

**УЧЕТ ВЫРУЧКИ ПО ДОГОВОРАМ С ПОКУПАТЕЛЯМИ:
МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЙ АСПЕКТ****Виктор Сергеевич ПЛОТНИКОВ^{a,*}, Олеся Владимировна ПЛОТНИКОВА^b**

^a доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры информационно-аналитического обеспечения и бухгалтерского учета, Новосибирский государственный университет экономики и управления «НИНХ» (НГУЭУ), Новосибирск, Российская Федерация
vcplotnikov@yandex.ru
<https://orcid.org/0000-0001-7214-1847>
SPIN-код: 5819-6102

^b доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры информационно-аналитического обеспечения и бухгалтерского учета, Новосибирский государственный университет экономики и управления «НИНХ» (НГУЭУ), Новосибирск, Российская Федерация
vcplotnikov@yandex.ru
<https://orcid.org/0000-0002-2384-6418>
SPIN-код: 8383-7410

* Ответственный автор

История статьи:

Получена 25.10.2018
Получена в доработанном виде 02.11.2018
Одобрена 08.11.2018
Доступна онлайн 14.12.2018

УДК 657.1

JEL: M40, M41

Ключевые слова:

выручка по договорам с покупателями, оценка выручки по договорам с покупателями, обязательства к исполнению, контроль над переданными покупателю товарами (работами, услугами)

Аннотация

Предмет. Выработка методологических основ признания и оценки выручки, определенной договором с покупателем.

Цели. Доказательство необходимости введения в предмет бухгалтерского учета новых объектов – договорного обязательства и договорного права, позволяющих расширить сферу бухгалтерского учета и одновременно дающих возможность отражать процессы преобразования обязательств к исполнению в выручку по договорам с покупателями.

Методология. В основу методологии исследования легли общезкономические теории позитивной и нормативной экономики с использованием общенаучных методов наблюдения, абстрагирования, дедукции и индукции, статистического и фактического анализа экономических явлений.

Результаты. Доказано, что обязательство к исполнению должно быть признано объектом бухгалтерского учета. Разработана модель учетного отражения финансово-коммерческого процесса преобразования обязательства к исполнению в выручку по договорам с покупателями. Доказано, что изменения в стоимости актива, переданного под контроль покупателю, должны отражаться в составе прочего совокупного дохода и не влиять на объем выручки.

Выводы. Значимость проведенного исследования подтверждена бухгалтерскими процедурами и заключается в доказательстве необходимости уточнения предмета бухгалтерского учета путем введения в его определение договорных обязательств.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2018

Для цитирования: Плотников В.С., Плотникова О.В. Учет выручки по договорам с покупателями: методологический аспект // *Международный бухгалтерский учет*. – 2018. – Т. 21, № 12. – С. 1358 – 1372.
<https://doi.org/10.24891/ia.21.12.1358>

На протяжении многих десятилетий проблема признания момента выручки является чуть ли не самой обсуждаемой как в среде профессиональных бухгалтеров, так и в среде специалистов, занимающихся налогами и налогообложением, и в среде экономистов в целом. В основе этой проблемы стоял главный

вопрос: момент признания перехода права собственности и рисков на продукцию (товары, работы, услуги) от производителя к покупателю.

Концептуальные основы финансовой отчетности (далее – Концептуальные основы) определяют *доходы* как «увеличение

экономических выгод в течение отчетного периода в форме поступлений или улучшения качества активов либо уменьшения величины обязательств, которые приводят к увеличению собственного капитала, не связанному со взносами участников капитала»¹.

Другими словами, в Концептуальных основах определение дохода включает в себя как «выручку», так и «прибыль», которая соответствует определению дохода и которая может возникать или не возникать в ходе обычной хозяйственной деятельности предприятия. Примером является прибыль, возникающая от переоценки акций, формируемая на основе изменения рыночных условий.

По существу, похожее определение дохода содержится в ПБУ 9/99²: «Доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг».

В МСФО (IAS) 18 «Выручка» поясняется, что порядок учета выручки определяется «в результате следующих операций и событий:

- (а) продажи товаров;
- (б) оказания услуг;
- (с) использования другими сторонами активов организации, в результате которого возникают проценты, роялти и дивиденды»³.

В данной ситуации основная проблема для бухгалтера в определении дохода заключается в распределении последствий незавершенных сделок между периодами. В основе такого подхода лежит принцип того, что доход должен быть заработан и, с большей степенью вероятности, в последующем реализуем.

¹ Концептуальные основы финансовой отчетности: п. 4.25. URL:

http://www.minfin.ru/common/upload/library/2014/06/main/kontseptualnye_osnovy_na_sayt.pdf

² Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99): утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н.

³ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 18 «Выручка» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н), п. 1 (ред. от 27.06.2016).

Анализируя сущность дохода, Э.С. Хендриксен и М.Ф. Ван Бреда [1, с. 222–233] отмечают, что В. Патон и А. Литтлтон [2, с. 46] называют доход продуктом деятельности предприятия. Такое понимание дохода укладывается в понятие дохода как динамического процесса создания предприятием продукции (товаров, работ, услуг) в отчетном периоде, но не указывает ни на величину, ни на момент признания дохода полученным. Однако, как правильно отмечает М.И. Кутер: «Одно очень важное положение вытекает из этой концепции, на которое не все обращают внимание, *доход не может быть признан до тех пор, пока он не заработан*»⁴.

Концепция выбытия, определяя доход как продукт деятельности, в свою очередь, уточняет, что продукт должен покинуть предприятие: «Доход.., денежное выражение совокупности продуктов или услуг, переданных предприятием своим покупателям в течение некоторого периода времени»⁵.

Однако и здесь смешивается понятие произведенного продукта с возмещением за проданный продукт. В то время как имеют место быть: «*Незарегистрированные или начисленные доходы* – это доходы, право на получение которых возникло в данном отчетном периоде вследствие выполнения услуг или поставки товаров, хотя деньги под эти доходы могут быть получены только в последующие периоды» [3].

И, наконец, концепция, изложенная в Концептуальных основах, исходит из влияния дохода на собственный капитал организации, то есть на изменение в составе нераспределенной прибыли. Тем не менее и в этом определении дохода не учтена его оценка (измерение) во временном периоде. По существу: «Под реализацией при том понимаются отчуждение, передача прав пользования за вознаграждение, а также обусловленный отказ от имущества» [4, с. 104].

⁴ Кутер М.И. Введение в бухгалтерский учет: учеб. пособие. Краснодар: Просвещение-ЮГ, 2012. 512 с.

⁵ AAA. Committee on Accounting Concepts and Standards, Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements and Preceding Statements and Supplements (AAA, 1957), с. 5.

Перечисленные подходы и концепции, к сожалению, имеют один и тот же недостаток – они не отражают процесса распределения последствий незавершенных сделок между периодами. Решить эту проблемы бухгалтеры пытаются использованием двух учетных категорий: метода начисления и принципа осмотрительности. «Метод начисления неразрывно связан с концепцией «соответствия», следуя которой понесенные затраты относятся на расходы отчетного периода путем непосредственного их соотношения с принесенной ими выгодой (заработанным доходом). Иными словами, соответствие – это одновременное признание доходов и расходов, совместно являющихся результатом одной операции или события» [5, с. 74].

Принцип осмотрительности в представлении бухгалтерской информации взаимосвязан с фактором бухгалтерского риска: «Отсутствие гарантий относительно используемых стандартов или методов и способа их применения может привести к широкому многообразию результатов и, следовательно, к большей степени неопределенности. В понятие бухгалтерского риска мы можем также включить степень консерватизма используемых принципов бухгалтерского учета или его отсутствия» [6, с. 57].

Применение метода начисления позволяет «отразить финансовые последствия для фирмы возникающих фактов хозяйственной жизни в те периоды, когда эти факты имели место, а не тогда, когда фирма получает или выплачивает деньги»⁶.

Тем не менее, хотя «метод начисления» и является доминирующим при формировании финансовой отчетности, – это все-таки искусственный бухгалтерский прием, при помощи которого бухгалтеры пытаются совместить во времени затраты-выгоды. Как хорошо отметил Комитет AICPA⁷: «Термин

«принципы учета» оказался весьма иллюзорным. Для не бухгалтеров, да и многих бухгалтеров, это относительно устойчивое понятие, выраженное несколькими словами и не подверженное влиянию изменений в бизнесе и среде инвесторов. Тем не менее АРВ (несмотря на выделение в его названии термина «принципы») считал необходимым постоянно издавать рекомендации по таким предметам, которые не имеют ничего общего с принципами в обычном смысле» [1, с. 80].

Еще более противоположный взгляд по данному вопросу высказали Р. Чамберс [7, с. 257], Раманатан и Раппапорт: «Баланс, составленный в соответствии с утвержденными бухгалтерской профессией принципами, не мог служить ни показателем текущей возможной цены реализации активов, ни показателем собственного капитала предприятия; кроме того, отчетные результаты хозяйственной деятельности не являлись мерой увеличения или уменьшения благосостояния компании в терминах покупательной способности и не всегда могли обеспечить необходимой информацией при решении вопросов ценообразования, при переговорах о заработной плате и в вопросах налогообложения» [8, с. 211].

Понимание российскими бухгалтерами «принципа осмотрительности» мы бы свели к бухгалтерскому консерватизму. «Консерватизм в лучшем случае – весьма недостаточный метод отражения неопределенности оценки активов и прибыли, в худшем – он приводит к полному искажению учетных данных» [1, с. 103].

Лучшая характеристика бухгалтерского консерватизма заключается в том, что если выручка не предполагается, то необходимо сразу же создавать резервы. Но следует задать вопрос – это резервы под бесхозяйственную деятельность менеджмента, не сумевшего оценить платежеспособность и надежность клиента?

С учетом анализа приведенных концепций признания дохода (выручки) можно сказать, что МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» (далее – МСФО (IFRS) 15)

⁶ Statement of Financial Accounting Concepts No. 1, “Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises” (Stamford, Conn.: Financial Accounting Standards Board, 1978), par. 44.

⁷ Establishing Financial Accounting Standards: Report of the Study on Establishment of Accounting Principles (AICPA, March 1972).

определяет новую концепцию – концепцию признания договорных обязательств.

При этом концепция договорных обязательств рассматривает термины «договор» и «договорные» в качестве соглашения между двумя и более сторонами, несущими четкие экономические последствия, уклониться от исполнения которых стороны, вероятнее всего, не могут, как правило, потому что исполнение такого соглашения обеспечено правовой защитой.

Сам договор – это юридически оформленный документ, определяющий обязанности сторон обменной сделки. Поэтому договор является объектом бухгалтерского наблюдения, документом для бухгалтерского учета, содержащим информацию о договорных обязательствах, отражающих право на договорной актив, подлежащий к получению, и договорное обязательство по оплате за этот актив. Следуя логике МСФО (IFRS) 15, можно сказать следующее: «Договор является юридическим документом, объектом бухгалтерского наблюдения, содержащим информацию о новых объектах бухгалтерского учета – договорных обязательствах, подлежащих признанию и оценке в бухгалтерском учете» [9, с. 39].

Подтверждение признания договорных обязательств в качестве объектов бухгалтерского учета и необходимости разработки бухгалтерских процедур в отражении процессов обменной сделки мы находим у О. Уильямсона: «Я полагаю, что для терминологии соперничества подходит ссылка на угрозы, и поэтому предлагаю зарезервировать термин «обязательство» для описания экономического обмена» [10, с. 273].

Рыночные агенты (покупатель и продавец) вступают в рыночные отношения с «намерением» заключить договор по покупке или продаже актива а не купить или продать актив. При этом, заключая договор, стороны принимают на себя обязательства по передаче контроля над активом и его оплате в будущем. Именно такой подход учетного отражения договорных обязательств содержится в п. 9 МСФО (IFRS) 15: «Организация должна

учитывать договор с покупателем, который попадает в сферу применения настоящего стандарта, исключительно при соблюдении всех критериев, перечисленных далее:

(а) стороны по договору утвердили договор (в письменной форме, устно или в соответствии с другой обычной деловой практикой) и обязуются выполнять предусмотренные договором обязательства;

(b) организация может идентифицировать права каждой стороны в отношении товаров или услуг, которые будут переданы;

(с) организация может идентифицировать условия оплаты товаров или услуг, которые будут переданы»⁸.

В стандарте приводятся принципы последовательности признания и оценки выручки и соответствия денежных потоков.

«1. Идентификация договора(ов) с покупателем.

2. Идентификация обязанностей к исполнению в договоре.

3. Определение цены операции.

4. Распределение цены операции на обязанности к исполнению в договоре.

5. Признание выручки, когда (или по мере того, как) организация погашает обязанности к погашению»⁹.

Из всего спектра договоров МСФО (IFRS) 15 акцентирует основное внимание на договорах с покупателями и их идентификации, то есть договорах, обеспеченных правовой защитой права и обязанности. При этом подчеркивается, что такие договоры могут иметь и учетную форму в силу деловой практики компании. Относительно срока действия договора Стандарт определяет более широкую временную сферу, так как данные

⁸ Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»: приказ Министерства финансов Российской Федерации от 27.07.2016 № 98н, п. 9 (ред. от 14.09.2016).

⁹ Применение МСФО: в 3-х ч.: практич. руководство: (International GAAP: Generally Accepted Accounting Practice under International Financial Reporting Standards) / Пер. с англ. 7-е изд., перераб. и доп. М.: Альпина Паблишер, 2016. С. 410.

договоры могут иметь как фиксированный срок исполнения, так и могут быть пролонгированы, расторгнуты или модифицированы.

Тем не менее, все договоры должны соответствовать следующим критериям:

«(а) стороны по договору утвердили договор (в письменной форме, устно или в соответствии с другой обычной деловой практикой) и обязуются выполнять предусмотренные договором обязательства;

(b) организация может идентифицировать права каждой стороны в отношении товаров или услуг, которые будут переданы;

(с) организация может идентифицировать условия оплаты товаров или услуг, которые будут переданы;

(d) договор имеет коммерческое содержание (то есть риски, распределение во времени или величина будущих денежных потоков организации, как ожидается, изменятся в результате договора);

(е) получение организацией возмещения, право на которое она получит в обмен на товары или услуги, которые будут переданы покупателю, является вероятным. Оценивая вероятность получения суммы возмещения, организация должна принимать во внимание только способность и намерение покупателя выплатить данную сумму возмещения при наступлении срока платежа. Сумма возмещения, право на которое будет иметь организация, может быть меньше, чем цена, указанная в договоре, если возмещение является переменным, поскольку организация может предложить покупателю уступку в цене»¹⁰.

Идентификация обязанностей или договорных обязательств, являющихся объектами бухгалтерского учета, является крайне важной для определения бухгалтерских процедур, обеспечивающих не только их отражение в системе финансового учета, но и процессов их

преобразования в факты хозяйственной жизни (активы). Обязанность к исполнению, в целом, представляет собой *обещание* передать:

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

(b) ряд отличимых товаров или услуг, которые являются практически одинаковыми и передаются покупателю по одинаковой схеме»¹¹.

При этом Стандарт требует, чтобы организация идентифицировала в момент заключения договора все *обещанные* товары и услуги и определила, какие из этих обещанных товаров или услуг представляют собой *отдельные обязанности к исполнению*. При этом компания должна четко идентифицировать в рамках договора все обещанные товары или услуги, которые приводят к обязанности к исполнению.

Ранее мы выделили категорию «обещание», которая с бухгалтерской позиции в договорах с покупателями является юридически оформленными особыми условиями обменной сделки, которые сопровождают выполнение договорных обязательств и должны учитываться отдельно. Кроме того, следует учитывать, что обещания, как, впрочем, и транзакционные издержки, на момент заключения договора являются, как правило, величиной неопределенной, и количественные их характеристики в договоре могут не указываться.

Помимо того, если обещания представляют собой дополнительное условие для исполнения договорных обязательств, не ограниченных товарами и услугами, которые явно указаны в таком договоре, то данные обязательства, как правило, не имеют твердо обозначенного характера, что указывает на фактор неопределенности информации и ее изменчивости в зависимости от возникающих условий и обстоятельств в процессе исполнения договора. Примером таких обещаний могут являться залог или маржа,

¹⁰ Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»: приказ Министерства финансов Российской Федерации от 27.07.2016 № 98н, п. 9 (ред. от 14.09.2016).

¹¹ Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»: приказ Министерства финансов Российской Федерации от 27.07.2016 № 98н, п. 22 (ред. от 14.09.2016).

изменяющие свою первоначальную стоимость в зависимости от изменения рыночных условий (текущих рыночных цен на товары или услуги).

На факт неопределенности обещания в договоре с покупателями указывает и О. Уильямсон: «Достоверные обязательства и достоверные угрозы обладают общим свойством: и те, и другие возникают в основном с наличием необратимых на цели других проектов специализированных инвестиций. Но если достоверные обязательства принимаются в поддержку альянсов и для обеспечения обмена, то достоверные угрозы появляются в контексте конфликтов и соперничества сторон» [10, с. 273].

О. Уильямсон также приводит прекрасную сноску, имеющую отношение к исследованию: «Я полагаю, что для терминологии соперничества хорошо подходит ссылка на угрозы, и потому предлагаю зарезервировать термин «обязательство» для описания экономического обмена. Таким образом, при исследовании обмена различаются достоверные и недостоверные обязательства» [10, с. 273].

«Это весьма важная для учета и отчетности трактовка обязательств. В учете и в финансовой отчетности должны изначально исходить из предпосылки, что взятие на себя сторонами обязательства по контракту является достоверным, а вот двусторонние усилия по созданию и предложению «залогов» представляют собой действия достоверности исполнения контрактов. Следовательно, в бухгалтерском учете должно быть отражено обязательство как достоверное, а в последующем все условия и действия по исполнению контракта будут представлять собой преобразование обязательств в факты хозяйственной жизни» [11, с. 32].

Главное, что следует учесть бухгалтеру – это то, что обещания крайне редко количественно обозначаются в договоре. Впрочем, это касается и других видов трансакционных издержек обменной сделки, например: «оказание услуги, заключающейся в

организации передачи товаров или услуг покупателю другой стороной»¹².

Определение цены операции в обменной сделке является одним из наиболее важных моментов в учете договорных обязательств, поскольку определенная цена операции относится на идентифицированные обязанности к исполнению и признается как *выручка по мере выполнения этих обязанностей к исполнению*. Поэтому «организация должна анализировать условия договора и свою обычную деловую практику при определении цены операции. Цена операции – 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»¹³.

«Определяя цену операции, организация должна принимать во внимание влияние всех перечисленных далее факторов:

- (a) переменное возмещение;
- (b) ограничение оценок переменного возмещения;
- (c) наличие значительного компонента финансирования в договоре;
- (d) неденежное возмещение;
- (e) возмещение, подлежащее уплате покупателю»¹⁴.

В то время как при определении цены операции (обменной сделки) организация должна предположить, что товары или услуги будут переданы покупателю, как обещано в соответствии с существующим договором, и договор не будет расторгнут, продлен или модифицирован. Другими словами,

¹² Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»: приказ Министерства финансов Российской Федерации от 27.07.2016 № 98н, п. 26 (ред. от 14.09.2016).

¹³ Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»: приказ Министерства финансов Российской Федерации от 27.07.2016 № 98н, п. 47 (ред. от 14.09.2016).

¹⁴ Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»: приказ Министерства финансов Российской Федерации от 27.07.2016 № 98н, п. 48 (ред. от 14.09.2016).

изначально предполагается, что цена договорного обязательства, зафиксированная в договоре, остается неизменной.

Однако имеется возможность переменного возмещения: «Если возмещение, обещанное по договору, включает в себя переменную сумму, организация должна оценить сумму возмещения, право на которое организация получит в обмен на передачу обещанных товаров или услуг покупателю. Сумма возмещения может варьироваться ввиду скидок, специальных скидок, возврата средств, кредитов, уступок в цене, стимулов, бонусов за результаты, штрафов или других аналогичных статей»¹⁵.

При этом важно идентифицировать различные типы переменного возмещения, которое может поступить в будущем, *согласно определенным условиям договора или деловой практике*. Следовательно, организация должна определить цену операции с учетом возможности переменного возмещения. Только после идентификации отличимых обязанностей к исполнению и цены исполнения последнюю можно отнести на обязательства к исполнению и зафиксировать в системе финансового учета.

Следующим шагом в признании и оценке выручки является распределение цены операции в целях отражения ее отдельных элементов на каждую обязанность к исполнению. Такое распределение, как правило, производится пропорционально относительной цене обособленной продажи. В результате такого приема любой дисконт в рамках договора пропорционально распределяется на все отдельные обязанности к исполнению в договоре.

В рамках исследования методологии учета выручки по договорам с покупателями сделаем попытку изменить традиционное правило бухгалтерского учета, требующее отражения обязательств с момента их фактического исполнения, *с момента признания обязательств к исполнению в*

будущем. Схематически это можно изобразить следующим образом (рис. 1).

В точке t_0 возникает договорное обязательство, вытекающее из условий договора и оцениваемое по справедливой стоимости базового актива, то есть по текущей рыночной стоимости, наблюдаемой на активном рынке на момент заключения договора. При этом договорное обязательство (обязательственное право и обязательство) целесообразно рассматривать в качестве обособленных объектов учета: монетарных активов и монетарных обязательств.

«Монетарные активы – это обязательственное право (право требования) на фиксированное количество денежных единиц, отражающих общую покупательную способность. Даже когда цены на активы меняются, обязательственное право, выраженное в определенном количестве денежных единиц, остается неизменным. Однако необходимо отметить, что справедливая стоимость при первоначальном признании актива в бухгалтерском учете, как правило, будет отличаться от фиксированного количества денежных единиц, закрепленных договором, а разница между справедливой стоимостью обязательственного права и фиксированным количеством денежных единиц, должна быть отражена через реализованную и нереализованную прибыль.

Монетарные обязательства представляют собой обязательство выплатить фиксированное количество денежных единиц независимо от того, какова будет цена актива на момент его поставки и признания в учете» [12, с. 13].

Одно из основных требований МСФО (IFRS) 15 заключается в том, что с учетом всех факторов (условий) договора обязательство, принятое к исполнению – договорное обязательство, должно быть отражено в фиксированном количестве денежных средств или другого вознаграждения и не меняется во время его исполнения.

МСФО (IFRS) 15 допускает возможность модификации договора: «Модификация договора – это изменение предмета или цены

¹⁵ Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»: приказ Министерства финансов Российской Федерации от 27.07.2016 № 98н, п. 50-51 (ред. от 14.09.2016).

(либо и того и другого) договора, утвержденное сторонами договора. В некоторых отраслях и юрисдикциях модификация договора может описываться как заявка на изменение, внесение изменений или поправка. Модификация договора имеет место, когда стороны по договору утверждают модификацию, которая обуславливает новые или изменяет существующие юридически защищенные права и обязательства сторон договора»¹⁶. Однако модифицированный договор – это уже другой договор, в котором для учета появляется новое договорное обязательство, которое также должно быть зафиксировано в определенной сумме вознаграждения.

В соответствии с МСФО (IFRS) 15 предприятие может признать выручку только тогда, когда оно выполняет обязанности к исполнению путем передачи обещанного товара или услуги покупателю под его контроль.

Признание выручки после передачи контроля над продуктом или услугой определяет модель передачи «рисков и выгод», контроль над активом относится к способности определять способ его использования и получать практически все оставшиеся выгоды от актива: «В момент их получения и использования товары и услуги являются активами, даже если они существуют только одно мгновение (как в случае со многими услугами). Контроль над активом относится к способности определять способ его использования и получать практически все оставшиеся выгоды от актива. Контроль включает в себя способность препятствовать определению способа использования и получению выгод от актива другими организациями. Выгодами от актива являются потенциальные денежные потоки (поступления или сокращение выбытия денежных средств), которые могут быть получены напрямую или косвенно многими способами, такими как:

(а) использование актива для производства товаров или оказания услуг (включая общественные услуги);

(b) использование актива для увеличения стоимости других активов;

(с) использование актива для погашения обязательств или сокращения расходов;

(d) продажа или обмен актива;

(е) предоставление актива в качестве обеспечения по займу;

(f) удержание актива»¹⁷.

По существу, контроль определяет способ использования и получения выгод от товара или услуги другой фирмой. При этом организация, как правило, поставяет товары и услуги контрагенту в течение периода.

Существует определенный промежуток времени от принятия обязательства к исполнению до его фактического исполнения. Этот факт является вполне естественным для рыночной экономики, когда компании стремятся заключить договоры до начала финансового года, тем самым создавая условия для стабильности процессов создания стоимости во времени. Это, безусловно, потребует изменений в стоимости выручки у поставщика товаров и услуг и соответствующих изменений в стоимости активов у покупателя.

«Следовательно, исходя из положений IFRS 15, можно выделить три момента времени, значимых для учета операций обменной сделки, признания обособленных объектов учета договорных обязательств.

1 – момент заключения договора. Определяет признание в учете договорных обязательств, выраженных в качестве монетарных активов и обязательств, обеспеченных правовой защитой или деловой практикой.

2 – момент исполнения условий договора – прекращение признания договорных

¹⁶Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»: приказ Министерства финансов Российской Федерации от 27.07.2016 № 98н, п. 18 (ред. от 14.09.2016).

¹⁷Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»: приказ Министерства финансов Российской Федерации от 27.07.2016 № 98н, п. 33 (ред. от 14.09.2016).

обязательств и их преобразование в материальные активы или дебиторскую и кредиторскую задолженность.

3 – момент-признание реального актива в момент времени, в который покупатель получает контроль над обещанным активом, а организация выполняет обязанность к исполнению» [13, с. 72].

Кроме того, в Стандарте указано, что организация в момент заключения договора должна определить, передает ли она контроль над обещанным товаром или услугой в течение периода. Для того чтобы определить, передается ли контроль в течение периода (а не в определенный момент времени), в Стандарте указано, что организация передает контроль над товаром или услугой, если удовлетворяется один из следующих критериев:

«(а) покупатель одновременно получает и потребляет выгоды, связанные с выполнением организацией указанной обязанности по мере ее выполнения организацией;

(б) в процессе выполнения организацией своей обязанности к исполнению создается или улучшается актив (например, незавершенное производство), контроль над которым покупатель получает по мере создания или улучшения этого актива; либо

(с) выполнение организацией своей обязанности не приводит к созданию актива, который организация может использовать для альтернативных целей (см. п. 36 Стандарта), и при этом организация обладает юридически защищенным правом на получение оплаты за выполненную к настоящему времени часть договорных работ»¹⁸.

Следует обратить внимание и на унификацию, кодификацию и интерпретацию условий международных торговых контрактов, сложившихся торговых обычаев, общепринятых толкований в «Инкотермс-2010». С правовой точки зрения, «Инкотермс-

2010» имеет факультативный характер и применяется сторонами договора по их взаимному согласию. Например, FAS – «Free Alongside Ship» – «Свободно вдоль борта судна» (наименование порта отгрузки). Данное условие означает, что продавец считается выполнившим свое обязательство по поставке, когда товар размещен вдоль борта судна на причале или на лихтерах в согласованном пункте отгрузки, то есть с этого момента покупатель несет все расходы и риски гибели или повреждения товара. По условиям FAS, на покупателя возлагается обязанность по очистке товара от пошлин для его вывоза. Данное условие не следует применять, когда покупатель прямо или косвенно не в состоянии обеспечить выполнение таможенных формальностей.

FOB «Free On Board» – «Свободно на борту» (наименование порта отгрузки). Условие FOB означает, что продавец считается выполнившим свое обязательство по поставке с момента перехода товара через поручни судна в порту отгрузки, то есть с этого момента покупатель несет все расходы и риски гибели или повреждения товара. По условиям FOB, на покупателя возлагаются обязанности по очистке товара от пошлин для его экспорта. Данное условие может применяться лишь при перевозке товара морским или внутренним водным транспортом»¹⁹.

Данные контракты, основанные на распространенных внешнеторговых условиях, описывают переход и распределение рисков по сделке между сторонами, момент и порядок исполнения продавцом своих обязательств по поставке.

Здесь следует оговориться: мы не отрицаем значения права собственности для учета процедур обменной сделки. Тем более, что в теории прав собственности особое значение придается контракту, поскольку в договоре реализуется фундаментальное право собственника на передачу (отчуждение)

¹⁸ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»: приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н, п. 35 (ред. от 27.06.2016; с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2018).

¹⁹ Бариленко В.И., Плотникова Л.К., Плотникова В.В., Плотников В.С., Плотникова О.В. Учет, анализ и аудит внешнеэкономической деятельности: учеб. пособие / под ред. В.И. Бариленко. 2-изд. М.: ИНФРА-М, 2011. С. 167.

собственности: «Средством, через которое права собственности влияют на экономическое поведение, являются контракты. Любой обмен благ предполагает передачу каких-то определенных прав собственности, то есть предполагает контрактное отношение» [14].

В то же время передача контроля над объектом обменной сделки в целях признания и оценки выручки в бухгалтерском учете, отражает не только юридическое, но и экономическое содержание трансакций. Поскольку «проблема распределения, возникающая в процессе контрактации прав собственности, представляет собой важный метод исследования вопроса о формировании отношений собственности» [15, с. 143].

Следовательно, договорное обязательство, вытекающее из условий договора, должно быть отражено в системном бухгалтерском учете и являться исходной точкой учетных координат для отражения процессов передачи контроля над активом (товарами или услугами) и определять момент признания выручки продавца: «Организация должна признавать выручку, когда (или по мере того, как) организация выполняет обязанность к исполнению путем передачи обещанного товара или услуги (то есть актива) покупателю. Актив передается, когда (или по мере того, как) покупатель получает контроль над таким активом»²⁰.

При этом бухгалтеру предстоит объяснить, как он с помощью счетов бухгалтерского учета может:

- 1) объяснить обязательства к исполнению как аргумент возникновения факта хозяйственной жизни;
- 2) отразить действия по исполнению договорных обязательств через значение ожидаемого факта хозяйственной жизни.

На сегодня действующим Планом счетов не предусмотрены счета монетарных активов и

обязательств²¹. Поэтому в дополнение к традиционным бухгалтерским счетам (60, 62, 76, 90 и т.д.) для учета расчетов, мы предлагаем ввести субсчета для учета монетарных активов и обязательств и на основе этого построим модель преобразования обязательства в факты хозяйственной жизни (рис. 2).

Процесс продажи актива предлагается отражать соответствующими бухгалтерскими записями.

1. На фиксированную сумму денежных средств (S):

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,

субсчет «Договорное монетарное обязательство»,

К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»,

субсчет «Договорной монетарный актив».

2. Продажа актива за фиксированную сумму денежных средств:

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»,

субсчет «Договорной монетарный актив»,

К-т сч. 90 «Продажи».

3. На всю сумму $\pm \Delta S$:

Д-т или К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»,

К-т или Д-т сч. 83 «Добавочный капитал».

4. На неэффективную часть $\pm \Delta S$:

Д-т или К-т сч. 99 «Прибыли и убытки»,

К-т или Д-т сч. 83 «Добавочный капитал».

5. На расчеты по фиксированной сумме денежных средств (S):

Д-т или 51 «Расчетный счет»,

²⁰ Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»: приказ Министерства финансов Российской Федерации от 27.07.2016 № 98н, п. 31 (ред. от 14.09.2016).

²¹ План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению : утв. приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010).

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,

субсчет «Договорное монетарное обязательство».

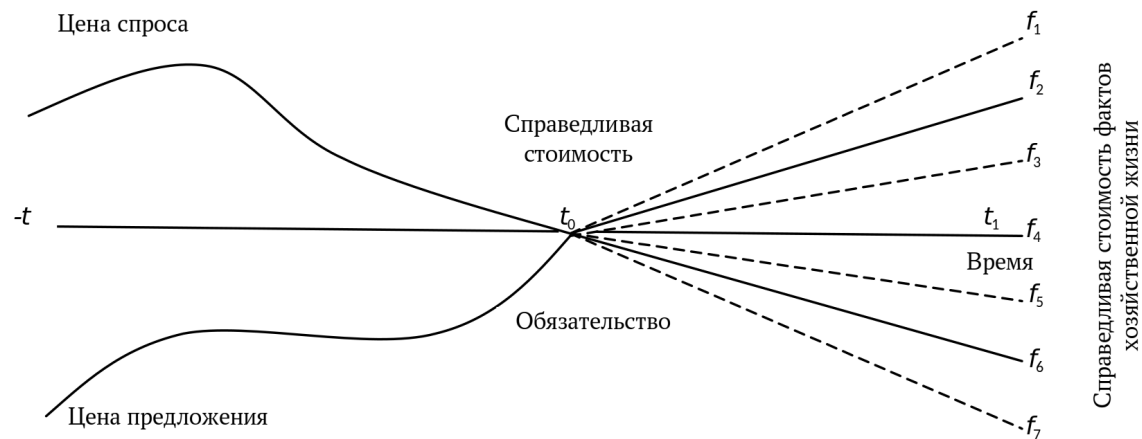
Обязательство, принятое к исполнению, или договорные обязательства в момент заключения договора не являются имущественным объектом. «Обычно говорят, что обязательства, возникающие вследствие таких отношений, возникают из контракта» [16]. Контракт заключается, чтобы обеспечить «сотрудничество, необходимое для достижения определенных социальных целей посредством принятия взаимных обещаний, согласованных в ходе переговоров» [17].

Признанное обязательство предполагает либо наличие объекта имущества, либо его производство или покупку для продажи в будущем. Сама сделка при заключении договора определяет обмен правом собственности на активы между субъектами рыночной торговли. Однако именно базовый актив подлежит оценке – оценке по справедливой стоимости в целях признания обязательства к исполнению в бухгалтерском учете и финансовой отчетности.

В заключении статьи хотелось бы отметить, что признание и оценка договорных

обязательств (обязательств к исполнению) в бухгалтерском учете предопределяют содержание новой учетной концепции – концепции договорных обязательств, основанной на необходимости введения в сферу финансового учета новых объектов: монетарных активов и монетарных обязательств, обеспечивающих стоимостное отражение в фиксированном количестве денежных средств договорного права и договорного обязательства, и определяющих исходную точку учетных координат при формировании информации об изменении стоимости объектов учета во времени преобразования монетарных активов и обязательств в факты хозяйственной жизни.

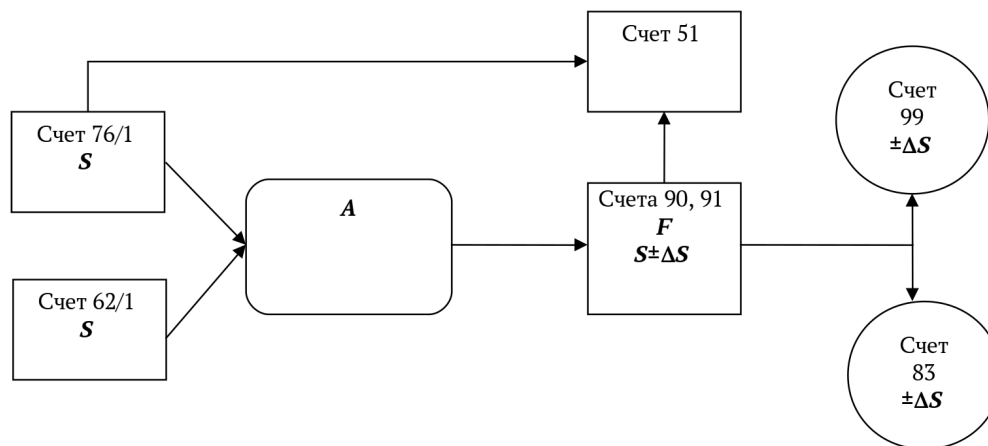
Следовательно, как нам представляется, разработанный подход позволяет сделать уточнение в определении бухгалтерского учета: *бухгалтерский учет – искусство, регистрация, классификация и обобщение определенным образом, в денежном выражении, события как экономического явления и возникающих с ним обязательств, действий по исчислению признанных и оцененных обязательств и их трансформации в состояние фактов хозяйственной жизни, которые, по крайней мере частично, носят финансовый характер, и интерпретации результатов этих процессов.*

Рисунок 1**Отражение обязательства и факта хозяйственной жизни во времени****Figure 1****Reflection of the obligation and business operation item over time**

Примечание. f_1-f_7 – справедливая стоимость фактов хозяйственной жизни; — — — — — возможные изменения цен на товары (работы, услуги), вызванные изменением рыночных условий относительно неизменной (зафиксированной) в договоре цены договорного обязательства; — — — — — фактические изменения цен на активы.

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Рисунок 2**Модель учетного отражения финансово-коммерческого процесса по продаже актива****Figure 2****A model of accounting reflection of the asset-sale financial and commercial process**

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Список литературы

1. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета / Пер. с англ., под ред. проф. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1997. 577 с.
2. Paton W.A., Littleton A.C. An Introduction to Corporate Accounting Standards. American Accounting Association Monograph No. 3 (Sarasota, Florida: AAA, 1940).

3. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета / Пер. с англ., под ред. проф. Я.В. Соколова. 2-е изд., стереотип. М.: Финансы и статистика, 1997. 496 с.
4. Бетге Й. Балансоведение / Пер. с нем. У.У. Оздемирова; науч. ред. В.Д. Новодворский; вступление А.С. Бакаева; прим. В.А. Верховова. М.: Бухгалтерский учет, 2000. 454 с.
5. Пятов М.Л., Смирнова И.А. Концептуальные основы международных стандартов финансовой отчетности. М.: ООО 1С-Паблишинг, 2008. 199 с.
6. Бернстайн Л.А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация / Пер. с англ.; науч. ред. перевода чл.-корр. РАН И.И. Елисеева. Под ред. проф. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2003. 624 с.
7. Chambers R.J. Accounting, Evaluation and Economic Behavior. Englewood Cliffs, New Jersey, Prentice-Hall, 1966, 388 p.
8. Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: учебник / Пер. с англ., под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. М.: Аудит; ЮНИТИ, 1999. 663 с.
9. Плотников В.С., Плотникова О.В., Шевчук А.И. Новые объекты бухгалтерского учета, выделенные в МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» // Учет. Анализ. Аудит. 2015. № 6. С. 35–44. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/novye-obekty-buhgalterskogo-ucheta-vydelennye-v-msfo-ifs-15-vyruchka-po-dogovoram-s-pokupatelyami>
10. Уильямсон О.И. Экономические институты капитализма. Фирмы, рынки, отношенческая контрактация / Пер. с англ.; науч. ред. и вступит. статья В.С. Каткало. СПб.: Лениздат; SEV Press, 1996. 702 с.
11. 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.
12. Плотников В.С., Плотникова О.В. Концепция позитивного учета договорных обязательств // Международный бухгалтерский учет. 2013. Т. 16. Вып. 23. С. 9–17.
13. Плотникова О.В., Плотников В.С. МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»: что ожидает бухгалтеров // Аудитор. 2015. Т. 1. № 5. С. 65–74.
14. Pejovich S. Fundamentals of Economics: A Property Rights Approach. Dallas, 1981.
15. Фуруботн Э.Г., Рихтер Р. Институты и экономическая теория: Достижения новой институциональной экономической теории / Пер. с англ., под ред. В.С. Каткало, Н.П. Дроздовой. СПб.: С.-Петербург. гос. ун-т, 2005. 702 с.
16. Mehren A.T. von, Gordley J.R. The Civil Law System. An Introduction to the Comparative Study of Law. 2nd Ed. Boston and Toronto, Little, Brown and Co., 1977.
17. Farnsworth A. Contracts. 2nd Ed. Boston, Toronto, London, 1990.

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.

**ACCOUNTING OF IFRS 15 REVENUE FROM CONTRACTS WITH CUSTOMERS:
A METHODOLOGICAL ASPECT****Viktor S. PLOTNIKOV^{a,*}, Olesya V. PLOTNIKOVA^b**^a Novosibirsk State University of Economics and Management (NSUEM), Novosibirsk, Russian Federation
vcplotnikov@yandex.ru
<https://orcid.org/0000-0001-7214-1847>^b Novosibirsk State University of Economics and Management (NSUEM), Novosibirsk, Russian Federation
vcplotnikov@yandex.ru
<https://orcid.org/0000-0002-2384-6418>

* Corresponding author

Article history:

Received 25 October 2018

Received in revised form

2 November 2018

Accepted 8 November 2018

Available online

14 December 2018

JEL classification: M40,
M41**Keywords:** revenue from
contracts with customers,
assessment, trade payables,
turn goods/works/services
over to customer, control**Abstract****Subject** This article deals with the issues of development of a methodological basis of recognition and estimation of the proceeds defined by the contract with the customer.**Objectives** The article aims to prove the necessity of introduction of new objects in the subject of accounting, that is contractual obligation and contract law. They will allow to expand the sphere of accounting and at the same time reflect the processes of transformation of trade payables in revenue from contracts with customers.**Methods** The research methodology is based on the positive and normative economics theories. For the study, we used the methods of observation, abstraction, deduction and induction, and statistical and ex post analyses.**Results** The article proves that the trade payables must be recognized as an object of accounting. It presents a developed model of accounting reflection of financial and commercial process of transformation of trade payables in revenue from contracts with customers.**Conclusions** Changes in the value of an asset transferred to the customer's control should be reflected in other aggregate income and not affect the amount of revenue. The significance of the study is confirmed by accounting procedures. The study proves the need to clarify the subject of accounting by introducing contractual obligations in its definition.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2018

Please cite this article as: Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. Accounting of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers: A Methodological Aspect. *International Accounting*, 2018, vol. 21, iss. 12, pp. 1358–1372.
<https://doi.org/10.24891/ia.21.12.1358>**References**

1. Hendriksen E.S., Van Breda M.F. *Teoriya bukhgalterskogo ucheta* [Accounting Theory]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 1997, 577 p.
2. Paton W.A., Littleton A.C. An Introduction to Corporate Accounting Standards. American Accounting Association Monograph No. 3 (Sarasota, Florida: AAA, 1940).
3. Needles B., Anderson H., Caldwell D. *Printsiipy bukhgalterskogo ucheta* [Principles of Accounting]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 1997, 496 p.
4. Baetge J. *Balansovedenie* [Bilanzen]. Moscow, Bukhgalterskii uchët Publ., 2000, 454 p.

5. Pyatov M.L., Smirnova I.A. *Kontseptual'nye osnovy mezhdunarodnykh standartov finansovoi otchetnosti* [Conceptual framework of International Financial Reporting Standards]. Moscow, OOO 1C-Publishing Publ., 2008, 199 p.
6. Bernstein L.A., Wild J.J. *Analiz finansovoi otchetnosti: teoriya, praktika i interpretatsiya* [Analysis of Financial Statements]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 2002, 624 p.
7. Chambers R.J. *Accounting, Evaluation and Economic Behavior*. Englewood Cliffs, New Jersey, Prentice-Hall, 1966, 388 p.
8. Matthews M.R., Perera M.H.B. *Teoriya bukhgalterskogo ucheta* [Accounting Theory and Development]. Moscow, Audit, YUNITI Publ., 1999, 663 p.
9. Plotnikov V.S., Plotnikova O.V., Shevchuk A.I. [New objects of accounting introduced in IFRS (IFRS) 15 “Revenue under the Contract with the Buyer”]. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*, 2015, no. 6, pp. 35–44. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/novye-obekty-bukhgalterskogo-ucheta-vydelennye-v-msfo-ifrs-15-vyruchka-po-dogovoram-s-pokupatelyami> (In Russ.)
10. Williamson O.E. *Ekonomicheskie instituty kapitalizma: firmy, rynki, otnoshencheskaya kontraktatsiya* [The Economic Institutions of Capitalism]. St. Petersburg, Lenizdat, SEV Press Publ., 1996, 702 p.
11. Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. *Uchet finansovykh instrumentov kak faktor obespecheniya dostovernosti informatsii o funktsionirovanii kompanii na rynke: monografiya* [Accounting of financial instruments as a factor of ensuring the reliability of information on functioning of the company in the market: a monograph]. Moscow, FINANSY i KREDIT Publ., 2013, 252 p.
12. Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. [Concept of positive accounting obligations]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2013, vol. 16, no. 23, pp. 9–17. (In Russ.)
13. Plotnikova O.V., Plotnikov V.S. [International Financial Reporting Standards (IFRS) 15 “Revenue from Contracts with Buyers”: What is Expected for Book-Keeper]. *Auditor*, 2015, vol. 1, no. 5, pp. 65–74. (In Russ.)
14. Pejovich S. *Fundamentals of Economics: A Property Rights Approach*. Dallas, 1981.
15. Furubotn E.G., Richter R. *Instituty i ekonomicheskaya teoriya: Dostizheniya novoi institutsional'noi ekonomicheskoi teorii* [Institutions and Economic Theory: The Contribution of the New Institutional Economics]. St. Petersburg, St. Petersburg State University Publ., 2005, 702 p.
16. Mehren A.T. von, Gordley J.R. *The Civil Law System. An Introduction to the Comparative Study of Law*. 2nd Ed. Boston and Toronto, Little, Brown and Co., 1977.
17. Farnsworth A. *Contracts*. 2nd Ed. Boston, Toronto, London, 1990.

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.