом признания выручки.

Подводя итоги исследования, следует отметить, что в Казахстане еще не все организации соблюдают требования МСФО (IFRS) 15 по признанию выручки в ходе выполнения договорных отношений с клиентом. Вместе с тем данный стандарт существует и организациям-продавцам, как и клиентам необходимо для получения взаимных выгод в ходе выполнения сделки осуществлять регулярный контроль денежных потоков, их приток и отток для получения максимальной выручки от выполнения совместных договорных обязательств.

Библиографический список

1. Чунихина Т.Ю. МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» в вопросах и ответах. Часть 1 // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты финансовой отчетности – 2015. – № 1 [Электронный ресурс]. – 2015. – URL: <https://finotchet.ru/articles/197/> (дата обращения: 26.03.2021).
2. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» (с поправкой) (по состоянию на 2018 год) [Электронный ресурс]. – 2018. – URL: https://online.zakon.kz/document/?doc_id=36789884 (дата обращения: 26.03.2021).
3. Асадова Е.В. МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с клиентами»: краткий обзор положений нового стандарта // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты финансовой отчетности – 2014. – № 9 [Электронный ресурс]. – 2014. – URL: <https://finacademy.net/materials/article/msfo-15-vyruchka-po-dogovoram> (дата обращения: 26.03.2021).

4. Тарасевич Л.С. Микроэкономика. / Л.С. Тарасевич, П.И. Гребенников, А.И. Леусский. – М.: Юрайт Издат, 2013. – с. 54.
5. Гусева Т. А. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия. – Таганрог: Изд-во ТРТУ, 2005. – с.105.
6. Борисов Е.Ф. Экономическая теория / Е.Ф. Борисов. – М.: Юрайт, 2012. – с.215.
7. Производственный и операционный менеджмент / Под ред. В.С. Пупкина. – М.: Издательский дом «Вильяме», 2014. – с.868.