

**ПРИЗНАНИЕ ВЫРУЧКИ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ
СОГЛАСНО МЕЖДУНАРОДНОЙ И РОССИЙСКОЙ ПРАКТИКЕ****Людмила Борисовна ТРОФИМОВА^{а*}, Константин Юрьевич ПОВАРОВ^б**

^а кандидат экономических наук, доцент кафедры финансового контроля, анализа и аудита, Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова, Москва, Российская Федерация
p-LBT@rambler.ru

^б студент магистратуры финансового факультета кафедры внутреннего контроля и аудита, Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова, Москва, Российская Федерация
rovarov2010@yandex.ru

* Ответственный автор

История статьи:

Получена 19.12.2016

Получена в доработанном
виде 12.03.2017

Одобрена 12.05.2017

Доступна онлайн 15.06.2017

УДК 657.37

JEL: F65, G30

<https://doi.org/10.24891/ia.20.11.632>**Аннотация**

Предмет. В статье раскрываются основные требования стандарта IFRS 15 «Выручка по договорам с покупателями» с позиции заключаемых договоров между продавцом и покупателем, а также исследуются особенности стандартов МСФО, РСБУ и ГААП США в вопросах признания выручки.

Цели. Выявление новых особенностей в учете выручки согласно IFRS 15, а также исследование стандартов МСФО, РСБУ и ГААП США по основным критериям признания доходов компании.

Методология. В статье проведено поэтапное исследование международного стандарта IFRS 15 путем применения метода «от общего к частному», начиная от общих целей стандарта и завершая критериями идентификации договоров с покупателями. Также применены методы анализа новых положений в учете выручки и сопоставления IFRS 15 со стандартами ГААП США, касающихся вопросов учета, признания и определения цены выручки.

Результаты. В результате проведенного исследования выявлены основные отличия между РСБУ и МСФО в вопросах признания выручки, а также даны рекомендации относительно особенностей построения учетной политики и выбора методов признания выручки в целях минимизации отличий между российскими и международными стандартами.

Область применения. Результаты исследования могут быть использованы бухгалтерами организаций и предприятий при составлении учетной политики как для бухгалтерского, так и для налогового учета, при оптимизации бухгалтерского учета доходов организации, а также при чтении лекций по МСФО в учебных заведениях.

Выводы. Авторами сделан вывод, что за последние годы в международной и российской системах учета происходит некоторое сближение, но вместе с тем на нормативном уровне остаются существенные различия. Предложения по выбору методов признания выручки позволят оптимизировать учетную политику путем применения схожих методов как в российском учете, так и для подготовки учетной политики по МСФО.

Ключевые слова: выручка, актив, обязательство, принципал, агент

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2016

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) и основные положения по бухгалтерскому учету (ГААП) США являются наиболее распространенными стандартами финансовой отчетности. Между ними существуют определенные различия, но в то же время обе системы учета развиваются по пути конвергенции между собой. Формирующийся международный опыт по их

применению приводит к тому, что начинают стираться границы между МСФО и ГААП США. При разработке новых стандартов Совет по Международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) и Совет по стандартам финансового учета (ССФУ) разрабатывают и совместно обсуждают свои предложения, по возможности приходя к общему решению.

В связи с необходимостью формирования консолидированной (финансовой) отчетности в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности, перед российскими экономическими субъектами возникает необходимость изучения правил и особенностей международных стандартов, а также своевременное отслеживание изменений, происходящих в результате их конвергенции с ГААП США [1].

Российскими учеными-экономистами проведено множество исследований по тематике формирования российской финансовой отчетности коммерческого сектора. Так, экономисты А.Ф. Мялкина, Н.И. Митина исследовали новые требования и направления развития корпоративной отчетности [2]. В.В. Ковалев часть своих трудов посвятил исследованию моделей учетных систем в мировой практике [3].

Ряд российских экономистов затронули в своих трудах проблемы конвергенции стандартов МСФО со стандартами ГААП США, а также вопросы теоретического описания международных систем учета. Так, Г.Ф. Каячев и Е.А. Аземша проанализировали предпосылки и этапы перехода на МСФО, охарактеризовали результаты применения МСФО в мире и России [4].

А.М. Дулуханова (Эскерова) показала роль МСФО в мировом интеграционном процессе¹. З.Ч. Хамидулина рассмотрела различные факторы и механизмы, оказывающие влияние на формирование международных систем учета, принципы и правила организации учета и отчетности [5].

Особенности формирования отчетности коммерческих учреждений, а также вопросы применения стандартов МСФО были затронуты в трудах ряда российских ученых. И.В. Дурицина в соавторстве с З.Н. Беджаше

¹ Дулуханова (Эскерова) А.М. МСФО в мировом интеграционном процессе / Сборник трудов конференции: Актуальные вопросы экономики, менеджмента и финансов в современных условиях. Санкт-Петербург, 11 января 2016 г. СПб.: Инновационный центр развития образования и науки, 2016. С. 144–146.

обозначили ключевые практические аспекты применения нового стандарта МСФО 15 «Выручка по договорам с покупателями» для компаний в преддверии начала его действия в РФ². О.Е. Сытник и А.А. Саркисова рассмотрели весьма актуальный вопрос – составление отчетности малых предприятий в соответствии с МСФО³.

Ю.Ю. Газизьянова обратила внимание на общетеоретическую проблему концептуальных основ финансовой отчетности в соответствии с МСФО⁴. Необходимость перехода к стандартам МСФО была исследована авторами Т.В. Купцовой и Л.И. Шишовой [6]. Трудности, с которыми сталкиваются российские организации при переходе на МСФО, были рассмотрены экономистом Ж.Б. Рабадановой [7].

Международному опыту применения финансовой отчетности по стандартам ГААП США посвятили труды ученые А.А. Грибанова и Л.Ф. Масловская⁵, отдельные аспекты учетных принципов РСБУ, МСФО и ГААП США затронуты в статье О.Н. Синькиной⁶.

² Дурицина И.В., Беджаше З.Н. Практические аспекты применения МСФО (на примере МСФО 15 «Выручка по договорам с покупателями») / Сборник трудов конференции: Стратегия социально-экономического развития общества: управленческие, правовые, хозяйственные аспекты. Курск, 22–23 ноября 2016 г. Курск: ЗАО «Университетская книга», 2016. С. 132–136.

³ Сытник О.Е., Саркисова А.А. Проблемы и перспективы применения МСФО предприятиями малого и среднего бизнеса в России / Сборник трудов конференции: Актуальные вопросы развития современного общества. Курск, 18 апреля 2014 г. Курск: ЗАО «Университетская книга», 2014. С. 149–153.

⁴ Газизьянова Ю.Ю. Концептуальные основы финансовой отчетности в соответствии с МСФО / Сборник трудов конференции: Современная экономика: проблемы, пути решения, перспективы. Самара, 13 февраля 2014 г. Кинель: Самарская государственная сельскохозяйственная академия, 2014. С. 234–237.

⁵ Грибанова А.А., Масловская Л.Ф. Совершенствование бухгалтерского учета в условиях перехода на МСФО / Материалы VI Международной молодежной научно-практической конференции: Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа и аудита. Курск, 3 июня 2014 г. Курск: ЗАО «Университетская книга», 2014. С. 79–81.

⁶ Синькина О.Н. Отдельные аспекты учетных принципов отражения объединения компаний по стандартам РПБУ, МСФО и ГААП США / Сборник трудов конференции: Экономика России и стран СНГ: реалии и перспективы. Новосибирск, 31 марта 2016 г. Новосибирск: ООО «Капитал», 2016. С. 36–40.

Р.М. Абдурагимова и Ж.Б. Рабаданова исследовали возможные варианты сближения МСФО с российской системой бухгалтерского учета (процессы интеграции двух систем) [8]. Однако актуальным вопросам выявления отличий финансовой отчетности по МСФО от ГААП США до сегодняшнего дня уделялось недостаточно внимания.

Наибольший интерес исследование применения стандартов в разных странах представляет для групп компаний (холдингов), представленных в нашей стране преимущественно в нефтегазовом, горнодобывающем и металлургическом секторах. Следует заметить, что именно ГААП США оказывает влияние на МСФО, однако при составлении консолидированной финансовой отчетности группы компаний обязаны применять только МСФО и не могут использовать ГААП США. Вместе с тем, важно следить за последними изменениями в стандартах ГААП США, поскольку после Норволкского соглашения, состоявшегося октябре 2002 г., ССФУ и СМСФО выступили с совместным соглашением о создании проекта устранения различий между МСФО и ГААП США.

Согласно новым требованиям МСФО, а именно, вновь принятому стандарту IFRS 15 «Выручка по договорам с покупателями»⁷, введенному в действие на территории РФ приказом Министерства финансов Российской Федерации от 27.06.2016 № 98н и обязательному для применения с 1 января 2018 г., произошли существенные изменения в вопросах признания выручки. Данный стандарт заменил IAS 18 «Выручка» и IAS 11 «Договоры на строительство», базируясь на международном опыте решения этого вопроса.

Стандартом IFRS 15 выручка определяется как доход, возникающий в ходе обычной деятельности организации. Признание выручки происходит по мере передачи организацией актива (товаров или услуг) покупателю, и одновременного получения покупателем контроля над таким активом.

⁷ Международный стандарт финансовой отчетности IFRS 15 «Выручка по договорам с покупателями». URL: http://minfin.ru/ru/performance/accounting/mej_standart_fo/docs/#

В соответствии с п. 15 IFRS 15 выручку можно признать только в случае выполнения любого из следующих условий:

- у организации нет более долга по передаче товаров, работ, услуг, и при этом возмещение, полученное организацией, не подлежит возврату;
- организации расторгли договор, и уплаченное покупателем возмещение не подлежит возврату.

Одним из существенных отличий вновь принятого стандарта IFRS 15 от ранее действующего IAS 18 «Выручка» является то, что коренным образом изменились подходы в определении характера, величины, сроков и неопределенности возникновения выручки, а также цены сделки и ее изменений. В новом стандарте все условия признания выручки должны быть обусловлены договором, заключаемым между покупателем и продавцом.

Договор – соглашение между двумя или несколькими сторонами, которое обуславливает обеспеченные правовой защитой права и обязательства. Критерии идентификации договора непосредственно в сфере строительства в стандарте не содержатся, что подтверждает общую концепцию нового стандарта, заключающуюся в едином подходе к процессу признания выручки по всем типам договоров. На *рис. 1* показаны критерии соблюдения договора с покупателем, установленные стандартом IFRS 15.

Первый критерий, согласно которому определяется наличие утвержденного договора с обязательством его выполнения, обуславливает появление в стандарте понятий «Актив по договору» и «Обязательство по договору», которые введены в МСФО впервые.

Актив по договору – это право организации на вознаграждение в обмен на товары или услуги, переданные покупателю, которое обусловлено причиной иной, чем течение

времени (например, будущим исполнением организацией обязательств по договору).

Обязательство по договору – это обязательство организации передать товары или услуги, за которые организация получила вознаграждение, либо организации причитается вознаграждение от покупателя⁸.

Второй критерий включает идентификацию прав каждой стороны. В целях соблюдения данного критерия введено еще одно важное новшество IFRS 15 – применение понятий «принципал» и «агент», в зависимости от роли субъекта при заключении договора между компаниями. В роли *принципала* организация выступает в тех случаях, когда она контролирует товары или услуги до момента передачи их покупателю. В свою очередь, в роли *агента* фирма выступает в случаях, когда она обязуется передать покупателю товары или услуги, предоставленные другой стороной (фирмой).

От того, является ли организация принципалом или агентом, зависит то, какую выручку она будет признавать: в случае принципала компания признает выручку в валовой сумме ожидаемого возмещения при выполнении своей части договора; в случае агента компания признает выручку в сумме ожидаемого вознаграждения или комиссии при выполнении своей части договора. При этом, вознаграждение или комиссия может быть равна чистой сумме возмещения, удержанной организацией после выплаты возмещения иной стороне, полученного в обмен на товары или услуги, предоставляемые такой стороной.

Таким образом, был совершен переход к более прозрачным и ясным концепциям договорных обязательств: каждый этап заключения договора описан в МСФО предельно детально. Не остается места для собственного домысливания бухгалтером, и в соответствии с принятым стандартом все фирмы отразят

⁸ Международный стандарт финансовой отчетности IFRS 15 «Выручка по договорам с покупателями» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 27.06.2016 № 98н).

процессы заключения и выполнения договоров в одинаковом формате⁹.

Однако для некоторых категорий организаций в стандартах ГААП США содержатся более детальные критерии признания выручки по сравнению с МСФО. Например, в вопросах признания выручки публичными компаниями имеются специальные указания, разрабатываемые специалистами Комиссии по ценным бумагам и биржам США, и обязательные к применению помимо стандартов ГААП США. Напротив, в рамках МСФО существует отдельный стандарт IFRS 15, который и определяет аспекты учета, а также приводит примеры для наглядного объяснения определенных ситуаций.

Кроме того, обе системы стандартов содержат критерии признания выручки, которые, хотя и не являются идентичными, имеют схожие черты. Это приводит к возникновению общих процедур по признанию такой экономической категории. Например, согласно МСФО, одним из критериев признания является то, что сумма выручки может быть надежно оценена. При этом стандарты ГААП США требуют, чтобы сумма вознаграждения, подлежащего получению от покупателя, была установлена или могла быть определена.

Проиллюстрируем применение стандартов МСФО и ГААП США для признания выручки на примере продажи товаров. Согласно ГААП США, публичные компании обязаны соблюдать Раздел 13 «Признание выручки» SAB 104¹⁰ (Codification of Staff Accounting Bulletins – Кодификация сводок сотрудников бухгалтерии). Условиями SAB 104 требуется, чтобы поставка была осуществлена (риски и выгоды, связанные с владением, были переданы), имелись убедительные свидетельства заключения соглашения, сумма вознаграждения была фиксированной или

⁹ Трофимова Л.Б., Олейниченко Е.О., Чоп Е.А. Практика применения МСФО в России: проблемы и перспективы развития бухгалтерского учета / Сборник научных трудов: От научных идей к стратегии бизнес-развития. Москва, 2016. М.: Аудитор, 2016. С. 448–454.

¹⁰ Securities and Exchange Commission. 17 CFR Part 211. *Staff Accounting Bulletin*, no. 104. URL: <https://www.sec.gov/interps/account/sab104rev.pdf>

могла быть определена, и при этом имелась обоснованная уверенность в том, что причитающиеся средства будут получены. В свою очередь, согласно п. 9 IFRS 15 «Выручка по договорам с покупателями» МСФО признает выручку только тогда, когда произошла передача рисков и выгод, связанных с владением, покупатель получил контроль над поставленными товарами, величина выручки может быть надежно оценена, а получение организацией соответствующих экономических выгод является вероятным. В данном случае, различия между двумя стандартами являются существенными.

Исследуем применение стандартов на примере оказания услуг. Выручка, полученная в результате оказания услуг, должна признаваться согласно SAB 104 линейным методом. Данный бюллетень SAB 104 помимо применения линейного метода также допускает признание выручки во время срока действия договора либо ожидаемого периода, в течение которого будут оказываться установленные услуги (в зависимости от того, какой из них является более продолжительным).

Применение метода учета долгосрочных контрактов (раздел 605-35 «Признание выручки – Договоры подряда и договоры на производство» КСБУ (ASC)¹¹ для услуг, не связанных со строительством, не допускается. В свою очередь, стандарты МСФО указывают на то, что выручка может быть признана в соответствии с методом учета долгосрочных договоров, согласно которому она признается тогда, когда ее размер, затраты и процент выполнения работ могут быть надежно оценены, а получение организацией экономических выгод является вероятным. Таким образом, между двумя стандартами – МСФО и ГААП США – есть существенные различия в вопросах признания выручки при учете долгосрочных контрактов.

В случае получения дебиторской задолженности с отсрочкой, стандарты ГААП

¹¹ SAB 104, раздел 605-35 «Признание выручки – Договоры подряда и договоры на производство» КСБУ (ASC).

США требуют дисконтирования до приведенной стоимости только в небольшом количестве случаев, в то время как МСФО считает задолженность финансовым соглашением, а значит сумма выручки, которая будет признана, определяется путем дисконтирования всех будущих поступлений с использованием вмененной процентной ставки [9].

Весьма различный подход стандартов МСФО и ГААП США при признании выручки по договорам на строительство. Так, ГААП США обязывают учитывать договоры на строительство по методу процента выполнения при соблюдении определенных критериев. В противном случае используется метод завершеного договора. Организации вправе, но не обязаны объединять или сегментировать договоры на строительство при соответствии особым требованиям. МСФО также учитывает договоры на строительство по методу процента выполнения при соблюдении определенных положений; иначе признание выручки ограничивается возмещаемыми затратами, которые были понесены [10, 11, 12].

На *рис. 2* показаны методы оценки степени обязанностей к исполнению при признании выручки, применяемые стандартами МСФО и ГААП США.

Как видно из *рис. 2*, в МСФО, в отличие от ГААП США, не предполагается применение метода завершеного контракта. В связи с этим, сопоставим критерии в международном опыте признания доходов по договорам строительного подряда в соответствии с МСФО и ГААП США^{12,13}.

В МСФО (IFRS) 15 применяются два метода оценки степени обязанностей к исполнению – метод результатов и метод ресурсов:

¹² Сравнительный анализ МСФО, ГААП США и российских принципов бухгалтерского учета. URL: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_Book_R/\\$File/IFRS_book_R.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_Book_R/$File/IFRS_book_R.pdf)

¹³ Ernst & Young LLP. International GAAP 2016: Generally Accepted Accounting Principles under International Financial Reporting Standards. 11th Global Ed. John Wiley & Sons, 2016, 4800 p.

1) метод результатов – используется в случаях, когда расходование ресурсов происходит неравномерно в течение периода;

2) метод ресурсов – используется в случаях, когда расход ресурсов происходит равномерно в течение периода.

Рассмотрим применение этих методов на наглядных примерах. Организация-подрядчик передала часть продукции по договору на сумму 500 евро покупателю (переход контроля к покупателю), при этом оставшаяся часть продукции на сумму 500 евро еще находится в процессе производства. В данном случае метод результатов наиболее оптимальным образом отразит ту часть выручки подрядчика, которую следует признать по договору. Согласно выбранному методу признания выручки, мы получаем ее для признания в учете: $\frac{1}{2}$ от цены договора. Другой пример: организация-подрядчик равномерно затрачивает ресурсы в течение всего периода исполнения своего обязательства. В таком случае метод ресурсов будет лучшим выбором для отражения правдивой выручки по договору. При этом на текущий момент они потребили 200 ед. ресурсов из предполагаемых 500 ед. Таким образом, обязанность к исполнению составит $\frac{2}{5}$.

Согласно правилам ГААП США при методе процента завершенности (PCM) выручка определяется как сумма, полученная в данном периоде за работу, сданную в этом периоде. Расходы определяются как процентная доля затрат, понесенных при выполнении работы в данном периоде, в общей сумме планируемых затрат по проекту.

Метод процента завершенности выполнения договора применяется, когда:

– оценки затрат по выполнению договора и стадий выполнения договора подряда в разумной степени достоверны;

– договоры, подписанные сторонами, включают описание прав, имеющих обязательную юридическую силу в отношении товаров, которые будут

представлены, компенсации затрат и расчетов в отношении этих расходов;

– предполагается, что и клиент, и подрядчик выполнят все соответствующие обязательства по данному договору.

В противном случае, доход признается только тогда, когда контракт главным образом выполнен, согласно методу завершенного контракта (CCM), характерного для строительных работ, протекающих в течение одного периода.

При методе завершенного контракта доходы и расходы признаются после полного выполнения работ. В случае прогнозирования убытков доходы и расходы признаются в тот период, когда сделан данный прогноз.

Из сопоставления критериев в международном опыте признания доходов по договорам строительного подряда МСФО и ГААП США следует, что между стандартами имеется ряд общих аспектов в признании выручки по договорам строительного подряда, хотя различий существенно больше. Так, в МСФО отсутствует метод завершенного контракта. Считаем, применение данного метода ограничено необходимостью уплаты налогов, а также тем, что его применение затруднено при очень длительном цикле. Организация в случае применения данного метода вынуждена планировать покрытие своих затрат за счет иных источников до момента наступления полной завершенности контракта.

Третьим критерием соблюдения договора с покупателем является идентификация условий оплаты товаров или услуг, поэтому следующее нововведение IFRS 15 касается того, что возмещение, обещанное по договору с покупателем, может включать в себя фиксированные, либо переменные суммы. Согласно п. 47 данного стандарта, цена сделки – это та сумма возмещения, право на которое организация получает за оказанные услуги покупателю или заказчику, кроме возмещений, полученных от иных лиц (сюда входят,

например, некоторые налоги с продаж). Договор с покупателем включает в себя как фиксированные суммы, так и переменную часть¹⁴.

Проиллюстрируем данное положение на небольшом практическом примере по признанию выручки. Так, согласно МСФО, при покупке программного обеспечения в розничных торговых сетях, покупатели могут вернуть приобретенный товар продавцу, и возместить свою уплату за товар.

1 января 2016 г. было продано в розницу 1000 ед. идентичного программного обеспечения различным покупателям по цене 200 руб. на общую сумму 200 000 руб. Выручка признается в момент покупки товара покупателем. Для получения в полном объеме денежных средств за возврат товара покупатели должны вернуть его не позднее 30 дней. Из этого следует, что величина вознаграждения становится переменной. Исходя из опыта компании, продавец делает допущение, что будут возвращены 30 ед. товара. Таким образом, выручка по остальным 970 ед. товара не будет подвержена серьезным изменениям. На 1 января 2016 г. продавец признает выручку в размере 194 000 руб. (200 руб. * 970 шт.), а также обязательство по возврату товара на сумму 6 000 руб. (200 руб. * 30 шт.). Продажа 30 ед. товара не признается в учете на основе допущения о том, что контроль над этими товарами не полностью перешел от продавца к покупателю. В учете операция по признанию выручки создания резерва под возврат товаров в учете продавца будет отражена следующим образом:

Дт Денежные средства на расчетном счете
200 000 руб.

Кт Доход от реализации товаров
194 000 руб.

Кт Резерв под возврат товаров
6 000 руб.

¹⁴ PKF International Ltd. Wiley IFRS 2016: Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards. Wiley, 895 p.

Четвертым критерием соблюдения договора с покупателем является коммерческая направленность договора, означающая то, что компания должна ожидать изменение в результате договора величины будущих денежных потоков организации.

Пятый критерий, означающий вероятность получения продавцом возмещения в обмен на товары или услуги означает то, что сумма возмещения, право на которое будет иметь организация, может быть меньше, чем цена, указанная в договоре, если она переменная, содержащая уступку в цене.

В российском учете правила учета и признания выручки устанавливаются двумя стандартами: ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда». Сопоставив критерии соблюдения договора с покупателем согласно МСФО с правилами учета выручки, содержащимися в РСБУ, можно сказать, что первые два критерия МСФО, касающиеся наличия и идентификации прав договора, в российском учете установлены условиями признания доходов в п. 12 ПБУ 9/99 и в п. 7 ПБУ 2/2008, а также условиями заключаемого договора.

В отношении условий оплаты договора следует отметить следующее отличие: согласно п. 6.5 ПБУ 9/99 величина поступления или дебиторской задолженности определяется с учетом всех предоставленных по договору скидок (накидок). Для отражения скидок и прочих возможных отклонений в МСФО введены понятия фиксированных и переменных сумм возмещения, на этот счет действует также пятый критерий, в котором содержится вероятность наличия различных уступок в цене. Что касается четвертого критерия, то в п. 2 ПБУ 9/99 указано, что доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов или погашения обязательств.

В отношении особенностей признания выручки в работах с длительным циклом, в МСФО применяются два метода оценки

степени обязанностей к исполнению – метод результатов и метод ресурсов. В российском учете согласно п. 17 ПБУ 2/2008 выручка и расходы по договору признаются способом «по мере готовности», если финансовый результат может быть достоверно определен, при этом организация может использовать следующие способы определения степени завершенности работ:

- по доле выполненного объема работ в общем объеме работ по договору;
- по доле понесенных расходов в расчетной величине общих расходов по договору.

Анализ сопоставлений учета выручки в МСФО и в российском учете показал, что стандарт IFRS 15 более детализирован, поскольку содержит подробную методику признания и оценки выручки.

Заключение

На основе проведенного анализа порядка учета и признания выручки согласно МСФО и ГААП США, можно сделать вывод, что между ними имеется ряд общих процедур. Однако в стандартах до сих пор есть некоторые различия в деталях учета отдельных сделок. В отношении многокомпонентных сделок, различия в учете между стандартами минимальны, и их можно нивелировать посредством принятия

соответствующей учетной политики. В свою очередь, различия в международном опыте применения названных стандартов, в вопросах учета договоров строительного подряда весьма существенны на нормативном уровне, и объединить опыт их учета в МСФО и ГААП США возможно только изменив определение терминов и условия признания.

Кроме того, на примере признания выручки от продажи товаров наблюдается наличие существенных различий между МСФО и ГААП США – в них принят различный порядок признания выручки, что свидетельствует о невозможности сделать процесс учета выручки в обоих стандартах идентичным. Следовательно, несмотря на то, что за последние годы происходит сглаживание различий в применении МСФО и ГААП США в разных странах, перспектива идентичного учета в них пока еще далека от того, чтобы данные модели учета стали абсолютно равнозначными друг другу.

При сопоставлении учета выручки согласно МСФО и российскому бухгалтерскому учету в отношении методики признания и оценки выручки выявлено, что стандарт IFRS 15 по сравнению с ПБУ 9/99 более детализирован, но данные различия в отношении формирования финансовой отчетности возможно скорректировать учетной политикой.

Рисунок 1

Критерии соблюдения договора с покупателем

Figure 1

Criteria to identify the contract with a customer

1 критерий Наличие утвержденного договора с обязательством его выполнения
2 критерий Идентификация прав каждой стороны
3 критерий Идентификация условий оплаты товаров или услуг
4 критерий Коммерческая направленность договора
5 критерий Вероятность получения продавцом возмещения в обмен на товары или услуги

Источник: авторская разработка на основе стандарта IFRS 15

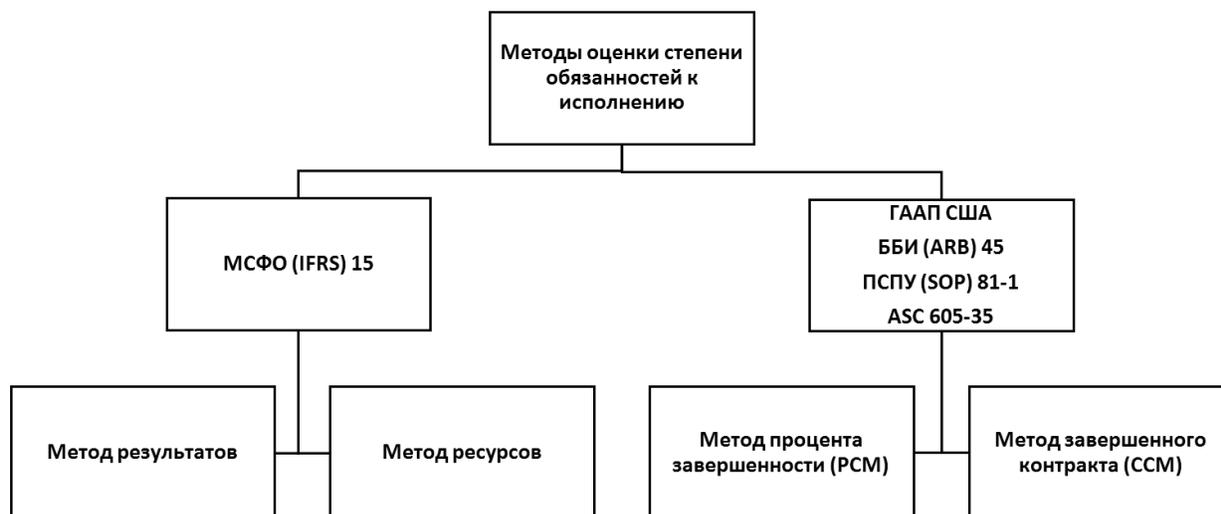
Source: Authoring, based on IFRS 15 revenue model

Рисунок 2

Методы оценки степени обязательств к исполнению, применяемые стандартами МСФО и ГААП США

Figure 2

Methods for assessing the performance obligations in implementation of the IFRS and U.S. GAAP standards



Источник: авторская разработка на основе стандартов: (IFRS) 15, ББИ (ARB) 45, ПСПУ (SOP) 81-1, ASC 605-35

Source: Authoring, based on IFRS 15, ББИ (ARB) 45, ПСПУ (SOP) 81-1, ASC 605-35 standards

Список литературы

1. *Тхамокова С.М., Темрокова А.Х.* МСФО 2015: переход российских организаций на учет по МСФО, новые федеральные стандарты // *Экономика и предпринимательство*. 2015. № 4-2(57-2). С. 602–607.
2. *Мялкина А.Ф., Митина Н.И.* Понятие и структура института МСФО, история и перспективы МСФО в России / *Ученые записки Тамбовского регионального отделения Вольного экономического общества России: Сборник статей*. Тамбов: Тамбовская региональная общественная организация «Общество содействия образованию и просвещению «Бизнес – Наука – Общество», 2015. С. 121–126.
3. *Ковалев В.В.* К дискуссии о новых моделях корпоративной отчетности // *Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)*. 2014. № 5. С. 18–26.
4. *Каячев Г.Ф., Аземиа Е.А.* Переход на международные стандарты финансовой отчетности в российской практике // *Вестник Томского государственного университета. Экономика*. 2016. №2(34). С. 114–126. doi: 10.17223/19988648/34/10
5. *Хамидуллина З.Ч.* Международные модели бухгалтерского учета // *Труд и социальные отношения*. 2014. № 10. С. 92–100.
6. *Купцова Т.В., Шишова Л.И.* Переход на МСФО: необходимость и проблемы // *Системное управление*. 2014. № 2(23). С. 8.
7. *Рабаданова Ж.Б.* Основные трудности российских организаций при переходе на МСФО // *Актуальные вопросы современной экономики*. 2014. № 4. С. 652–657.
8. *Абдурагимова Р.М., Рабаданова Ж.Б.* Проблемы внедрения МСФО и пути их решения // *Актуальные вопросы современной экономики*. 2014. № 3. С. 396–399.
9. *Силантьева А.Н., Парамонова Л.А.* Особенности признания выручки в соответствии с РСБУ и МСФО // *Экономика и социум*. 2016. № 3(22). С. 1137–1140. URL: [http://www.iupr.ru/domains_data/files/zurnal_22/Silanteva%20A.N.%20\(Socialno.pdf](http://www.iupr.ru/domains_data/files/zurnal_22/Silanteva%20A.N.%20(Socialno.pdf)
10. *Высоцкая Т.Р.* Признаем выручку по-новому: МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» // *Современная наука: актуальные проблемы и пути их решения*. 2015. № 3(16). С. 101–104.
11. *Гошунова А.В., Тухтаманова Е.Ю.* Сравнительный анализ договоров строительного подряда в соответствии с МСФО 11 и ПБУ 2/2008 // *Успехи современной науки*. 2016. Т. 2. № 2. С. 82–86.
12. *Трофимова Л.Б.* Релевантная финансовая отчетность в условиях развития интеграционных процессов: монография. М.: ИНФРА-М, 2015. 253 с.

Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

**REVENUE RECOGNITION IN FINANCIAL STATEMENTS
ACCORDING TO INTERNATIONAL AND RUSSIAN PRACTICES****Lyudmila B. TROFIMOVA^{a,*}, Konstantin Yu. POVAROV^b**^a Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, Russian Federation
p-LBT@rambler.ru^b Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, Russian Federation
povarov2010@yandex.ru

* Corresponding author

Article history:Received 19 December 2016
Received in revised form
12 March 2017
Accepted 12 May 2017
Available online 15 June 2017**JEL classification:** F65, G30<https://doi.org/10.24891/ia.20.11.632>**Keywords:** revenue, contract,
liability, principal, agent**Abstract****Subject** The article outlines the basic requirements of IFRS 15 providing guidance on accounting for revenue from contracts with customers, and the specifics of the IFRS, RAS and GAAP of the United States in respect of revenue recognition.**Objectives** The article aims to identify new features in the accounting for revenue according to IFRS 15, and study the IFRS, RAS and U.S. GAAP standards based on the main criteria for company's revenue recognition.**Methods** For the study, we used the deductive approach and methods of analysis.**Results** The article identifies the main differences between RAS and IFRS in the recognition of revenue. As well, we present recommendations on building accounting policies and choosing methods to recognize revenue in order to minimize differences between Russian and international standards.**Conclusions and Relevance** We conclude that there has been some convergence in the international and Russian accounting systems in recent years, though significant differences still remain at the normative level. Our proposals to select methods of revenue recognition may help optimize accounting policies by applying similar methods both in Russian accounting and IFRS, in the preparation of accounting policies. The results obtained can be used by accountants of organizations and enterprises in accounting policy for both bookkeeping and tax accounting, optimizing the accounting records of the organization's income, as well as in lecturing on IFRS in educational institutions.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2016

References

1. Tkhamokova S.M., Temrokhova A.Kh. [IFRS 2015: The transition of Russian organizations to IFRS accounting, new federal standards]. *Ekonomika i predprinimatel'stvo = Journal of Economy and Entrepreneurship*, 2015, no. 4-2(57-2), pp. 602–607. (In Russ.)
2. Myalkina A.F., Mitina N.I. *Ponyatie i struktura instituta MSFO, istoriya i perspektivy MSFO v Rossii. V kn.: Uchenye zapiski tambovskogo regional'nogo otdeleniya vol'nogo ekonomicheskogo obshchestva Rossii: Sbornik statei* [The concept and structure of the IFRS institution, history and perspectives of IFRS in Russia. In: Academic notes of the Tambov Regional Branch of the Russian Free Economic Society: A collection of articles]. Tambov, Tambovskaya regional'naya obshchestvennaya organizatsiya "Obshchestvo sodeistviya obrazovaniyu i prosveshcheniyu "Biznes – Nauka – Obshchestvo" Publ., 2015, pp. 121–126.
3. Kovalev V.V. [Discussion about the new models of corporate reporting]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh bukhgalterov) = Bulletin for Professional Accountants*, 2014, no. 5, pp. 18–26. (In Russ.)
4. Kayachev G.F., Azemsha E.A. [The transition to international financial reporting standards in Russian practice]. *Vestnik tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika = Tomsk State*

University Journal of Economics, 2016, no. 2(34), pp. 114–126. (In Russ.)
doi: 10.17223/19988648/34/10

5. Khamidullina Z.Ch. [International models of accounting systems]. *Trud i sotsial'nye otnosheniya = Labour and Social Relations*, 2014, no. 10, pp. 92–100. (In Russ.)
6. Kuptsova T.V., Shishova L.I. [Transition to IFRS: The need and the problems]. *Sistemnoe upravlenie*, 2014, no. 2(23), p. 8. (In Russ.) Available at: <https://elibrary.ru/item.asp?id=22944275>
7. Rabadanova Zh.B. [Major difficulties of Russian organizations in the transition to IFRS]. *Aktual'nye voprosy sovremennoi ekonomiki = Actual Issues of Modern Economics*, 2014, no. 4, pp. 652–657. (In Russ.)
8. Abduragimova R.M., Rabadanova Zh.B. [Problems of adoption of IFRS and the ways of their resolving]. *Aktual'nye voprosy sovremennoi ekonomiki = Actual Issues of Modern Economics*, 2014, no. 3, pp. 396–399. (In Russ.)
9. Silant'eva A.N., Paramonova L.A. [Features of recognition of revenue in accordance with RAS and IFRS]. *Ekonomika i sotsium*, 2016, no. 3(22), pp. 1137–1140. (In Russ.) Available at: [http://www.iupr.ru/domains_data/files/zurnal_22/Silanteva%20A.N.%20\(Socialno.pdf](http://www.iupr.ru/domains_data/files/zurnal_22/Silanteva%20A.N.%20(Socialno.pdf)
10. Vysotskaya T.R. [Recognition of revenue in a new way: IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers]. *Sovremennaya nauka: aktual'nye problemy i puti ikh resheniya = Modern Science: Current Issues and Solutions*, 2015, no. 3(16), pp. 101–104. (In Russ.)
11. Goshunova A.V., Tukhtamanova E.Yu. [A comparative analysis of construction contracts according to IFRS 11 and PBU 2/2008]. *Uspekhi sovremennoi nauki = Modern Science Success*, 2016, vol. 2, no. 2, pp. 82–86. (In Russ.)
12. Trofimova L.B. *Relevantnaya finansovaya otchetnost' v usloviyakh razvitiya integratsionnykh protsessov: monografiya* [Relevant financial reporting in terms of development of integration processes: a monograph]. Moscow, INFRA-M Publ., 2015, 253 p.

Conflict-of-interest notification

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.