

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
«Южно -Уральский государственный университет»
(национальный исследовательский университет)
Высшая школа экономики и управления
Кафедра «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

РАБОТА ПРОВЕРЕНА
Рецензент, начальник отдела
внутреннего контроля ООО
Аудиторская фирма «Авуар»

«__» _____ 2017 г.

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ
Зав. кафедрой
_____ И.И. Просвирина
«__» _____ 2017 г.

**ДИСКОНТИРОВАНИЕ В УЧЕТЕ ВЫРУЧКИ
И ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ
В СИСТЕМЕ ИНТЕГРАЦИИ РОССИЙСКИХ
И МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ**

**ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА К ВЫПУСКНОЙ
КВАЛИФИКАЦИОННОЙ РАБОТЕ
ЮУрГУ–38.03.01.2017.004.ВКР**

Руководитель ВКР, доцент
_____ Е.А. Гончар
_____ 2017 г.

Автор ВКР, студентка группы ЭУ–402
_____ А.В. Калинина
_____ 2017 г.

Нормоконтролер, доцент
_____ Л.А. Ширшикова
_____ 2017 г.

Челябинск 2017

РЕФЕРАТ

Калинина А.В. Дисконтирование в учете выручки и дебиторской задолженности предприятия в системе интеграции российских и международных стандартов. – Челябинск: ЮУрГУ, ЭУ–402, 2017. – 150 с., 20 табл., библиографический список – 45 наим.

Объект исследования – дисконтированная стоимость выручки и дебиторской задолженности в условиях отсрочки (рассрочки) платежа.

Предмет исследования – особенности оценки и учета выручки и дебиторской задолженности по дисконтированной стоимости в условиях отсрочки (рассрочки) платежа с учетом сближения российских и международных стандартов.

Цель исследования – разработка методики оценки и учета выручки и дебиторской задолженности по дисконтированной стоимости в условиях отсрочки (рассрочки) платежа на основе интеграции российских и международных стандартов.

Выпускная квалификационная работа состоит из трех разделов. В первом разделе приведены теоретические аспекты, связанные с дисконтированием в учете выручки и дебиторской задолженности. Во втором разделе рассмотрено методическое обеспечение оценки и учета выручки и дебиторской задолженности в условиях отсрочки (рассрочки) платежа в системе интеграции российских и международных стандартов. В третьем разделе приведена практическая реализация системы учета выручки и дебиторской задолженности.

Результаты, полученные в ходе исследования.

1. Установлено, что в условиях отсрочки (рассрочки) платежа в момент признания выручка и дебиторская задолженность покупателей и заказчиков оцениваются по справедливой стоимости, определяемой методом дисконтирова-

ния денежных потоков доходного подхода. В момент признания справедливая стоимость выручки равна справедливой стоимости дебиторской задолженности.

2. Определен порядок пересчета справедливой стоимости выручки и дебиторской задолженности покупателей и заказчиков для двух вариантов учетной политики: 1) пересчет производится при наступлении даты оплаты; 2) пересчет производится на конец отчетного периода в связи с изменением временной стоимости денег.

3. Разработана методика оценки и учета выручки и дебиторской задолженности для случая использования отсрочки (рассрочки) платежа в соответствии с положениями проектов ФСБУ, МСФО.

4. Произведена апробация предложенной методики оценки и учета выручки и дебиторской задолженности для случая использования отсрочки (рассрочки) платежа в соответствии с положениями проектов ФСБУ, МСФО на проектном примере.

5. Произведена апробация предложенной методики оценки и учета выручки и дебиторской задолженности для случая использования отсрочки (рассрочки) платежа в соответствии с положениями проектов ФСБУ, МСФО на примере сквозной задачи, по результатам которой проведен финансовый анализ в сравнении показателей ФСБУ (МСФО) и РСБУ.

6. Определено, что дисконтирование в оценке и учете выручки и дебиторской задолженности и возникающая необходимость пересчета справедливой стоимости указанных активов и доходов создает проблему формирования финансовых результатов. Выявленные следствия определяют необходимость параллельного ведения учета по РСБУ в целях разрешения вытекающих обозначенных проблем.

Результаты работы могут быть использованы в качестве теоретической и методологической основы Бухгалтерским Методологическим Центром; образовательными учреждениями при разработке программ учебных дисциплин:

«Бухгалтерский учет», «Финансовый учет», «Управленческий учет»,
«Международные стандарты финансовой отчетности».

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	9
1 ПОДХОДЫ К ОЦЕНКЕ ВЫРУЧКИ И ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ С ПРИМЕНЕНИЕМ ДИСКОНТИРОВАНИЯ.....	11
1.1 Стоимостные оценки в учете активов и обязательств в системе интеграции российских и международных стандартов.....	11
1.2 Оценка выручки и дебиторской задолженности в условиях отсрочки (рассрочки) платежа на основе интеграции российских и международных стандартов.....	21
1.3 Оценка справедливой стоимости выручки и дебиторской задолженности в учете по договору купли – продажи и договору комиссии.....	29
Выводы по разделу один.....	34
2 МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ОЦЕНКИ И УЧЕТА ВЫРУЧКИ И ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ В УСЛОВИЯХ ОТСРОЧКИ (РАССРОЧКИ) ПЛАТЕЖА В СИСТЕМЕ ИНТЕГРАЦИИ РОССИЙСКИХ И МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАТОВ.....	36
2.1 Методика оценки и учета выручки и дебиторской задолженности в условиях отсрочки (рассрочки) платежа по договору купли–продажи (или поставки).....	36
2.2 Методика оценки и учета выручки и дебиторской задолженности в условиях отсрочки (рассрочки) платежа по комиссионному договору при участии или неучастии посредника в расчетах, когда учет ведется у комитента.....	60
2.3 Методика оценки и учета выручки и дебиторской задолженности в условиях отсрочки (рассрочки) платежа по комиссионному договору.....	87

при участии или неучастии посредника в расчетах, когда учет ведется у комиссионера.....	
.....	
Вывод по разделу два.....	117
3 ПРАКТИЧЕСКАЯ РЕАЛИЗАЦИЯ СИСТЕМЫ УЧЕТА ВЫРУЧКИ И ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ.....	119
3.1 Сквозная задача по учету выручки и дебиторской задолженности.....	119
3.2 Финансовый анализ по результатам решения сквозной задачи.....	123
Вывод по разделу три.....	126
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	127
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК	131
ПРИЛОЖЕНИЕ А. Бухгалтерский учет операций при отражении у комитента.....	135
ПРИЛОЖЕНИЕ Б. Бухгалтерский учет операций при отражении у комиссионера.....	143
ПРИЛОЖЕНИЕ В. Сквозная задача по учету выручки и дебиторской задолженности	148

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. В течение последних лет наблюдается тенденция приближения российских стандартов учета к международным. Об этом свидетельствует появление проектов федеральных стандартов бухгалтерского учета, отдельные положения которых заимствованы с определенной долей корректировки из МСФО. В настоящий момент Бухгалтерским Методологическим Центром разработаны проекты стандартов по основным средствам, по нематериальным активам, по запасам, по долговым инструментам. Наиболее высокий резонанс с выпуском этих проектов имеет дисконтирование в учете активов и обязательств. А именно, это касается в первую очередь оценки активов, приобретаемых и реализуемых с отсрочкой или рассрочкой платежа. В отношении выручки и дебиторской задолженности в операциях реализации, возникают вопросы:

1. По какой стоимости отражать выручку и дебиторскую задолженность в условиях отсрочки (рассрочки) платежа в момент первоначального признания в бухгалтерском учете предприятия?
2. В каких случаях и каким образом производится пересчет справедливой стоимости выручки и дебиторской задолженности в дальнейшем?
3. Какие изменения происходят в бухгалтерском учете выручки и дебиторской задолженности в связи со сближением российских и международных стандартов?
4. Как повлияет применение новых подходов к оценке выручки и дебиторской задолженности на показатели ликвидности, финансовой устойчивости и рентабельности предприятия?
5. Как отразится новый порядок оценки и учета стоимости выручки в связи с применением положений МСФО и проектов ФСБУ на формировании финансовых результатов предприятия?

Степень разработанности проблемы. Тематика научного исследования потребовала ознакомления с трудами отечественных и зарубежных ученых в области оценки и учета выручки и дебиторской задолженности; в области стоимостных оценок активов и обязательств с применением дисконтирования; в области организации учета активов и обязательств с применением дисконтирования.

Объект исследования – дисконтированная стоимость выручки и дебиторской задолженности в условиях отсрочки (рассрочки) платежа.

Предмет исследования – особенности оценки и учета выручки и дебиторской задолженности по дисконтированной стоимости в условиях отсрочки (рассрочки) платежа с учетом сближения российских и международных стандартов.

Цель исследования – разработка методики оценки и учета выручки и дебиторской задолженности по дисконтированной стоимости в условиях отсрочки (рассрочки) платежа на основе интеграции российских и международных стандартов.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

1. Раскрыть понятия цены сделки, дисконтированной стоимости, амортизированной стоимости, справедливой стоимости.
2. Определить вид стоимости выручки и дебиторской задолженности в момент признания в условиях отсрочки (рассрочки) платежа.
3. Обозначить и раскрыть новации методики бухгалтерского учета выручки и дебиторской задолженности в условиях отсрочки (рассрочки) платежа в соответствии с проектами ФСБУ, МСФО.
4. Определить порядок пересчета стоимости выручки и дебиторской задолженности в условиях отсрочки (рассрочки) платежа и представить методологию бухгалтерского учета связанных с этим операций.
5. Определить влияние дисконтирования в оценке и учете выручки и дебиторской задолженности на показатели финансового состояния предприятия по результатам решения сквозной задачи.

Теоретической и методологической основой исследования послужили труды российских и зарубежных ученых в области оценки и учета выручки и дебиторской задолженности; в области стоимостных оценок активов и обязательств с применением дисконтирования; в области организации учета активов и обязательств с применением дисконтирования. В работе использованы положения РСБУ, МСФО и проектов ФСБУ.

Основными методами исследования являются сравнительный, системный и структурный анализ, экономико–математическое моделирование.

Информационную базу исследования составили стандарты (РСБУ, МСФО и проектов ФСБУ), научные и практические журналы, расчетные данные, полученные в результате исследования.

1 ПОДХОДЫ К ОЦЕНКЕ ВЫРУЧКИ И ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ С ПРИМЕНЕНИЕМ ДИСКОНТИРОВАНИЯ

1.1 Стоимостные оценки в учете активов и обязательств в системе интеграции российских и международных стандартов

В МСФО и отчасти в проектах ФСБУ определены понятия цены сделки, дисконтированной, приведенной и амортизированной стоимости.

Определение цены сделки содержится в п. 47 МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями». 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 [16, 32].

Согласно п. 51 данного стандарта, сумма возмещения может варьироваться ввиду скидок, специальных скидок, возврата средств, кредитов, уступок в цене, стимулов, бонусов за результаты, штрафов или других аналогичных статей. Таким образом, цена сделки – это номинальная стоимость [32].

Определение дисконтированной стоимости активов в стандартах отсутствует, но оно раскрыто массово в других источниках, отражающих одну и ту же суть. Согласно общему представлению, дисконтированная стоимость актива – это приведенная (текущая) стоимость актива, определяемая с учетом фактора временной стоимости денег посредством приведения будущих ожидаемых денежных потоков, связанных с активом, к текущей дате, через применение ставки дисконтирования [25]. Для расчета ставки дисконтирования в большинстве случаев применяются модель оценки капитальных активов CAPM и модель средневзвешенной стоимости капитала WACC.

Средневзвешенная стоимость капитала (как ставка дисконтирования для бездолгового денежного потока) рассчитывается по формуле (1.1) [18].

–

(1.1)

где – доля собственного капитала в инвестированном капитале компании;
– доля долгосрочной задолженности в инвестированном капитале компании;
– ставка дохода на собственный капитал;
– стоимость заемного капитала;
– эффективная ставка налога на прибыль.

Ставку дохода на собственный капитал (R_e) можно рассчитать по модели CAPM по формуле (1.2).

–

(1.2)

где – безрисковая ставка дохода;
– коэффициент бета (характеризует чувствительность оцениваемого актива к изменениям рыночной доходности (рассчитывается по статистическим данным и выражает вариабельность доходности актива по отношению к среднерыночной доходности);
– среднерыночная ставка дохода;
– рыночная премия за риск.

Для непубличных компаний вышеприведенная формула CAPM расчета ставки дисконтирования может дополняться показателями и – премиями за малый размер и специфические риски соответственно. Тогда формула (1.3) будет иметь следующий вид:

–

(1.3)

где – дополнительная норма доходности за риск инвестирования в конкретную компанию;

– дополнительная норма доходности за риск инвестирования в малую компанию.

По модели CAPM производят расчет стоимости собственного капитала (ставки дохода на собственный капитал), а сразу расчет ставки дисконтирования.

Существует метод кумулятивного построения (Build up method, BUP), который предназначен для расчета ставки дисконтирования [44]. Суть данного метода схематично представлена на рисунке 1.1.

$$R_f \times \begin{array}{c} \boxed{\text{Безрисковая ставка доходности}} \\ + \\ \boxed{\text{Страновой риск}} \\ + \\ \boxed{\text{Отраслевой риск}} \\ + \\ \boxed{\text{Риск корпоративного управления}} \\ + \\ \boxed{\text{Премия за неликвидность}} \\ + \\ \boxed{\text{Специфические риски}} \end{array}$$

Рисунок 1.1 – Расчет ставки дисконтирования методом кумулятивного построения

Определение амортизированной стоимости представлено в Международных стандартах финансовой отчетности (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» и (IFRS) 9 «Финансовые инструменты», толкования которых в этой части предполагают одинаковую сущность.

Согласно МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка», амортизированная стоимость финансового актива или финансового обязательства – сумма, в которой оценивается финансовый актив или финансовое обязательство при первоначальном признании, минус платежи в счет основной суммы долга, плюс или минус величина накопленной амортизации, рассчитанной с использованием метода эффективной процентной ставки, – разницы между указанной первоначальной суммой и суммой к выплате при наступлении срока погашения, а

также за вычетом снижения стоимости (напрямую или путем использования счета оценочного резерва) вследствие обесценения или невозможности взыскания задолженности [12, 15].

Согласно (IFRS) 9 «Финансовые инструменты», амортизированная стоимость финансового актива или финансового обязательства – это сумма, в которой оценивается финансовый актив или финансовое обязательство при первоначальном признании, минус платежи в счет основной суммы долга, плюс или минус величина накопленной амортизации, рассчитанной с использованием метода эффективной процентной ставки, – разницы между указанной первоначальной суммой и суммой к выплате при наступлении срока погашения, и, применительно к финансовым активам, скорректированная с учетом оценочного резерва под убытки [15].

В соответствии с МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка», эффективная процентная ставка – ставка, дисконтирующая расчетные будущие денежные выплаты или поступления на протяжении ожидаемого срока действия финансового инструмента или, где это уместно, более короткого периода, точно до чистой балансовой стоимости финансового актива или финансового обязательства [43].

Эффективная ставка процента – это аналог показателя внутренней нормы доходности (IRR), применяемого при оценке эффективности инвестиционных проектов. Экономический смысл IRR состоит в следующем: это максимальная цена, по которой имеет смысл привлекать ресурсы, чтобы инвестиционный проект остался безубыточным. По аналогии, говоря об экономическом смысле эффективной ставки процента, можно утверждать, что это максимальный процент (цена), под который можно привлекать актив, чтобы в течение периода отсрочки (рассрочки) платежа, его стоимость была полностью амортизирована [40].

Расчет эффективной ставки процента можно представить в виде формулы (1.4).

где V_0 – балансовая стоимость финансового актива или обязательства, руб.;

C_n – денежные потоки, связанные с финансовым активом или обязательством, за период n , руб.;

k – общее количество периодов между платежами в течение периода рассрочки (при отсрочке $n=k$ и соответствует длительности отсрочки платежа);

r – эффективная ставка процента.

Согласно п.24 МСФО 13, справедливая стоимость – цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки на основном (или наиболее выгодном) рынке на дату оценки в текущих рыночных условиях (то есть цена выхода), независимо от того, является ли такая цена непосредственно наблюдаемой или рассчитывается с использованием другого метода оценки [13].

В таблице 1.1, подробно описаны методы оценки справедливой стоимости активов и обязательств в рамках трех применяемых подходов: доходного, рыночного и затратного.

Достоинства и недостатки доходного подхода, рыночного подхода и затратного подхода к оценке справедливой стоимости объектов, представлены в таблицах 1.2, 1.3, 1.4 соответственно.

В таблице 1.5 представлены рекомендации относительно выбора подходов к оценке справедливой стоимости в зависимости от природы объекта [24, 30].

Таблица 1.1 – Подходы к оценке справедливой стоимости

Рыночный подход	Доходный подход	Затратный подход
Метод сравнения сопоставимых компаний – используется в основном при оценке финансовых инструментов	Метод дисконтирования денежных потоков – наиболее популярный метод в рамках доходного подхода, чаще всего используется при оценке бизнеса	Метод скорректированных чистых активов – может использоваться при оценке бизнеса

Рыночный подход	Доходный подход	Затратный подход
Метод сравнения сопоставимых сделок	Метод избыточных прибылей – используется при оценке гудвила и прочих НМА	Метод стоимости замещения или восстановительной стоимости – может использоваться при оценке основных средств
Метод сравнения прямых продаж	Метод освобождения от роялти – используется при оценке торговых знаков, патентов	Метод выигрыша в себестоимости – может использоваться при оценке различных видов НМА
–	Метод оценки опционов – используется для расчета справедливой стоимости опционов, например по модели Блэка–Сколеса	–

В таблице 1.1 представлены основные методы, используемые при различных подходах к оценке справедливой стоимости активов.

У каждого из приведенных выше методов существует ряд достоинств и недостатков. Достоинства и недостатки рыночного подхода представлены в таблице 1.2.

Таблица 1.2 – Рыночный подход: достоинства и недостатки

Достоинства	Недостатки
Данный подход наиболее точно отражает рыночную стоимость активов (обязательств) или бизнеса	Не всегда возможно определить основной рынок для отдельных видов сделок
При использовании данного подхода в наименьшей степени применяются нерыночные оценки и допущения	Могут быть сложности в оценке сопоставимых рыночных сделок из-за отсутствия общедоступной информации
Данный подход наилучшим образом определяет справедливую стоимость в понимании регулирующих органов и разработчиков стандарта	Возможны грубые ошибки при корректировках выбранных рыночных сделок-аналогов

Далее в таблице 1.3 представлены достоинства и недостатки доходного подхода к оценке справедливой стоимости актива.

Таблица 1.3 – Доходный подход: достоинства и недостатки

Достоинства	Недостатки
Стоимость актива или бизнеса равна текущей стоимости всех будущих выгод, генерируемых данным активом или бизнесом	Прогноз будущих денежных потоков может отличаться от фактических результатов
Входящие данные, используемые в модели, могут быть изменены в зависимости от специфики оцениваемого объекта или бизнеса, например ставка риска, рост в прогнозном периоде, уровень прогнозируемого денежного потока и т. д.	Компания может неправильно выбрать ставку дисконтирования или неправильно оценить рискovanность будущих денежных потоков, что серьезно повлияет на оценку справедливой стоимости
—	Расчет модели достаточно простой, и это может привести к упрощению, недостатку анализа или использованию нецелесообразных данных (например, завышенного коэффициента роста в прогнозном периоде или неправильной ставки дисконтирования)

В таблице 1.4 представлены достоинства и недостатки затратного подхода к оценке справедливой стоимости актива.

Таблица 1.4 – Затратный подход: достоинства и недостатки

Достоинства	Недостатки
Может обеспечить: минимальную стоимость для активов, которые являются уникальными; максимальную стоимость для активов, которые легко заменяются и ликвидны на рынке	Подход не дает прямого анализа экономических выгод, связанных с оцениваемым активом или бизнесом
Исторические (понесенные) затраты достаточно легко получить и проверить	Данный подход может быть неприменим для стоимостного анализа определенных видов активов, 1) нематериальных активов; 2) активов, которые являются уникальными, не имеющими аналогов на рынке, так как эти активы не могут быть легко замещены или восстановлены аналогичными объектами
Подход дает возможность решить, что лучше: воспроизвести объект или его купить	Поправки на альтернативные издержки или потенциальное обесценение активов часто не принимаются во внимание

В таблице 1.5 представлены рекомендации относительно выбора подходов к оценке справедливой стоимости в зависимости от природы объекта.

Таблица 1.5 – Выбор подхода в зависимости от природы оцениваемого объекта

Вид оцениваемого объекта	Рыночный подход	Доходный подход	Затратный подход
Оценка бизнеса	+	+	+
Недвижимое имущество	+	+	+
Машины и оборудование	+	+	+
Нематериальные активы	–	+	–
Финансовые активы	+	+	–

Согласно п. 72 МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», для того чтобы добиться наибольшей последовательности и сопоставимости оценок справедливой стоимости и раскрываемой в их отношении информации, настоящий МСФО устанавливает иерархию справедливой стоимости, которая предусматривает группировку исходных данных, включаемых в методы оценки, используемые для оценки справедливой стоимости, по трем уровням (п. 76 – 90) [13].

В рамках иерархии справедливой стоимости наибольший приоритет отдается ценовым котировкам (некорректируемым) активных рынков для идентичных активов или обязательств (исходные данные Уровня 1) и наименьший приоритет – ненаблюдаемым исходным данным (исходные данные Уровня 3) [44].

Таким образом, иерархия справедливой стоимости (для нефинансовых активов) представлена следующим образом:

- 1) рыночные котировки;
- 2) другие наблюдаемые исходные данные;
- 3) ненаблюдаемые исходные данные;

Схема практического применения этапов оценки по иерархии источников и способов определения справедливой стоимости представлена на рисунке 1.3.

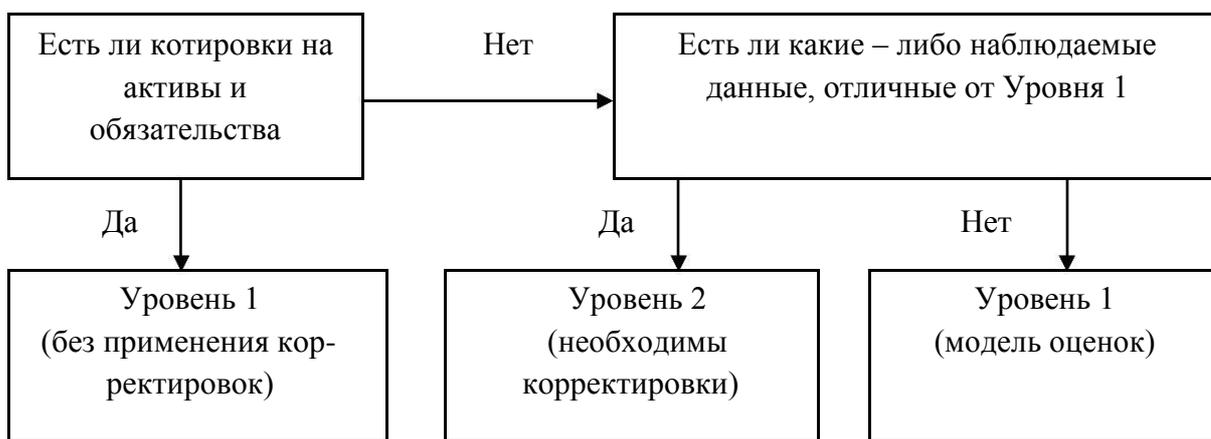


Рисунок 1.3 – Схема применения этапов оценки по иерархии источников и способов определения справедливой стоимости

Согласно п. 67 МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», методы оценки, применяемые для оценки справедливой стоимости, должны в максимальной степени использовать релевантные наблюдаемые исходные данные и сводить к минимуму использование ненаблюдаемых исходных данных [13].

Согласно п. 74 МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», доступность релевантных исходных данных и их относительная субъективность могут повлиять на выбор уместных методов оценки (п. 61). Однако в рамках иерархии справедливой стоимости приоритеты расставляются по исходным данным, используемым в методах оценки, а не по методам оценки, используемым для оценки справедливой стоимости [35]. Например, оценка справедливой стоимости, полученная с использованием расчета приведенной стоимости, может быть отнесена к Уровню 2 или Уровню 3 в зависимости от исходных данных, которые являются значительными для оценки в целом, и уровня в иерархии справедливой стоимости, к которому относятся эти исходные данные.

Для третьего уровня иерархии справедливой стоимости нефинансовых активов МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» предъявляет требование описания методики оценки.

Согласно статье 3 закона № 135 – ФЗ «Об оценочной деятельности», рыночная стоимость объекта оценки – наиболее вероятная цена, по которой данный объект оценки может быть отчужден на открытом рынке в условиях конкуренции, когда

стороны сделки действуют разумно, располагая всей необходимой информацией, а на величине цены сделки не отражаются какие – либо чрезвычайные обстоятельства, то есть когда:

- 1) одна из сторон сделки не обязана отчуждать объект оценки, а другая сторона не обязана принимать исполнение;
- 2) стороны сделки хорошо осведомлены о предмете сделки и действуют в своих интересах;
- 3) объект оценки представлен на открытом рынке посредством публичной оферты, типичной для аналогичных объектов оценки;
- 4) цена сделки представляет собой разумное вознаграждение за объект оценки и принуждения к совершению сделки в отношении сторон сделки с чьей – либо стороны не было;
- 5) платеж за объект оценки выражен в денежной форме [1].

Согласно п. 24 (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», справедливая стоимость – цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки на основном (или наиболее выгодном) рынке на дату оценки в текущих рыночных условиях (то есть цена выхода), независимо от того, является ли такая цена непосредственно наблюдаемой или рассчитывается с использованием другого метода оценки [13].

Если под справедливой стоимостью для целей МСФО (IAS) «Основные средства», в зависимости от конкретных обстоятельств, понимается либо стоимость реальных сделок, либо стоимость замещения, либо стоимость исходя из дисконтированного дохода, то для целей закона № 135 – ФЗ и стандартов оценки рыночная стоимость определяется исходя из сочетания сравнительного, доходного и затратного подходов (п. 18 Постановления Правительства РФ от 6 июля 2001 г. № 519 «Об утверждении стандартов оценки») [1, 3].

1.2. Оценка выручки и дебиторской задолженности в условиях отсрочки (рассрочки) платежа на основе интеграции российских и международных стандартов

Следует определить, какую стоимость выручки и дебиторской задолженности регламентируют стандарты для случаев реализации активов на условиях отсрочки (рассрочки) платежа. Изначально, возникают проблемы учетного несоответствия (рисунок 1.4) в оценке выручки и дебиторской задолженности по операциям реализации на условиях отсрочки (рассрочки) платежа, выявленные на основе анализа нормативных документов МСФО и проектов ФСБУ, регулирующих порядок оценки активов, обязательств и доходов в момент признания для рассматриваемого случая.

Объект учета в условиях отсрочки (рассрочки) платежа	Стоимость объекта учета
Дебиторская задолженность	Справедливая стоимость или амортизированная стоимость
Выручка	Справедливая стоимость
Сумма по операции реализации – одна, тогда как может быть разная оценка выручки и дебиторской задолженности, возникающих в результате одной сделки?	

↓

УЧЕТНОЕ НЕСООТВЕСТВИЕ?

Рисунок 1.4 – Проблемы учетного несоответствия в оценке выручки и дебиторской задолженности по операциям реализации на условиях отсрочки (рассрочки) платежа

Следует определить, как оценивается стоимость выручки и дебиторской задолженности в условиях реализации товаров, работ, услуг с отсрочкой (рассрочкой) платежа.

Согласно п. 5.1.3 МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты», несмотря на требование п. 5.1.1 (исключающего из сферы распространения обязанности оценки по справедливой стоимости торговую дебиторскую задолженность), при

первоначальном признании организация должна оценивать торговую дебиторскую задолженность по цене сделки (согласно МСФО (IFRS) 15), если торговая дебиторская задолженность не содержит значительного компонента финансирования в соответствии с МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» [15, 28].

Согласно п. 47 МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», организация должна анализировать условия договора и свою обычную деловую практику при определении цены сделки. Таким образом, 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 [16].

Определяя цену сделки, организация должна принимать во внимание влияние всех перечисленных ниже факторов:

- 1) переменное возмещение (п. 50 – 55 и 59);
- 2) ограничение оценок переменного возмещения (п. 56 – 58);
- 3) наличие значительного компонента финансирования в договоре (п. 60 – 65);
- 4) неденежное возмещение (п. 66 – 69);
- 5) возмещение, подлежащее уплате покупателю (п. 70 – 72).

Согласно положению п. 60 МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», определяя, цену сделки, организация должна корректировать обещанную сумму возмещения с учетом влияния временной стоимости денег, если сроки выплат, согласованные сторонами договора (явно или неявно), предоставляют покупателю или организации значительную выгоду от финансирования передачи товаров или услуг покупателю. В таких обстоятельствах договор содержит значительный компонент финансирования. Значительный компонент финансирования может существовать вне зависимости от того, указано ли обещание финансирования в договоре в явной форме или подразумевается условиями оплаты, согласованными сторонами договора [42].

Показанные положения МСФО указывают на то, что дебиторская задолженность в сделках с отсрочкой (рассрочкой платежа) в момент первоначального признания учитывается по дисконтированной стоимости. Этот факт зафиксирован и в проекте ФСБУ «Долговые инструменты» [8].

Согласно п. 4 ФСБУ «Долговые инструменты», дебиторская задолженность относится к долговым инструментам. Согласно п. 14 ФСБУ «Долговые инструменты», в случае, когда справедливую стоимость долгового инструмента невозможно определить на основе доступной организации информации, она определяется путем дисконтирования номинальной величины долгового инструмента [8].

Оценка и учет выручки регулируется положениями МСФО (IAS) 18 «Выручка» и МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»; аналогичного проекта ФСБУ пока нет.

Согласно п. 61 МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», целью корректировки обещанной суммы возмещения (по причине влияния временной стоимости денег (п.60)) с учетом значительного компонента финансирования является признание организацией выручки в сумме, отражающей цену, которую покупатель заплатил бы за обещанные товары или услуги, если бы покупатель платил за такие товары или услуги денежными средствами, когда (или по мере того, как) они переходят к покупателю (т.е. «денежная» цена продажи). Содержание этого положения указывает на тот факт, что выручка в условиях отсрочки (рассрочки) платежа также в момент первоначального признания отражается по дисконтированной стоимости [37].

Согласно п. 64 МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», для достижения цели, указанной в п. 61, при корректировке обещанной суммы возмещения с учетом значительного компонента финансирования организация должна использовать ставку дисконтирования, которая применялась бы для отдельной операции финансирования между организацией и ее покупателем в момент заключения договора. Такая ставка будет отражать кредитные

характеристики стороны, получающей финансирование по договору, а также обеспечение или залог, предоставленные покупателем или организацией, включая активы, передаваемые в рамках договора. Организация может иметь возможность определить такую ставку путем идентификации ставки, которая дисконтирует номинальную сумму обещанного возмещения до цены, которую покупатель уплатил бы денежными средствами за товары или услуги, в тот момент, когда (или по мере того, как) они переходят к покупателю. После заключения договора организация не должна корректировать ставку дисконтирования с учетом изменений процентных ставок или прочих обстоятельств (например, изменение оценки кредитного риска покупателя) [16].

Согласно п. 9 МСФО (IAS) 18 «Выручка», выручка должна оцениваться по справедливой стоимости полученного или подлежащего получению возмещения.

Согласно п. 11 МСФО (IAS) 18 «Выручка», в большинстве случаев возмещение имеет форму денежных средств или их эквивалентов, а величина выручки представляет собой сумму денежных средств или их эквивалентов, полученных или подлежащих получению. Однако в случае отсрочки поступления денежных средств или их эквивалентов справедливая стоимость возмещения может быть меньше номинальной суммы денежных средств, полученных или подлежащих получению. Когда соглашение фактически представляет собой операцию финансирования, справедливая стоимость возмещения определяется путем дисконтирования всех будущих поступлений с использованием вмененной ставки процента. Здесь отметим, что последнее предложение приведенного положения п.11 МСФО (IAS) 18 «Выручка» подтверждает оправданность ранее сделанного нами вывода относительно того факта, что дисконтированная стоимость актива – это разновидность справедливой стоимости актива, определенная доходным подходом [10].

Исходя из этого и ранее приведенного положения п. 4.1.5 МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» относительно исключения «учетных несоответствий», можно утверждать, что выручка и дебиторская задолженность,

возникающие в результате сделки на условиях отсрочки (рассрочки) платежа, в момент первоначального признания учитываются по справедливой стоимости, рассчитанной путем дисконтирования ожидаемых денежных потоков [17].

Согласно второй части п. 11 МСФО (IAS) 18 «Выручка», вмененная ставка процента – это наиболее точно определяемая величина из следующих двух:

1) превалирующей ставки для аналогичного инструмента эмитента с аналогичным кредитным рейтингом;

2) процентной ставки, дисконтирование по которой приводит номинальную сумму финансового инструмента к текущей цене товаров или услуг при продаже с немедленной оплатой денежными средствами [10].

Разница между справедливой стоимостью и номинальной суммой возмещения признается как выручка в форме процентов в соответствии с п. 29 – 30 и в соответствии с МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» [37].

Далее следует дать определения в части вопроса пересчета справедливой стоимости выручки и дебиторской задолженности в условиях изменения стоимости денег во времени.

Согласно п. 65 МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», процентная выручка признаются только в той степени, в которой при учете договора с покупателем признаются актив по договору (или дебиторская задолженность). Выручка и дебиторская задолженность в условиях отсрочки (рассрочки) платежа в момент первоначального признания отражается по справедливой стоимости, рассчитанной путем дисконтирования цены сделки. Далее в момент поступления очередного платежа от дебитора происходит изменение справедливой стоимости дебиторской задолженности, новая величина которой уже будет формироваться как первоначальная справедливая стоимость минус фактическая сумма погашения долга. С учетом необходимости обеспечения «учетного соответствия» это изменение должно предопределять и изменение в справедливой стоимости выручки, которая в этот момент должна будет увеличена на часть разницы между ценой сделки с НДС и справедливой

стоимостью дебиторской задолженности с НДС на дату признания, соответствующую проценту оплаты.

Согласно п. 59 МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», в конце каждого отчетного периода организация должна обновлять оценку цены сделки (включая обновление анализа того, являются ли оценки переменного вознаграждения ограниченными) для правдивого представления обстоятельств, имеющих место на конец отчетного периода, и изменения обстоятельств в течение отчетного периода. Организация должна учитывать изменения цены сделки в соответствии с п. 87 – 90. Положения данного пункта, указывает на пересчет справедливой стоимости выручки и дебиторской задолженности в конце каждого отчетного периода в связи с изменением стоимости денег во времени.

Указывают на данный вывод и положения МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки». Так, согласно п. 32. МСФО (IAS) 8, в результате неопределенностей, присущих хозяйственной деятельности, по многим статьям учета финансовой отчетности может быть получена не точная, а лишь расчетная оценка. Расчетная оценка предполагает суждения, основывающиеся на самой последней доступной надежной информации [14].

Согласно п. 37 МСФО (IAS) 8, в той мере, в какой изменения в бухгалтерских оценках приводят к изменениям в активах и обязательствах или имеют отношение к какой – либо статье собственного капитала, изменения в бухгалтерских оценках должны быть признаны путем корректировки балансовой стоимости соответствующего актива, обязательства или статьи собственного капитала в периоде изменения [11].

В завершении данного раздела, на основании анализа приведенных положений МСФО и проектов ФСБУ подводится итог.

Следовательно, в результате операции по реализации на условиях отсрочки (рассрочки) платежа на одну и ту же сумму, с одной стороны, появляется выручка, оцениваемая по справедливой стоимости (рисунок 1.4) и одновременно,

с другой стороны, дебиторская задолженность поставщикам, оцениваемая по справедливой или амортизированной стоимости (рисунок 1.4).

Так как сумма по операции реализации – одна, то и оценка стоимости выручки и дебиторской задолженности должна быть одинаковой. Так, получается, что справедливая стоимость выручки равна справедливой или амортизированной стоимости дебиторской задолженности покупателей.

Справедливая стоимость актива или обязательства может определяться на основании трех подходов (рыночный, доходный и затратный) в зависимости от располагаемой информации [19].

Дисконтированная стоимость – является величиной будущих чистых поступлений денежных средств от использования данного актива в ходе обычной хозяйственной деятельности [22].

Дисконтированная стоимость актива – это, по сути, справедливая стоимость, определенная доходным подходом путем дисконтирования. Следовательно, что в случае реализации актива с отсрочкой (рассрочкой) платежа, справедливая стоимость выручки есть справедливая стоимость дебиторской задолженности в момент признания, и она соответствует их дисконтированной стоимости.

Возникает вопрос: почему выручка равна не амортизированной стоимости дебиторской задолженности покупателям? Амортизированная стоимость дебиторской задолженности определяется через эффективную ставку процента, которая является эквивалентом внутренней нормы доходности. Но при оценке стоимости дебиторской задолженности целесообразно учитывать и риски (ликвидности, кредитный и т.д.), поэтому ставка дисконтирования должна отличаться от эффективной ставки процента.

Использование в бухгалтерском учете оценки по справедливой стоимости предопределяет появление двухкомпонентной структуры номинальной стоимости выручки и дебиторской задолженности в момент признания. Номинальная стоимость выручки (цена сделки) складывается из двух компонентов:

1) справедливая стоимость выручки равная справедливой стоимости дебиторской задолженности в момент признания;

2) разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью выручки.

Таковую же структуру имеет и номинальная дебиторская задолженность в момент признания [41].

1.3 Оценка справедливой стоимости выручки и дебиторской задолженности в учете по договору купли – продажи и договору комиссии

Исходя из двухкомпонентной структуры номинальной стоимости выручки и дебиторской задолженности, следует определить, как эти нововведения будут отражаться в учете по договору купли – продажи (или поставки) и договору комиссии. В первую очередь следует определить на каком счете должна учитываться разница между ценой сделки и справедливой стоимостью выручки, и тоже самое – в отношении дебиторской задолженности.

В отношении дебиторской задолженности оценочным значением является резерв по сомнительным долгам, то есть в балансе сумма дебиторской задолженности отражается за вычетом созданного резерва.

Сомнительная задолженность – дебиторская задолженность организации, которая не погашена или с высокой степенью вероятности не будет погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями (залог, удержание имущества должника, поручительство, банковская гарантия, задаток) [31].

Суммы созданных резервов по сомнительным долгам относятся на финансовые результаты и отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 63 «Резервы по сомнительным долгам». Данная величина является оценочным значением (п. 3 ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений», утвержденная приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н.), изменением которого признается корректировка стоимости актива

(обязательства) или величины, отражающей погашение стоимости актива, обусловленная появлением новой информации, которая производится исходя из оценки существующего положения дел в организации, ожидаемых будущих выгод и обязательств и не является исправлением ошибки в бухгалтерской отчетности (п. 2 ПБУ 21/2008) [6].

В случае поступления оплаты по дебиторской задолженности, на которую ранее были образованы резервы (или изменения данных надежности контрагента в положительную сторону), суммы резервов подлежат восстановлению. В бухгалтерском учете суммы восстановленных резервов отражаются по дебету счета 63 «Резервы по сомнительным долгам» в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы» [20].

Вышеприведенные положения РСБУ адаптированы и к данной ситуации, в которой образовывается двухкомпонентная структура выручки и дебиторской задолженности. В отношении дебиторской задолженности разницу между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью дебиторской задолженности без НДС следует рассматривать как оценочное обязательство типа резерва по сомнительным долгам и на этом основании учитывать по кредиту счета 63 «Резервы по сомнительным долгам» [4]. Традиционно порядок учета производится с использованием счета 91 «Прочие доходы и расходы» но это не приемлемо в данной ситуации, так как нужно, чтобы выручка по счету 90 «Продажи» учитывалась по справедливой стоимости. Поэтому разницу между ценой сделки без НДС и справедливой стоимости выручки без НДС (последняя в момент признания равна справедливой стоимости дебиторской задолженности без НДС) целесообразно учитывать по дебету счета 90 «Продажи».

Таким образом, оценочные обязательства в виде резерва по сомнительным долгам, соответствующего разнице между ценой сделки без НДС и справедливой стоимости выручки без НДС (справедливой стоимости дебиторской задолженности без НДС в момент признания), следует отражать по проводке: Дебет 90 «Продажи» Кредит 63 «Резервы по сомнительным долгам».

Согласно п.4 ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» и п. 10 МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», оценочное обязательство – обязательство с неопределенным сроком исполнения или обязательство неопределенной величины [7, 11].

Дебиторская задолженность и выручка учитываются в момент первоначально-го признания по справедливой стоимости и имеют двухкомпонентную структуру номинальной стоимости. Второй компонент номинальной стоимости выручки и дебиторской задолженности –разница между ценой сделки и справедливой стоимостью выручки (дебиторской задолженности в момент признания) – имеет, условно не определенную величину, так как зависит от ставки дисконтирования и согласно п. 60 МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», вследствие применения дисконтирования, балансовая стоимость оценочного обязательства увеличивается в каждом периоде, отражая течение времени [11]. Следовательно, второй компонент номинальной стоимости выручки и дебиторской задолженности (в момент признания) необходимо рассматривать как оценочное обязательство по причине его изменчивости, а поэтому и неопределенности. Разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью выручки (дебиторской задолженности в момент признания) без НДС с течением времени будет уменьшаться в связи с увеличением справедливой стоимости выручки и дебиторской задолженности (без учета факта оплаты).

Согласно п.6 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», п. 15 МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету [4, 9]. Одним из главных международных

документов, имеющих отношение к этому вопросу, является МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости». Если обстоятельства, влияющие на порядок признания актива и дохода, указывают на необходимость их учета по справедливой стоимости, то из этого можно сделать вывод о том, достоверность бухгалтерской отчетности, позволяющей объективно оценить финансовое положение организации, предполагает необходимость отражения в учете активов и доходов по справедливой стоимости в отдельных оговариваемых случаях [13]. Справедливая стоимость активов и доходов меняется с течением времени, поэтому в целях обеспечения достоверности бухгалтерской отчетности необходимо производить пересчет справедливой стоимости в нашем случае выручки и дебиторской задолженности. Проведение пересчета справедливой стоимости выручки и дебиторской задолженности должно производиться по одному из двух вариантов:

- 1) при наступлении очередной даты платежа покупателя или заказчика в соответствии с графиком платежей договора (таблица 1.6);
- 2) на конец отчетного периода по причине необходимости принятия в расчет факта изменения временной стоимости денег (таблица 1.7) [29].

Таблица 1.6 – Дополнительные операции по первому варианту учетной политики (на примере договора купли–продажи или поставки)

№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Комментарии к определению суммы операции
		Дебет	Кредит	
Нижеперечисленные операции производятся в бухгалтерском учете на каждую наступившую дату оплаты покупателем в соответствии с графиком платежей договора				
1	Получена оплата от покупателей (часть от цены сделки с НДС)	51	62	Часть оплаты (часть от цены сделки с НДС)
2	Восстановлен резерв по сомнительным долгам в части полученной оплаты от покупателей	63	90	часть разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью выручки без НДС, соответствующая доле оплаты
3	Частично погашен отложенный налоговый актив	68	09	Ставка налога на прибыль, умноженная на сумму восстановленного резерва по сомнительным долгам в части полученной оплаты от покупателей

Во втором случае (необходимость принятия в расчет факта изменения временной стоимости денег) в бухгалтерском учете делаются следующие записи
таблица 1.7.

Таблица 1.7 – Дополнительные операции по второму варианту учетной политики (на примере договора купли – продажи или поставки)

№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Комментарии к определению суммы операции
		Дебет	Кредит	
Нижеперечисленные операции производятся в бухгалтерском учете 1 раз в конце отчетного периода в связи изменением стоимости денег во времени				
1	Восстановлен резерв по сомнительным долгам в части полученной оплаты от покупателей	63	90	Уменьшение разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью выручки без НДС в связи с изменением стоимости денег во времени
2	Частично погашен отложенный налоговый актив	68	09	Ставка налога на прибыль, умноженная на сумму восстановленного резерва по сомнительным долгам в части полученной оплаты от покупателей

Таким образом, существует возможность применения двух вариантов учетной политики предприятия в части проведения пересчета справедливой стоимости выручки и дебиторской задолженности и отражения этих операций в бухгалтерском учете.

Первый вариант учетной политики предприятия предполагает проведение пересчета справедливой стоимости выручки и дебиторской задолженности при наступлении очередной даты платежа в соответствии с графиком платежей договора. Второй вариант учетной политики предприятия предполагает проведение пересчета справедливой стоимости выручки и дебиторской задолженности на конец отчетного периода по причине необходимости принятия в расчет факта изменения временной стоимости денег [33].

Во втором случае нет операций по оплате, так ситуация не имеет отношения к расчетам с дебитором.

Выводы по разделу один.

В первом разделе проведен анализ современной методики оценки и учета выручки и дебиторской задолженности в соответствии с МСФО, рассмотрены актуальные задачи в этой области.

Определено, что справедливая стоимость актива или обязательства может определяться на основании трех подходов: рыночный, доходный и затратный.

Представлены основные понятия, связанные непосредственно с темой дипломной работы.

Проанализировав основные положения МСФО можно сделать вывод о том, что дебиторская задолженность в сделках с отсрочкой (рассрочкой) платежа в момент первоначального признания учитывается по дисконтированной стоимости. Этот факт подтвержден в проекте ФСБУ «Долговые инструменты». Согласно п. 14. ФСБУ «Долговые инструменты», в случае, когда справедливую стоимость долгового инструмента невозможно определить на основе доступной организации информации, она определяется путем дисконтирования номинальной величины долгового инструмента [8].

В отношении выручки выявлено, что согласно п. 61 МСФО (IFRS) 15 выручка признается в сумме, отражающей цену, которую покупатель заплатил бы за обещанные товары или услуги, если бы покупатель платил за такие товары или услуги денежными средствами, когда они переходят к покупателю. Содержание этого положения указывает на тот факт, что выручка в условиях отсрочки (рассрочки) платежа также в момент первоначального признания отражается по дисконтированной стоимости [16].

Оценочным значением при учете дебиторской задолженности является резерв по сомнительным долгам, то есть в балансе сумма дебиторской задолженности отражается за вычетом созданного резерва.

Сомнительной дебиторской задолженностью организации, признается задолженность которая не погашена или с высокой степенью вероятности

не будет погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями.

Суммы созданных резервов по сомнительным долгам относятся на финансовые результаты и отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 63 «Резервы по сомнительным долгам».

В случае поступления оплаты по дебиторской задолженности, на которую ранее были образованы резервы, суммы резервов подлежат восстановлению.

В бухгалтерском учете суммы восстановленных резервов отражаются по дебету счета 63 «Резервы по сомнительным долгам» в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы».

Выявлено, что использование в бухгалтерском учете оценки по справедливой стоимости обуславливает появление двухкомпонентной структуры номинальной стоимости выручки и дебиторской задолженности в момент признания.

Номинальная стоимость выручки складывается из двух компонентов:

- 1) справедливая стоимость выручки равная справедливой стоимости дебиторской задолженности в момент признания;
- 2) разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью выручки.

Такую же структуру имеет и номинальная дебиторская задолженность в момент признания.

2 МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ОЦЕНКИ И УЧЕТА ВЫРУЧКИ И ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ В УСЛОВИЯХ ОТСРОЧКИ (РАССРОЧКИ) ПЛАТЕЖА В СИСТЕМЕ ИНТЕГРАЦИИ РОССИЙСКИХ И МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ

2.1 Методика оценки и учета выручки и дебиторской задолженности в условиях отсрочки (рассрочки) платежа по договору купли – продажи (или поставки)

Рассмотрим, как указанные нововведения должно быть реализованы в учете выручки и дебиторской задолженности в операциях реализации для двух вариантов учетной политики (первый вариант – таблица 2.1, второй вариант таблица 2.2). Для этих целей представим исходные данные для примера.

Вариант 1 «Пересчет справедливой стоимости выручки и дебиторской задолженности при наступлении очередной даты платежа».

Пример 1. Предприятие 30.12.2016 г. Реализовало продукцию на сумму 2 млн. руб. (в том числе НДС – 18%) в рассрочку на два года под 25% годовых. (срок договора до 30.12.2018 г.). Согласно графику платежей расчеты производятся в два этапа: первый платеж (40%) 30.12.2017 г; второй платеж (60%) – 30.12.2018г. Решение представлено в таблице 2.1.

Таблица 2.1 – Бухгалтерский учет операций по реализации на условиях рассрочки платежа в соответствии с МСФО, проектами ФСБУ (по первому примеру)

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
30.12.2016	1	Отражена реализация продукции	62	90	2 000 000	Цена сделки с НДС
	2	Отражен НДС, входящий в сумму реализации продукции	90	68	305 084,75	НДС, входящий в цену сделки

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
	3	Отражен резерв по сомнительным долгам в размере разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью выручки	90	63	610 169,49	Разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью выручки без НДС
	4	Отражен отложенный налоговый актив	09	68	122 033,9	Ставка налога на прибыль, умноженная на разницу между бухгалтерской и налоговой выручкой без НДС
30.12.2017	5	Получена оплата от покупателей (40% от цены сделки с НДС)	51	62	800 000	Часть оплаты (40% от цены сделки с НДС)
	6	Восстановлен резерв по сомнительным долгам в части полученной оплаты от покупателей	63	90	244 067,8	40% с разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью выручки без НДС
	7	Частично погашен отложенный налоговый актив	68	09	48 813,56	Ставка налога на прибыль, умноженная на сумму восстановленного резерва по сомнительным долгам в части полученной оплаты от покупателей
30.12.2018	8	Получена оплата от покупателей (60% от цены сделки с НДС)	51	62	1 200 000	Часть оплаты (60% от цены сделки с НДС)
	9	Восстановлен резерв по сомнительным долгам в части полученной оплаты от покупателей	63	90	366 101,69	60% с разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью выручки без НДС
	10	Частично погашен отложенный налоговый актив	68	09	73 220,34	Ставка налога на прибыль, умноженная на сумму восстановленного резерва по сомнительным долгам в части полученной оплаты от покупателей

Комментарии к расчетам таблицы 2.1.

Расчет суммы по операции 1 от 30.12.2016.

По операции 1 отражается цена сделки реализации продукции равная 2 000 000 рублей.

Расчет суммы по операции 2 от 30.12.2016.

По данной операции 2 рассчитывается сумма НДС, входящего в сумму реализации продукции по формуле (2.1):

$$= \frac{2\,000\,000}{118} \times 18, \quad (2.1)$$

где — НДС, входящий в цену сделки, руб.;

— цена сделки с НДС, руб.

$$= 2\,000\,000 \cdot 18/118 = 305\,084,75 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 3 от 30.12.2016.

По данной операции определяется сумма резерва по сомнительным долгам в размере разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью выручки без НДС формула (2.2).

$$= \frac{2\,000\,000}{118} \times 100 - \frac{2\,000\,000}{118 \times (1+0,25)^2}, \quad (2.2)$$

где — резерв по сомнительным долгам, руб.;

— ставка дисконтирования;

— период, соответствующий сроку до погашения дебиторской задолженности.

$$= \frac{2\,000\,000}{118} \times 100 - \frac{2\,000\,000}{118 \times (1+0,25)^2} = 610\,169 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 4 от 30.12.2016.

По данной операции определяется сумма отложенного налогового актива, рассчитываемого как ставка налога на прибыль, умноженная на разницу между бухгалтерской и налоговой выручкой без НДС по формуле (2.3).

$$= \text{НП} \times \left(\frac{\text{---}}{\text{---}} \times 100 - \frac{\text{---}}{\text{---}} \times 100 - \text{---} \right) \quad (2.3)$$

где --- – отложенный налоговый актив, руб.;

НП – налог на прибыль в размере 20%.

$$= 0,2 \times ((2\,000\,000)/118 \times 100 - (2\,000\,000)/118 \times 100 - 610\,169) = 122\,033 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 5 от 30.12.2017.

По данной операции отражается оплата первой части долга в размере 40% от цены сделки по формуле (2.4).

$$= \text{---} \times \text{---}, \quad (2.4)$$

где --- – оплата первой части долга, руб.;

--- – процент оплаты.

$$= 2\,000\,000 \text{ руб.} \times 40\% = 800\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 6 от 30.12.2017.

По данной операции отражается сумма восстановленного резерва по сомнительным долгам в части полученной оплаты от покупателей (40% с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью выручки без НДС) по формуле (2.5).

$$= \text{---} \quad (2.5)$$

где --- – восстановленный резерв по сомнительным долгам

$$= 800\,000 \text{ руб.} \times 40\% = 244\,067,8 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 7 от 30.12.2017.

По данной операции произошло погашение части отложенного налогового актива рассчитанного как ставка налога на прибыль, умноженная на сумму восстановленного резерва по сомнительным долгам в части полученной оплаты от покупателей по формуле (2.3).

$$= 0,2 \times 244\,067 = 48\,813,56 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 8 от 30.12.2018.

По данной операции отражается оплата второй части долга в размере 60% от цены сделки по формуле (2.6).

$$= \quad \times \quad , \quad (2.6)$$

где \quad – оплата второй части долга, руб.

$$= 2\,000\,000 \text{ руб.} \times 60\% = 1\,200\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 9 от 30.12.2018.

По данной операции отражается сумма восстановленного резерва по сомнительным долгам в части полученной оплаты от покупателей (60% с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью выручки без НДС) по формуле (2.5).

$$= 800\,000 \text{ руб.} \times 60\% = 366\,101,69 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 10 от 30.12.2018.

По данной операции произошло частичное погашение отложенного налогового актива, рассчитанное по формуле (2.8).

$$= \text{НП} \times \quad (2.8)$$

где \quad – погашение отложенного налогового актива, руб.

$$= 0,2 \times 366\,101,69 = 73\,220,34 \text{ руб.}$$

Таким образом, через два года дебиторская задолженность полностью погашена, а выручка составит 2 000 000 рублей.

На рисунке 2.1 представлено изменение справедливой стоимости выручки и дебиторской задолженности по операциям № 1,5,7,8,9,10, которые отражают всю динамику.

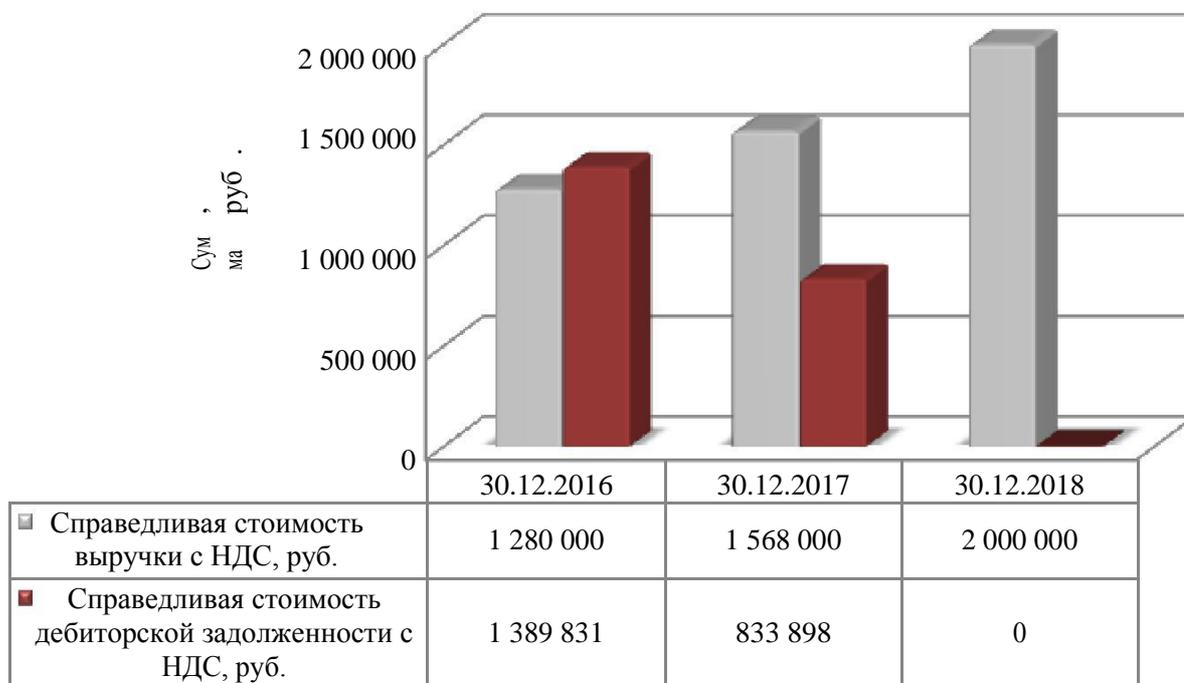


Рисунок 2.1 – Изменение справедливой стоимости выручки и дебиторской задолженности

Далее представим методику пересчета справедливой стоимости выручки и дебиторской задолженности по данным учетной модели первого примера в сравнении с показателями РСБУ.

Таблица 2.2 – Расчет балансовой стоимости выручки и дебиторской задолженности по МСФО (ФСБУ) и РСБУ (по первому примеру)

№ оп.	Дата расчета показателя	Наименование показателя	МСФО	РСБУ
1	30.12.2016	Цена сделки с НДС	2 000 000	2 000 000
2	30.12.2016	Справедливая (балансовая) стоимость выручки с НДС	1 280 000	2 000 000
3	30.12.2016	Цена сделки без НДС	1 694 915,25	1 694 915,25

№ оп.	Дата расчета показателя	Наименование показателя	МСФО	РСБУ
4	30.12.2016	Справедливая (балансовая) стоимость выручки без НДС	1 084 745,76	1 694 915,25
5	30.12.2016	Справедливая (балансовая) стоимость дебиторской задолженности с НДС	1 389 830,51	1 389 830,51
6	30.12.2016	Справедливая (балансовая) стоимость дебиторской задолженности без НДС	1 177 822,46	1 177 822,46
7	30.12.2017	Справедливая (балансовая) стоимость выручки с НДС	1 568 000	2 000 000
8	30.12.2017	Справедливая (балансовая) стоимость дебиторской задолженности с НДС	833 898,31	833 898,31
9	30.12.2018	Справедливая (балансовая) стоимость выручки с НДС	2 000 000	2 000 000
10	30.12.2018	Справедливая (балансовая) стоимость дебиторской задолженности с НДС	0	0

Комментарии к расчетам таблицы 2.2.

1. Расчет справедливой стоимости выручки и дебиторской задолженности, согласно международным стандартам финансовой отчетности:

Расчет суммы по операции 1 от 30.12.2016.

В соответствии с условиями примера 1 цена сделки составляет 2 000 000 рублей.

Расчет суммы по операции 2 от 30.12.2016.

Справедливая стоимость выручки определяется путем дисконтирования цены сделки. По условиям примера продукция предприятия реализована в рассрочку на два года под 25% годовых. Таким образом, справедливая стоимость выручки с НДС определяется по формуле (2.9):

$$= \frac{P}{1 + r \cdot t}, \quad (2.9)$$

где P – справедливая стоимость выручки, руб.;

r – цена сделки с НДС, руб.;

– ставка дисконтирования;
 – период, соответствующий сроку до погашения дебиторской задолженности.

$$= (2\,000\,000) / (1 + 0,25)^2 = 1\,280\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 3 от 30.12.2016.

По данной операции рассчитывается цена сделки без учета НДС, определяемая по формуле 2.10:

$$= \frac{\text{---}}{\text{---}} \times 100, \tag{2.10}$$

где – цена сделки без НДС, руб.

$$= (2\,000\,000) / 118 \times 100 = 1\,694\,915,25 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 4 от 30.12.2016.

По данной операции рассчитывается справедливая стоимость выручки без учета НДС определяемая по формуле (2.11):

$$= \frac{\text{---}}{\text{---}} \times 100, \tag{2.11}$$

где – справедливая стоимость выручки без НДС, руб.

$$= (1\,280\,000) / 118 \times 100 = 1\,084\,745,76 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 5 от 30.12.2016.

По данной операции рассчитывается справедливая стоимость дебиторской задолженности, которая определяется с учетом разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимости выручки без НДС. Таким образом, справедливая стоимость дебиторской задолженности с НДС рассчитывается по формуле (2.12):

$$= \text{---} - (\text{---} - \text{---}), \tag{2.12}$$

где — справедливая стоимость дебиторской задолженности с НДС, руб.
 $= 2\,000\,000 - (1\,694\,915,25 - 1\,084\,745,76) = 1\,389\,830,51$ руб.

Расчет суммы по операции 6 от 30.12.2016.

По данной операции определяется справедливая стоимость дебиторской задолженности без учета НДС, рассчитанная по формуле (2.13):

$$= \frac{\text{---}}{\text{---}} \times 100, \quad (2.13)$$

где — справедливая стоимость дебиторской задолженности без НДС.
 $= (1\,389\,830,51) / 118 \times 100 = 1\,177\,822,46$ руб.

Расчет суммы по операции 7 от 30.12.2017.

По данной операции рассчитывается справедливая стоимость выручки с НДС после уплаты первой части долга в размере 40% от цены сделки с НДС по формуле (2.14):

$$= \text{---} + \text{---} \times (\text{---} - \text{---}) \times 1,18, \quad (2.14)$$

где — изменение справедливой стоимости выручки с НДС.
 $= 1\,280\,000 + 0,4 \times (1\,694\,915,25 - 1\,084\,745,76) \times 1,18 =$
 $= 1\,568\,000$ руб.

Расчет суммы по операции 8 от 30.12.2017.

По данной операции рассчитывается справедливая стоимость дебиторской задолженности с НДС после уплаты первой части долга в размере 40% от цены сделки с НДС по формуле (2.15):

$$= \text{---} - \text{---} + \text{---} \times (\text{---} - \text{---}), \quad (2.15)$$

где – изменение справедливой стоимости дебиторской задолженности с НДС.

$$= 1\,389\,830,51 - 0,4 \times 2\,000\,000 + 0,4 \times (1\,694\,915,25 - 1\,084\,745,7) = 833\,898,31 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 9 от 30.12.2018.

По данной операции рассчитывается справедливая стоимость выручки с НДС после уплаты оставшейся части долга в размере 60% от цены сделки с НДС по формуле (2.14):

$$= 1568000 + 0,6 \times (1694915,25 - 1084745,76) \times 1,18 = 2\,000\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 10 от 30.12.2018.

По данной операции рассчитывается справедливая стоимость дебиторской задолженности с НДС после уплаты оставшейся части долга в размере 60% от цены сделки с НДС по формуле (2.15):

$$= 833\,898,31 - 0,6 \times 2\,000\,000 + 0,6 \times (1\,694\,915,25 - 1\,084\,745,76) = 0 \text{ руб.}$$

2. Расчет балансовой стоимости выручки и дебиторской задолженности, согласно российским стандартам бухгалтерской отчетности.

Расчет суммы по операции 1 от 30.12.2016.

В соответствии с условиями примера 1 цена сделки составляет 2 000 000 рублей.

Расчет суммы по операции 2 от 30.12.2016.

Согласно РСБУ балансовая стоимость выручки с НДС равна цене сделки и будет составлять 2 000 000 рублей.

Расчет суммы по операции 3 от 30.12.2016.

По данной операции рассчитывается цена сделки без учета НДС по формуле (2.10).

$$= 1\,694\,915,25 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 4 от 30.12.2016.

По данной операции рассчитывается балансовая стоимость выручки без учета НДС определяемая по формуле (2.16):

$$= \frac{\text{---}}{\text{---}} \times 100, \quad (2.16)$$

где --- – балансовая стоимость выручки без НДС, руб.

$$= 2\,000\,000 / 118 \times 100 = 1\,694\,915,25 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 5 от 30.12.2016.

По данной операции отражается балансовая стоимость выручки на 30.12.2016, равная 2 000 000 рублей.

Расчет суммы по операции 6 от 30.12.2016.

По данной операции определяется балансовая стоимость дебиторской задолженности без учета НДС определяемая по формуле (2.17):

$$= \frac{\text{---}}{\text{---}} \times 100, \quad (2.17)$$

где --- – балансовая стоимость дебиторской задолженности без НДС, руб.

$$= 2\,000\,000 / 118 \times 100 = 1\,694\,915,25 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 7 от 30.12.2017.

По данной операции отражается балансовая стоимость выручки на 30.12. 2017 год, равная 2 000 000 рублей.

Расчет суммы по операции 8 от 30.12.2017.

По данной операции рассчитывается балансовая стоимость дебиторской задолженности с НДС после уплаты первой части долга в размере 40% от цены сделки с НДС по формуле (2.18):

= - ,

(2.18)

где – изменение балансовой стоимости дебиторской задолженности с НДС, руб.

Расчет суммы по операции 9 от 30.12.2018.

По данной операции отражается балансовая стоимость выручки на 30.12. 2018, равная 2 000 000 руб.

Расчет суммы по операции 10 от 30.12.2018.

По данной операции рассчитывается балансовая стоимость дебиторской задолженности с НДС после уплаты оставшейся части долга в размере 60% от цены сделки с НДС по формуле (2.18).

$$1\,200\,000 - 1\,200\,000 = 0 \text{ руб.}$$

На рисунке 2.2 представлено изменение балансовой стоимости выручки по годам согласно расчетам по МСФО и РСБУ.

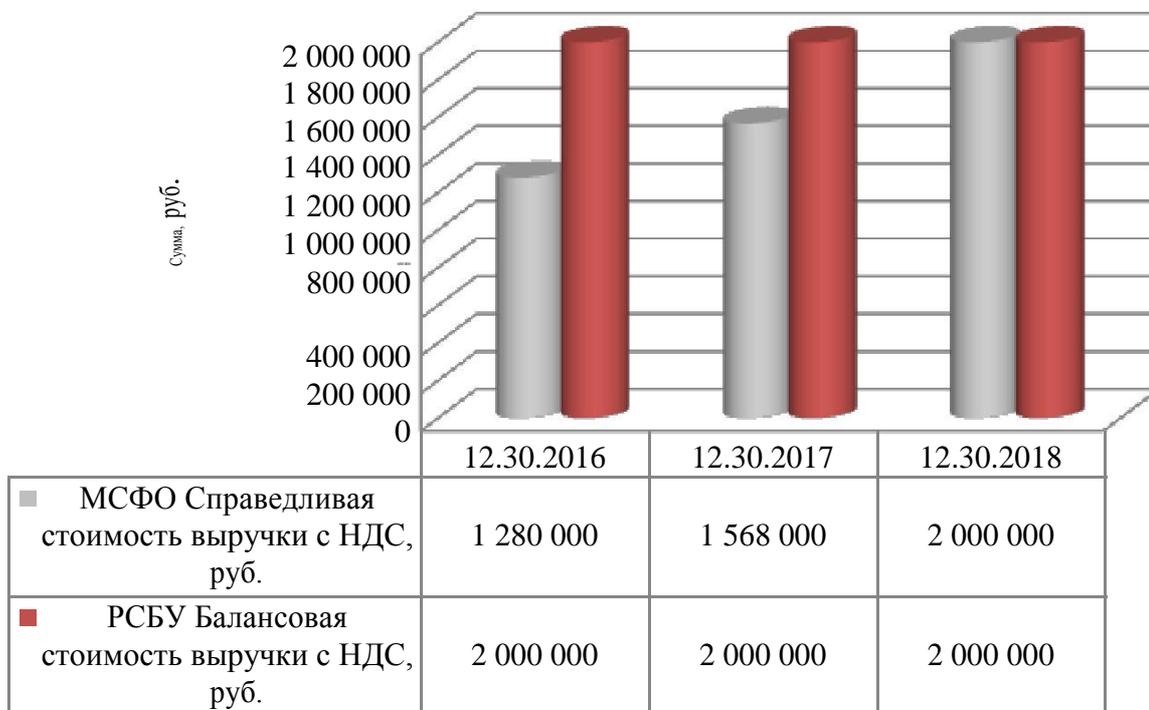


Рисунок 2.2 – Сравнение балансовой стоимости выручки с НДС по МСФО и РСБУ в динамике

На рисунке 2.3 представлено изменение балансовой стоимости дебиторской задолженности по годам согласно расчетам по МСФО и РСБУ.

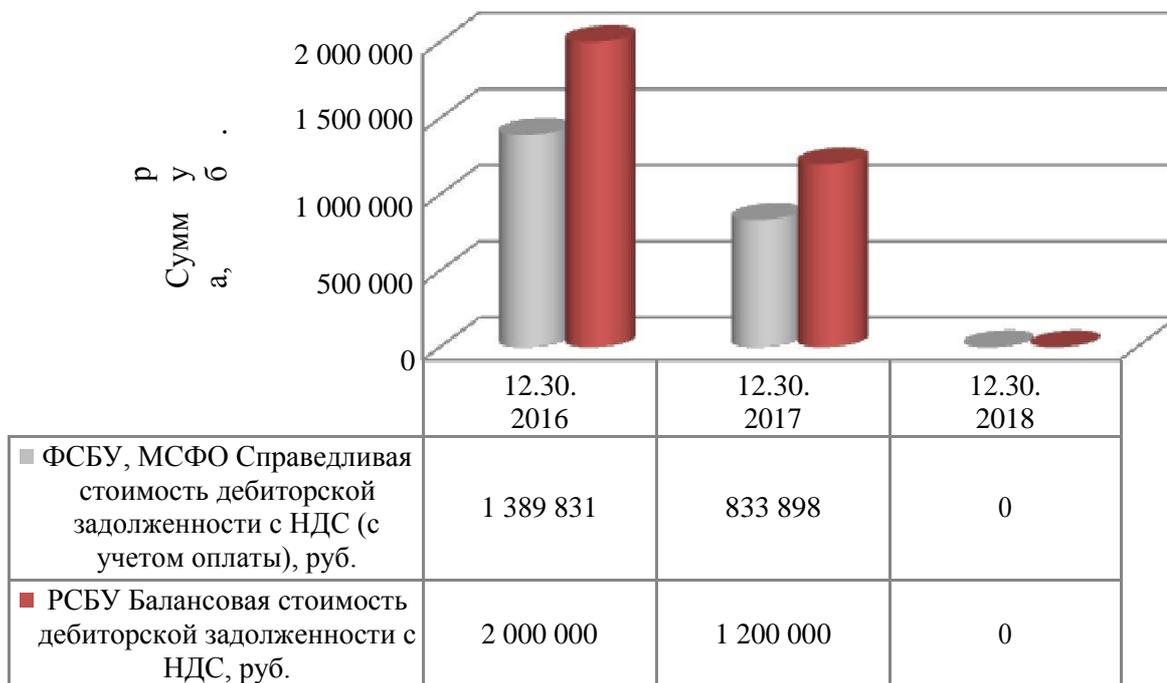


Рисунок 2.3 – Сравнение справедливой (балансовой) стоимости дебиторской задолженности с НДС по МСФО (ФСБУ) и РСБУ в динамике (с учетом оплаты)

Вариант 2 – «Пересчет выручки и дебиторской задолженности по причине изменения временной стоимости денег производится один раз в конце каждого года».

Изменение стоимости денег во времени является важным моментом в практике финансовых вычислений и формирует необходимость учета фактора времени при осуществлении долговременных финансовых операций путем оценки и сравнения стоимости денег в начале финансирования проекта и при их возвращении в виде будущих денежных поступлений [26, 40].

Одна и та же сумма денег в различные периоды времени имеет разную стоимость. Следует учесть, что стоимость денег в настоящее время будет выше, чем в будущем периоде.

Пример 2. Предприятие 30.12.2016 г. реализовало по договору купли – продажи (или поставки) продукцию на сумму 2 млн. руб. (в том числе НДС –

18%) в рассрочку на два года под 25% годовых (срок договора до 30.12.2018 г.) Согласно графику платежей расчеты производятся в два этапа: первый платеж (40%) 30.12.2017 г; второй платеж (60%) – 30.12.2018 г. Пересчет выручки и дебиторской задолженности по причине изменения временной стоимости денег производится один раз в конце каждого года.

Решение представлено в таблице 2.3.

Таблица 2.3 – Бухгалтерский учет операций по реализации на условиях рассрочки платежа в соответствии с МСФО, проектами ФСБУ (по второму примеру)

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
30.12.2016	1	Отражена реализация продукции	62	90	2 000 000	Цена сделки с НДС
	2	Отражен НДС, входящий в сумму реализации продукции	90	68	305 084,75	НДС, входящий в цену сделки
	3	Отражен резерв по сомнительным долгам в размере разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью выручки	90	63	610 169,49	Разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью выручки без НДС
	4	Отражен отложенный налоговый актив	09	68	122 033,90	Ставка налога на прибыль, умноженная на разницу между бухгалтерской и налоговой выручкой без НДС
30.12.2017	5	Восстановлен резерв по сомнительным долгам в части полученной оплаты от покупателей	63	90	271 186,44	40% с разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью выручки без НДС
	6	Частично погашен отложенный налоговый актив	68	09	54 237,29	Ставка налога на прибыль, умноженная на сумму восстановленного резерва по сом. долгам
31.12.2017	7	Получена оплата от покупателей (40% от цены сделки с НДС)	51	62	800 000	Часть оплаты (40% от цены сделки с НДС)
30.12.2018	8	Восстановлен резерв по сомнительным долгам в части полу-	63	90	338 983,05	60% с разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимо-

		ченной оплаты от покупателей				стью выручки без НДС
--	--	------------------------------	--	--	--	----------------------

Окончание таблицы 2.3

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
30.12.2018	9	Частично погашен отложенный налоговый актив	68	09	67 796,61	Ставка налога на прибыль, умноженная на сумму восстановленного резерва по сомнительным долгам в части полученной оплаты от покупателей
31.12.2018	10	Получена оплата от покупателей (60% от цены сделки с НДС)	51	62	1 200 000	Часть оплаты (60% от цены сделки с НДС)

Комментарии к расчетам таблице 2.3.

Установка суммы по операции 1 от 30.12.2016.

В результате операции 1 устанавливается цена сделки реализации продукции равная 2 000 000 руб.

Расчет суммы по операции 2 от 30.12.2016.

По данной операции рассчитывается сумма НДС, входящий в сумму реализации продукции рассчитывается по формуле (2.1).

$$= 2\,000\,000 \times 18/118 = 305\,084,75 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 3 от 30.12.2016.

По данной операции определяется сумма резерва по сомнительным долгам в размере разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью выручки рассчитанная по формуле (2.2).

$$= (2\,000\,000) / 118 \times 100 - ((2\,000\,000) / 118 \times 100) / (1 + 0,25)^2 =$$

$$= 610\,169,49 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 4 от 30.12.2016.

По данной операции определяется сумма отложенного налогового актива, рассчитываемого как ставка налога на прибыль, умноженная на разницу между бухгалтерской и налоговой выручкой без НДС, рассчитанная по формуле (2.3):

$$= 0,2 \times ((2\,000\,000)/118 \times 100 - (2\,000\,000)/118 \times 100 - 610\,169,49) = 122\,033,9 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 5 от 30.12.2017.

По данной операции отражается восстановление резерва по сомнительным долгам в части оплаты от покупателей (40% с разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью выручки без НДС) рассчитывается по формуле (2.19):

$$\Delta = \frac{(2\,000\,000 / 118 \times 100 - (2\,000\,000 / 118 \times 100) / (1 + 0,25)^2) \times 0,4}{(2\,000\,000 / 118 \times 100 - (2\,000\,000 / 118 \times 100) / (1 + 0,25)^1)} = 271\,186,44 \text{ руб.} \quad (2.19)$$

где Δ – резерв по сомнительным долгам восстановленный на 30.12.2017 г., руб.

$$\Delta = \frac{(2\,000\,000 / 118 \times 100 - (2\,000\,000 / 118 \times 100) / (1 + 0,25)^2) \times 0,4}{(2\,000\,000 / 118 \times 100 - (2\,000\,000 / 118 \times 100) / (1 + 0,25)^1)} = 271\,186,44 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 6 от 30.12.2017.

По данной операции отражается сумма частично погашенного отложенного актива (ставка налога на прибыль, умноженная на сумму восстановленного резерва по сомнительным долгам в части полученной оплаты от покупателей) рассчитанная по формуле (2.3):

$$\Delta = 271\,186,44 \times 0,2 = 54\,237,29 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 7 от 31.12.2017.

По данной операции отражается оплата первой части долга в размере 40% от цены сделки по формуле (2.4):

$$= 2\,000\,000 \text{ руб.} \times 40\% = 800\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 8 от 30.12.2018.

По данной операции отражается восстановление резерва по сомнительным долгам в части оплаты от покупателей рассчитывается по формуле (2.19):

$$\Delta = \frac{2\,000\,000}{118} \times 100 - \frac{2\,000\,000}{118} \times 100 \cdot (1 + 0,25)^{-1}$$

$$\left(\frac{2\,000\,000}{118} \times 100 - \left(\frac{2\,000\,000}{118} \times 100 \right) \cdot (1 + 0,25)^{-0} \right) = 338\,983,05 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 9 от 30.12.2018.

По данной операции отражается сумма частично погашенного отложенного актива по формуле (2.3):

$$\Delta = 338\,983,05 \times 0,2 = 67\,796,61 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 10 от 31.12.2018.

По данной операции отражается оплата второй части долга в размере 60% от цены сделки по формуле (2.6):

$$= 2\,000\,000 \text{ руб.} \times 60\% = 1\,200\,000 \text{ руб.}$$

Таким образом, через два года дебиторская задолженность полностью погашена, а выручка составляет 2 000 000 руб.

На рисунке 2.4 представлено изменение справедливой стоимости выручки и дебиторской задолженности по годам, которые отражают всю динамику.

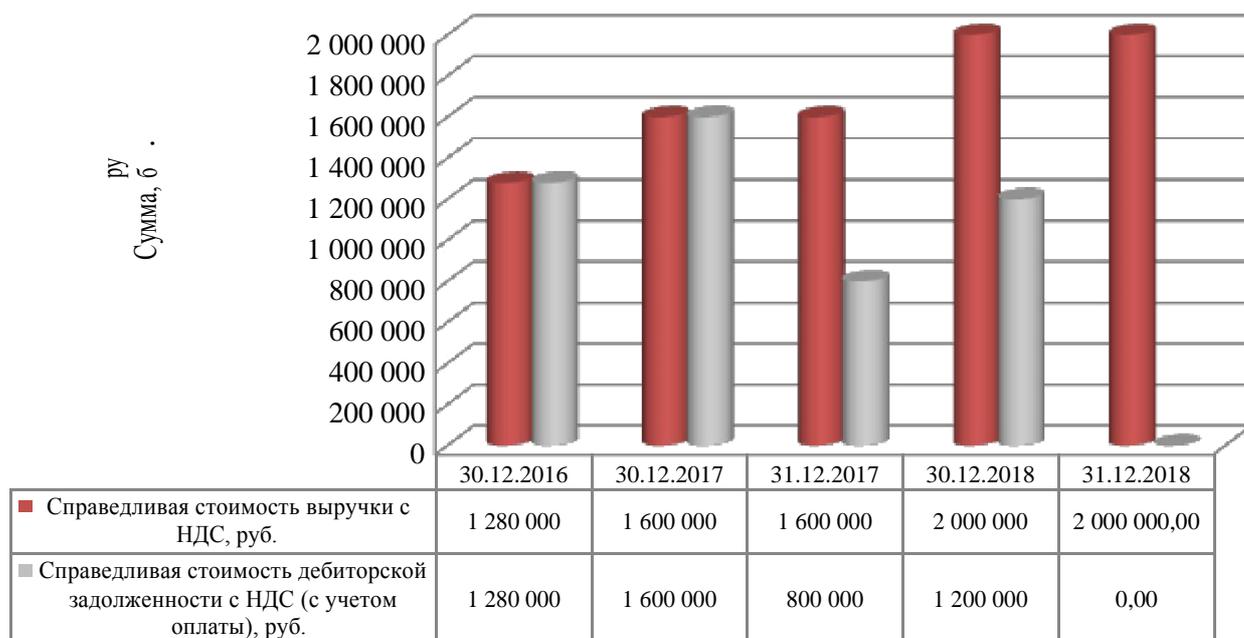


Рисунок 2.4 – Изменение справедливой стоимости выручки и дебиторской задолженности с НДС по МСФО в динамике (с учетом оплаты)

Методика расчета справедливой стоимости, когда происходит пересчет выручки и дебиторской задолженности по причине изменения временной стоимости денег производится один раз в конце каждого года (вариант 2).

Таблица 2.4 – Расчет балансовой стоимости выручки и дебиторской задолженности по МСФО и РСБУ (по второму примеру)

№ оп.	Дата расчета показателя	Наименование показателя	МСФО	РСБУ
1	30.12.2016	Цена сделки с НДС	2 000 000	2 000 000
2	30.12.2016	Справедливая (балансовая) стоимость выручки с НДС	1 280 000	2 000 000
3	30.12.2016	Цена сделки без НДС	1 694 915,25	1 694 915,25
4	30.12.2016	Справедливая (балансовая) стоимость выручки без НДС	1 084 745,76	1 694 915,25
5	30.12.2016	Справедливая (балансовая) стоимость дебиторской задолженности с НДС	1 280 000	1 280 000
6	30.12.2016	Справедливая (балансовая) стоимость дебиторской задолженности без НДС	1 084 745,76	1 084 745,76
7	30.12.2017	Справедливая (балансовая) стоимость выручки с НДС	1 600 000	2 000 000
8	30.12.2017	Справедливая (балансовая) стоимость дебиторской задолженности с НДС	1 600 000	1 600 000
9	31.12.2017	Справедливая (балансовая) стоимость выручки с НДС	1 600 000	2 000 000

10	31.12.2017	Справедливая (балансовая) стоимость дебиторской задолженности с НДС	800 000	800 000
11	30.12.2018	Справедливая (балансовая) стоимость выручки с НДС	2 000 000	2 000 000
12	30.12.2018	Справедливая (балансовая) стоимость дебиторской задолженности с НДС	1 200 000	1 200 000
13	31.12.2018	Справедливая (балансовая) стоимость выручки с НДС	2 000 000	2 000 000
14	31.12.2018	Справедливая (балансовая) стоимость дебиторской задолженности с НДС	0	0

Комментарии к расчетам таблицы 2.4.

1. Расчет справедливой стоимости выручки и дебиторской задолженности, согласно международным стандартам финансовой отчетности.

Установка суммы по операции 1 от 30.12.2016.

В соответствии с условиями примера 2 цена сделки составляет 2 000 000 рублей.

Расчет суммы по операции 2 от 30.12.2016.

Справедливая стоимость выручки определяется путем дисконтирования цены сделки. По условиям примера продукция предприятия реализована в рассрочку на два года под 25% годовых. Таким образом, справедливая стоимость выручки с НДС определяется по формуле (2.20):

$$= \frac{2\,000\,000}{(1 + 0,25)^2}, \quad (2.20)$$

где V – справедливая стоимость выручки, руб.;

P – цена сделки с НДС, руб. ;

r – ставка дисконтирования;

n – период, соответствующий сроку до погашения дебиторской задолженности.

$$= (2\,000\,000) / (1 + 0,25)^2 = 1\,280\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 3 от 30.12.2016.

По данной операции рассчитывается цена сделки без учета НДС по формуле (2.10):

$$= (2\,000\,000) / 118 \times 100 = 1\,694\,915,25 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 4 от 30.12.2016.

По данной операции рассчитывается справедливая стоимость выручки без учета НДС по формуле (2.11):

$$= (1\,280\,000) / 118 \times 100 = 1\,084\,745,76 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 5 от 30.12.2016.

По данной операции рассчитывается справедливая стоимость дебиторской задолженности с НДС, которая определяется с учетом разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимости выручки без НДС. Таким образом, справедливая стоимость дебиторской задолженности с НДС рассчитывается по формуле (2.12):

$$= 2\,000\,000 - (1\,694\,915,25 - 1\,084\,745,76) \times 1,18 = 1\,280\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 6 от 30.12.2016.

По данной операции определяется справедливая стоимость дебиторской задолженности без учета НДС по формуле (2.13):

$$= (1\,280\,000) / 118 \times 100 = 1\,084\,745,76 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 7 от 30.12.2017.

По данной операции рассчитывается справедливая стоимость выручки с НДС, которая определяется по формуле (2.21):

$$= \quad - \quad \times 1,18 + \Delta \quad \times 1,18, \quad (2.21)$$

где Δ – изменение справедливой стоимости выручки с НДС, руб.;

Δ – резерв по сомнительным долгам, руб.;

Δ – резерв по сомнительным долгам восстановленный на 30.12.2017 г., руб.

$$= 2\,000\,000 - 610\,169,49 \times 1,18 + 271\,186,44 \times 1,18 = 1\,600\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 8 от 30.12.2017.

По данной операции рассчитывается справедливая стоимость дебиторской задолженности с НДС с учетом суммы восстановленного резерва полученного на 30.12.2017 г. по формуле (2.22):

$$= \quad + \quad , \quad (2.22)$$

где Δ – изменение справедливой стоимости дебиторской задолженности с НДС, руб.

$$= 1\,280\,000 + 271\,186,44 \times 1,18 = 1\,600\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 9 от 31.12.2017.

По данной операции отражается справедливая стоимость выручки с НДС равная 1 600 000 рублей (получена 30.12.2017).

Расчет суммы по операции 10 от 31.12.2017.

По данной операции рассчитывается справедливая стоимость дебиторской задолженности с НДС после оплаты первой части долга (40% от цены сделки с НДС), определяемая по формуле (2.23):

$$= \quad , \quad (2.23)$$

где Δ – изменение справедливой стоимости дебиторской задолженности после оплаты части долга, руб.;

α – процент оплаты.

$$= 1\,600\,000 - 800\,000 = 800\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 11 от 30.12.2018.

По данной операции рассчитывается справедливая стоимость выручки с НДС с учетом суммы восстановленного резерва полученного на 30.12.2017 г. определяемая по формуле (2.24):

$$,$$
 (2.24)

где – изменение справедливой стоимости выручки, руб.

$$= 1\,600\,000 + 338\,983,05 \times 1,18 = 2\,000\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 12 от 30.12.2018.

По данной операции рассчитывается справедливая стоимость дебиторской задолженности с НДС за учетом суммы восстановленного резерва полученного на 30.12.2018 г. определяемая по формуле (2.25):

$$,$$
 (2.25)

где – изменение справедливой стоимости дебиторской задолженности.

$$= 1\,600\,000 - 338\,983,05 \times 1,18 = 1\,200\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 13 от 31.12.2018.

По данной операции отражается справедливая стоимость выручки с НДС равная 2 000 000 руб. (получена 30.12.2018).

Расчет суммы по операции 14 от 31.12.2018.

По данной операции рассчитывается справедливая стоимость дебиторской задолженности с НДС (оплата части долга в размере 60% от цены сделки) по формуле (2.23):

$$= 1\,200\,000 - 1\,200\,000 = 0 \text{ руб.}$$

2. Расчет балансовой стоимости выручки и дебиторской задолженности, согласно российским стандартам бухгалтерской отчетности.

Определение суммы по операции 1 от 30.12.2016.

В соответствии с условиями примера 2 цена сделки составляет 2 000 000 рублей.

Расчет суммы по операции 2 от 30.12.2016.

Согласно РСБУ балансовая стоимость выручки с НДС равна цене сделки и будет составлять 2 000 000 рублей.

Расчет суммы по операции 3 от 30.12.2016.

По данной операции рассчитывается цена сделки без учета НДС по формуле (2.10):

$$= (2\,000\,000) / 118 \times 100 = 1\,694\,915,25 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 4 от 30.12.2016.

По данной операции рассчитывается балансовая стоимость выручки без учета НДС, определяемая по формуле (2.16):

$$= (2\,000\,000) / 118 \times 100 = 1\,694\,915,25 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 5 от 30.12.2016.

По данной операции отражается балансовая стоимость дебиторской задолженности на 30.12. 2016 год, равная 2 000 000 руб.

Расчет суммы по операции 6 от 30.12.2016.

По данной операции определяется балансовая стоимость дебиторской задолженности без учета НДС, определяемая по формуле (2.17):

$$= (2\,000\,000) / 118 \times 100 = 1\,694\,915,25 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 7 от 30.12.2017.

По данной операции отражается балансовая стоимость выручки на 30.12.2017 год, равная 2 000 000 рублей.

Расчет суммы по операции 8 от 30.12.2017.

По данной операции отражается балансовая стоимость дебиторской задолженности на 30.12. 2017 год, равная 2 000 000 рублей.

Расчет суммы по операции 9 от 31.12.2018.

По данной операции отражается балансовая стоимость выручки на 31.12. 2018 год, равная 2 000 000 рублей.

Расчет суммы по операции 10 от 31.12.2018.

По данной операции рассчитывается балансовая стоимость дебиторской задолженности с НДС после уплаты первой части долга в размере 40% от цены сделки с НДС по формуле (2.18):

$$= 2\,000\,000 - 800\,000 = 1\,200\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 11 от 30.12.2018.

По данной операции отражается балансовая стоимость выручки на 30.12. 2018 год, равная 2 000 000 рублей.

Расчет суммы по операции 12 от 30.12.2018.

По данной операции отражается балансовая стоимость дебиторской задолженности на 30.12. 2018 год, равная 1 200 000 рублей (полученная 31.12.2018).

Расчет суммы по операции 13 от 31.12.2018.

По данной операции отражается балансовая стоимость выручки на 30.12.2018 год, равная 2 000 000 рублей.

Расчет суммы по операции 14 от 31.12.2018.

По данной операции рассчитывается балансовая стоимость дебиторской задолженности с НДС после уплаты оставшейся части долга в размере 60% от цены сделки с НДС по формуле (2.18):

$$1\,200\,000 - 1\,200\,000 = 0 \text{ руб.}$$

На рисунке 2.5 представлено изменение справедливой (балансовой) стоимости выручки по годам согласно расчетам по МСФО и РСБУ.

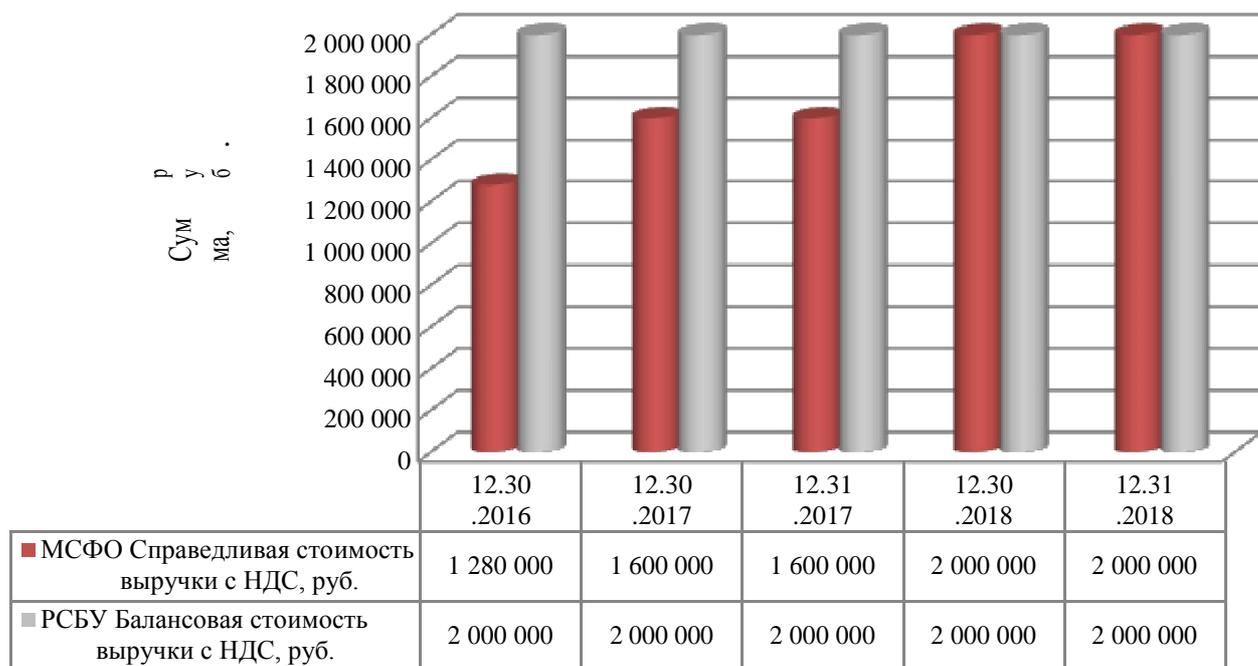


Рисунок 2.5 – Справедливая (балансовая) стоимость выручки с НДС по МСФО (РСБУ) в динамике

На рисунке 2.6 представлено изменение справедливой (балансовой) стоимости дебиторской задолженности по годам согласно расчетам по МСФО и РСБУ.

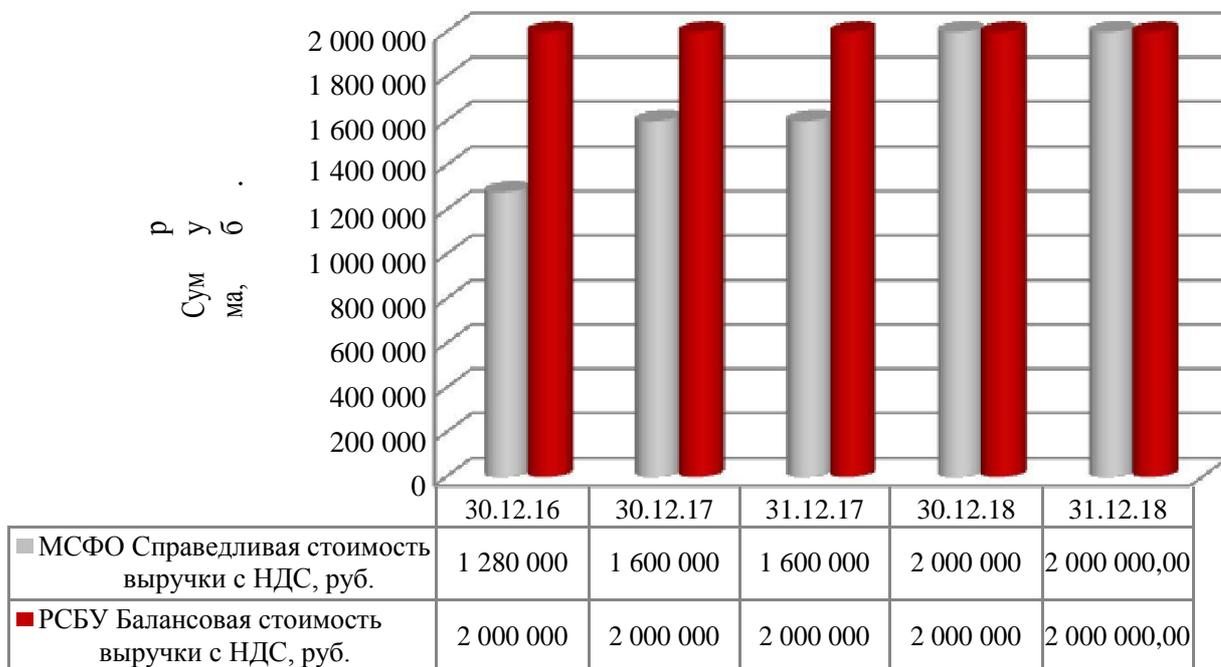


Рисунок 2.6 – Справедливая стоимость дебиторской задолженности с НДС по МСФО (РСБУ) в динамике

Балансовая стоимость выручки и дебиторской задолженности по РСБУ в течение времени остается не измененной. Справедливая стоимость выручки и дебиторской задолженности по МСФО в течение времени увеличивается за счет суммы созданного резерва по сомнительным долгам.

2.2 Методика оценки и учета выручки и дебиторской задолженности в условиях отсрочки (рассрочки) платежа по комиссионному договору при участии и неучастии посредника в расчетах при учете у комитента

Комиссионный договор – это договор, согласно которому одна сторона (т.е. комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (т.е. комитента) за комиссионное вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента [21].

Рассмотрим методику оценки выручки и дебиторской задолженности, когда комиссионер участвует в расчетах, а учет ведется у комитента.

Вариант 1 – «Пересчет выручки и дебиторской задолженности производится при наступлении даты оплаты».

Пример 3. Предприятие 30.12.2016 г. реализовало продукцию на сумму 2 млн. руб. (в том числе НДС –18%) по комиссионному договору в рассрочку на два года под 25% годовых (срок договора до 30.12.2018 г.). Согласно графику платежей расчеты производятся в два этапа: первый платеж (40%) 30.12.2017 г.; второй платеж (60%) – 30.12.2018 г. Уплата вознаграждения комиссионеру в размере 10% от суммы оплаты производится также в рассрочку в течение года двумя платежами с полугодовым интервалом на дату поступления оплаты от покупателя. Пересчет выручки и дебиторской задолженности производится при наступлении даты оплаты.

Расчеты представлены в приложении А (таблица А.1). Комментарии к расчетам таблице А.1.

Установка суммы по операции 1 от 30.12.2016

В результате операции 1 отражается реализация продукции в размере цены сделки с НДС 2 000 000 рублей.

Расчет суммы по операции 2 от 30.12.2016.

По данной операции рассчитывается сумма НДС, входящий в сумму реализации продукции, определяемый по формуле (2.1).

$$= 2\,000\,000 \times 18 / 118 = 305\,084,75 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 3 от 30.12.2016.

По данной операции отражается передача задолженности по уплате за продукцию от покупателей к комиссионеру, в размере цены сделки 2 000 000 рублей.

Расчет суммы по операции 4 от 30.12.2016.

По данной операции отражается сумма резерва по сомнительным долгам в размере разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью выручки без НДС по формуле (2.2).

$$= (2\,000\,000) / 118 \times 100 - ((2\,000\,000) / 118 \times 100) / (1 + 0,25)^2 = \\ = 610\,169,49 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 5 от 30.12.2016.

По данной операции определяется сумма отложенного налогового актива, рассчитываемого как ставка налога на прибыль, умноженная на разницу между бухгалтерской и налоговой выручкой без НДС, рассчитывается по формуле (2.3).

$$= 0,2 \times ((2\,000\,000) / 118 \times 100 - (2\,000\,000) / 118 \times 100 - 610\,169,49) = \\ = 122\,033,9 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 6 от 30.12.2017.

По данной операции отражается оплата части долга в размере 40% от цены сделки, рассчитанная по формуле (2.4).

$$= 2\,000\,000 \times 40\% = 800\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 7 от 30.12.2017.

По данной операции отражается сумма восстановленного резерва по сомнительным долгам в части полученной оплаты от покупателей (40% с разницы

между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью выручки без НДС), рассчитанная по формуле (2.5).

$$\Delta = 610\,169,49 \times 40\% = 244\,067,8 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 8 от 30.12.2017.

По данной операции произошло погашение части отложенного налогового актива рассчитанного как ставка налога на прибыль, умноженная на сумму восстановленного резерва по сомнительным долгам в части полученной оплаты от покупателей по формуле (2.8):

$$= 0,2 \times 244\,067,8 = 48\,813,56 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 9 от 30.12.2017.

По данной операции отражается справедливая стоимость комиссионного вознаграждения комиссионеру без НДС (10% от суммы справедливой стоимости погашенной кредиторской задолженности комиссионера (полученной оплаты от покупателя)), рассчитанная по формуле (2.26):

$$= \frac{\dots}{\dots}, \quad (2.26)$$

где \dots – справедливая стоимость комиссионного вознаграждения, руб.;

\dots – процент от суммы справедливой стоимости погашенной кредиторской задолженности комиссионера, %.

$$= (0,1 \cdot 800\,000) / (1 + 0,25)^1 = 64\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 10 от 30.12.2017.

По данной операции определяется НДС, входящий в справедливую стоимость комиссионного вознаграждения, рассчитанный по формуле (2.27):

$$(2.27)$$

где – НДС, входящий в справедливую стоимость комиссионного вознаграждения, руб.

$$= 64\,000 \times 0,18 = 11\,520 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 11 от 30.12.2017.

По данной операции отражается разница между номинальной и справедливой стоимостью комиссионного вознаграждения комиссионеру без НДС (10% от суммы справедливой стоимости погашенной кредиторской задолженности комиссионера), рассчитывается по формуле (2.28):

$$= \frac{\text{---}}{\text{---}} \times 100) - \text{---}, \quad (2.28)$$

где – разница между номинальной и справедливой стоимостью комиссионного вознаграждения, руб.

$$= (0,1 \times 800\,000 / 118 \times 100) - 64\,000 = 3\,796,61 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 12 от 30.12.2017.

По данной операции отражается сумма НДС, входящий в разницу между номинальной и справедливой стоимостью комиссионного вознаграждения, рассчитанный по формуле (2.29):

$$= \text{---}, \quad (2.29)$$

где – НДС, входящий в разницу между номинальной и справедливой стоимостью комиссионного вознаграждения, руб.

$$= 3\,796,61 \times 0,18 = 683,39 \text{ руб.}$$

Расчет по операции 13 от 30.06.2018.

По данной операции отражено увеличение текущей кредиторской задолженности комиссионера (50% с разницы между номинальной и справедливой

стоимостью комиссионного вознаграждения с НДС) определяемое по формуле (2.30):

$$= \quad + \quad , \quad (2.30)$$

где – увеличение кредиторской задолженности комиссионера, руб.;

– процент разницы между номинальной и справедливой стоимостью комиссионного вознаграждения, %.

$$= (3\,796,61 + 683,39) \times 0,5 = 2\,240 \text{ руб.}$$

Расчет по операции 14 от 30.06.2018.

По данной операции оплачена часть вознаграждения комиссионеру (50% от комиссионного вознаграждения на 30.12.2017), рассчитывается по формуле (2.31):

$$= \quad , \quad (2.31)$$

где – комиссионное вознаграждение комиссионеру, руб.;

– процент от комиссионного вознаграждения, %.

$$= 0,5 \times 0,1 \times 800\,000 = 40\,000 \text{ руб.}$$

Расчет по операции 15 от 30.12.2018.

По данной операции отражено увеличение текущей кредиторской задолженности комиссионера (50% с разницы между номинальной и справедливой стоимостью комиссионного вознаграждения с НДС) по формуле (2.30).

$$= 3\,796,61 \times 0,5 \times 1,18 = 2\,240 \text{ руб.}$$

Расчет по операции 16 от 30.12.2018.

По данной операции оплачена часть вознаграждения комиссионеру (50% от комиссионного вознаграждения на 30.12.2017) определяемая по формуле (2.31).

$$= 0,5 \times 0,1 \times 800\,000 = 40\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 17 от 30.12.2018.

По данной операции отражается оплата части долга в размере 60% от цены сделки определяемая по формуле (2.6).

$$= 2\,000\,000 \text{ руб.} \times 60\% = 1\,200\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 18 от 30.12.2018.

По данной операции отражается сумма восстановленного резерва по сомнительным долгам в части полученной оплаты от покупателей (60% с разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью выручки без НДС), рассчитанная по формуле (2.5).

$$\Delta = 610\,169,49 \times 60\% = 366\,101,69 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 19 от 30.12.2018.

По данной операции произошло погашение части отложенного налогового актива рассчитанного как ставка налога на прибыль, умноженная на сумму восстановленного резерва по сомнительным долгам в части полученной оплаты от покупателей, рассчитанное по формуле (2.8).

$$= 0,2 \times 366\,101,69 = 73\,220,34 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 20 от 30.12.2018.

По данной операции отражается справедливая стоимость комиссионного вознаграждения комиссионеру без НДС (10% от суммы справедливой стоимости погашенной кредиторской задолженности комиссионера (полученной оплаты от покупателя)) по формуле (2.26).

$$= (0,1 \times 1\,200\,000) / (1 + 0,25)^1 = 96\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 21 от 30.12.2018.

По данной операции определяется НДС, входящий в справедливую стоимость комиссионного вознаграждения, рассчитанный по формуле (2.27).

$$17\,280 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 22 от 30.12.2018.

По данной операции отражается разница между номинальной и справедливой стоимостью комиссионного вознаграждения комиссионеру без НДС (10% от сум-

мы справедливой стоимости погашенной кредиторской задолженности комиссионера), рассчитанная по формуле (2.32):

$$= \frac{\text{---}}{\text{---}} \times 100) - \text{---} \quad (2.32)$$

где --- – разница между номинальной и справедливой стоимостью комиссионного вознаграждения, руб.

$$= (0,1 \times 1\,200\,000 / 118 \times 100) - 96\,000 = 5\,694,92 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 23 от 30.12.2018.

По данной операции отражается сумма НДС, входящая в разницу между номинальной и справедливой стоимостью комиссионного вознаграждения по формуле (2.29).

$$= 5\,694,92 \times 0,18 = 1\,025,08 \text{ руб.}$$

Расчет по операции 24 от 30.06.2019.

По данной операции отражено увеличение текущей кредиторской задолженности комиссионера (50% с разницы между номинальной и справедливой стоимостью комиссионного вознаграждения с НДС), рассчитанное по формуле (2.30).

$$= (5\,694,92 + 1\,025,08) \times 0,5 = 3\,360 \text{ руб.}$$

Расчет по операции 25 от 30.06.2019.

По данной операции оплачена часть вознаграждения комиссионеру (50% от комиссионного вознаграждения на 30.12.2018), рассчитанная по формуле (2.31).

$$= 0,5 \times 0,1 \times 1\,200\,000 = 60\,000 \text{ руб.}$$

Расчет по операции 26 от 30.12.2019.

По данной операции отражено увеличение текущей кредиторской задолженности комиссионера (50% с разницы между номинальной и справедливой стоимостью комиссионного вознаграждения с НДС), рассчитанное по формуле (2.33):

$$= \quad \times 1,18, \quad (2.33)$$

где – увеличение текущей кредиторской задолженности комиссионера.

$$= 5\,694,92 \times 0,5 \times 1,18 = 3\,360 \text{ руб.}$$

Расчет по операции 27 от 30.12.2019.

По данной операции оплачена часть вознаграждения комиссионеру (50% от комиссионного вознаграждения на 30.12.2018), определяется по формуле (2.31).

$$= 0,5 \times 0,1 \times 1\,200\,000 = 60\,000 \text{ руб.}$$

Таким образом, представлены расчеты, пересчета выручки и дебиторской задолженности производится при наступлении даты оплаты.

Следовательно, через два года справедливая стоимость выручки составит 2 000 000 рублей, а дебиторская задолженность на 30.12. 2018 полностью погашается.

На рисунке 2.7 представлено изменение справедливой стоимости выручки и дебиторской задолженности по операциям, которые отражают всю динамику.

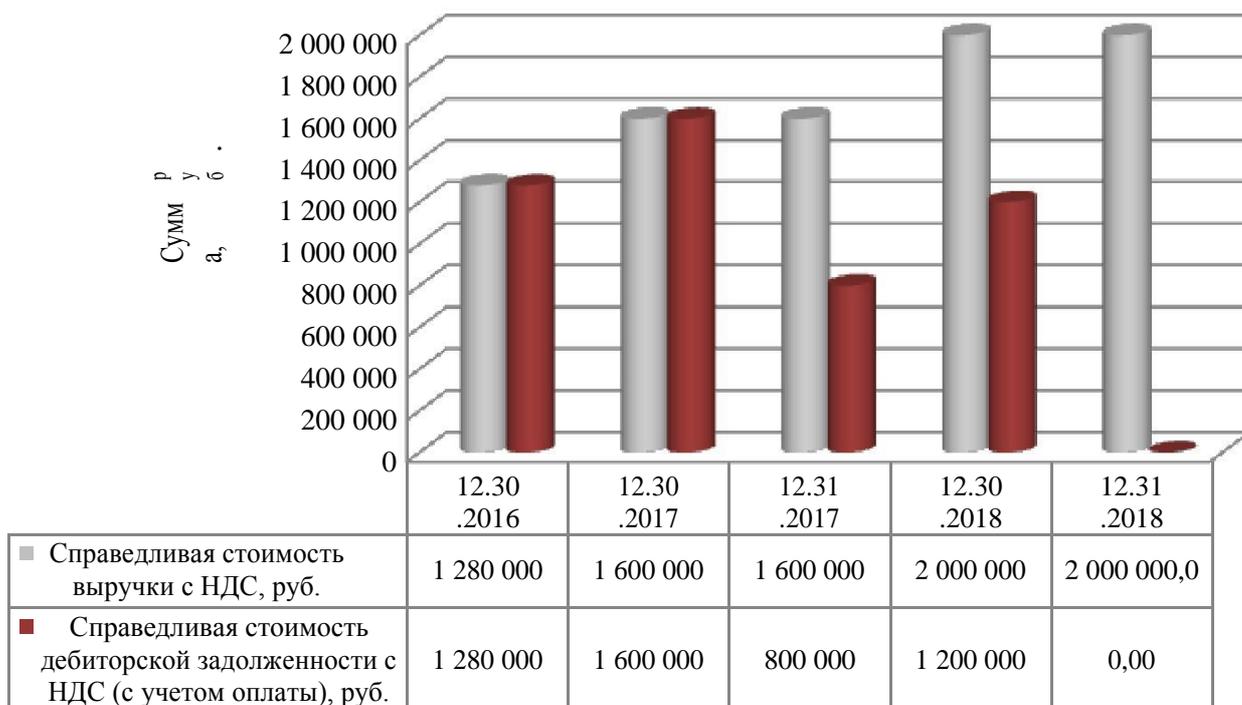


Рисунок 2.7 – Изменение справедливой стоимости выручки и дебиторской задолженности с НДС по МСФО (РСБУ) в динамике (при учете у комитента) (вариант 1)

Далее представим методику пересчета справедливой стоимости выручки и дебиторской задолженности по данным учетной модели третьего примера в сравнении с показателями РСБУ.

Таблица 2.5 – Расчет балансовой стоимости выручки и дебиторской задолженности по МСФО (ФСБУ) и РСБУ (по третьему примеру)

Дата расчета показателя	Наименование показателя	МСФО	РСБУ
30.12.2016	Цена сделки с НДС	2 000 000	2 000 000
30.12.2016	Справедливая стоимость выручки с НДС	1 280 000	2 000 000
30.12.2016	Цена сделки без НДС	1 694 915,25	1 694 915,25
30.12.2016	Справедливая стоимость выручки без НДС	1 084 745,76	1 694 915,25
30.12.2016	Справедливая стоимость дебиторской задолженности с НДС	1 280 000	2 000 000
30.12.2016	Справедливая стоимость дебиторской задолженности без НДС	1 084 745,76	1 694 915,25
30.12.2017	Справедливая стоимость выручки с НДС	1 568 000	2 000 000

Окончание таблицы 2.5

Дата расчета показателя	Наименование показателя	МСФО	РСБУ
30.12.2018	Справедливая стоимость выручки с НДС	2 000 000	2 000 000
30.12.2018	Справедливая стоимость дебиторской задолженности с НДС	2 000 000	2 000 000

Комментарии к расчетам таблице 2.5.

Расчет справедливой стоимости выручки и дебиторской задолженности, согласно международным стандартам финансовой отчетности:

1. Установка суммы по операции 1 от 30.12.2016.

В соответствии с условиями примера 3 цена сделки составляет 2 000 000 рублей.

Расчет суммы по операции 2 от 30.12.2016.

Справедливая стоимость выручки определяется путем дисконтирования цены сделки. По условиям примера продукция предприятия реализована в рассрочку на два года под 25% годовых. Таким образом, справедливая стоимость выручки с НДС определяется по формуле (2.9):

$$= (2\,000\,000) / (1+0,25)^2 = 1\,280\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 3 от 30.12.2016.

По данной операции рассчитывается цена сделки без учета НДС по формуле (2.10).

$$= (2\,000\,000) / 118 \times 100 = 1\,694\,915,25 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 4 от 30.12.2016.

По данной операции рассчитывается справедливая стоимость выручки без учета НДС определяемая по формуле (2.11).

$$= (1\,280\,000) / 118 \times 100 = 1\,084\,745,76 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 5 от 30.12.2016.

По данной операции определяется справедливая стоимость дебиторской задолженности, в сумме справедливой стоимости выручки с НДС от 30.12.2016 г. и составляет 1 280 000 рублей.

Расчет суммы по операции 6 от 30.12.2016.

По данной операции определяется справедливая стоимость дебиторской задолженности без учета НДС определяемая по формуле (2.13).

$$= (1\,389\,830,51) / 118 \times 100 = 1\,084\,745,76 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 7 от 30.12.2017.

По данной операции рассчитывается справедливая стоимость выручки с НДС после уплаты первой части долга в размере 40% от цены сделки с НДС по формуле (2.14).

$$= 1\,280\,000 + 0,4 \times (1\,694\,915,25 - 1\,084\,745,76) \times 1,18 \\ = 1\,568\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 8 от 30.12.2017.

По данной операции определяется справедливая стоимость дебиторской задолженности, в сумме справедливой стоимости выручки с НДС от 30.12.2017 г. и составляет 1 568 000 рублей.

Расчет суммы по операции 9 от 30.12.2018.

По данной операции рассчитывается справедливая стоимость выручки с НДС после уплаты оставшейся части долга в размере 60% от цены сделки с НДС по формуле (2.34):

$$+ \quad \times (\quad - \quad) \times 1,18, \quad (2.34)$$

где \quad – справедливая стоимость после уплаты части долга, руб.

$$= 1568000 + 0,6 \times (1694915,25 - 1084745,76) \times 1,18 = 2\,000\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 10 от 30.12.2018.

По данной операции определяется справедливая стоимость дебиторской задолженности, в сумме справедливой стоимости выручки с НДС от 30.12.2018 г. и составляет 2 000 000 рублей.

2. Расчет балансовой стоимости выручки и дебиторской задолженности, согласно российским стандартам бухгалтерской отчетности.

Установка суммы по операции 1 от 30.12.2016

В соответствии с условиями примера 3 цена сделки составляет 2 000 000 рублей.

Расчет суммы по операции 2 от 30.12.2016.

Согласно РСБУ балансовая стоимость выручки с НДС равна цене сделки и будет составлять 2 000 000 рублей.

Расчет суммы по операции 3 от 30.12.2016.

По данной операции рассчитывается цена сделки без учета НДС, определяемая по формуле (2.10).

$$= (2\,000\,000) / 118 \times 100 = 1\,694\,915,25 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 4 от 30.12.2016.

По данной операции рассчитывается балансовая стоимость выручки без учета НДС, определяемая по формуле (2.16).

$$= (2\,000\,000)/118 \times 100 = 1\,694\,915,25 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 5 от 30.12.2016.

По данной операции отражается балансовая стоимость дебиторской задолженности с НДС на 30.12. 2016 год, равная 2 000 000 рублей.

Расчет суммы по операции 6 от 30.12.2016.

По данной операции отражается балансовая стоимость дебиторской задолженности без учета НДС, определяемая по формуле (2.17).

$$= (2\,000\,000)/118 \times 100 = 1\,694\,915,25 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 7 от 30.12.2017.

По данной операции отражается балансовая стоимость выручки на 30.12. 2017 год, равная 2 000 000 рублей.

Расчет суммы по операции 8 от 30.12.2017.

По данной операции отражается балансовая стоимость дебиторской задолженности с НДС на 30.12. 2017 год, равная 2 000 000 рублей.

Расчет суммы по операции 9 от 30.12.2018.

По данной операции отражается справедливая стоимость выручки на 30.12. 2018 год, равная 2 000 000 рублей.

Расчет суммы по операции 10 от 30.12.2018.

По данной операции отражается балансовая стоимость дебиторской задолженности с НДС на 30.12. 2018 год, равная 2 000 000 рублей.

На рисунке 2.8 представлено изменение справедливой (балансовой) стоимости выручки по годам согласно расчетам по МСФО и РСБУ.

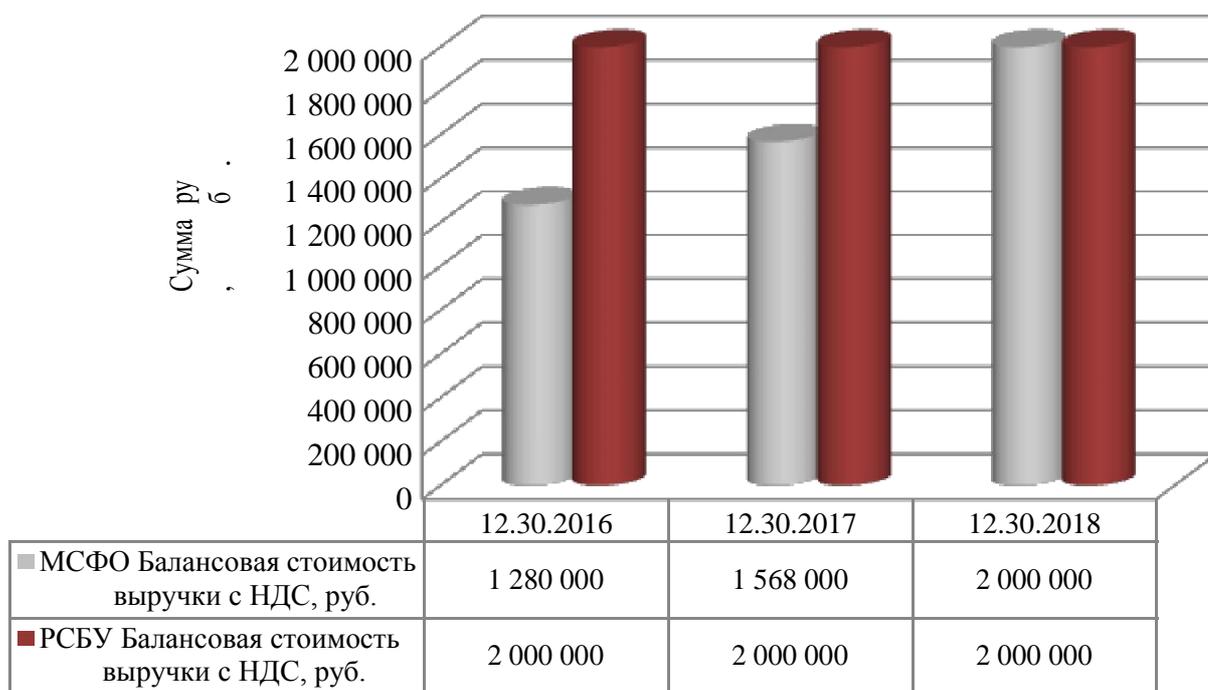


Рисунок 2.8 – Изменение справедливой (балансовой) стоимости выручки с НДС по МСФО (РСБУ) в динамике (с учетом оплаты)

На рисунке 2.9 представлено изменение справедливой (балансовой) стоимости дебиторской задолженности по годам согласно расчетам по МСФО и РСБУ.

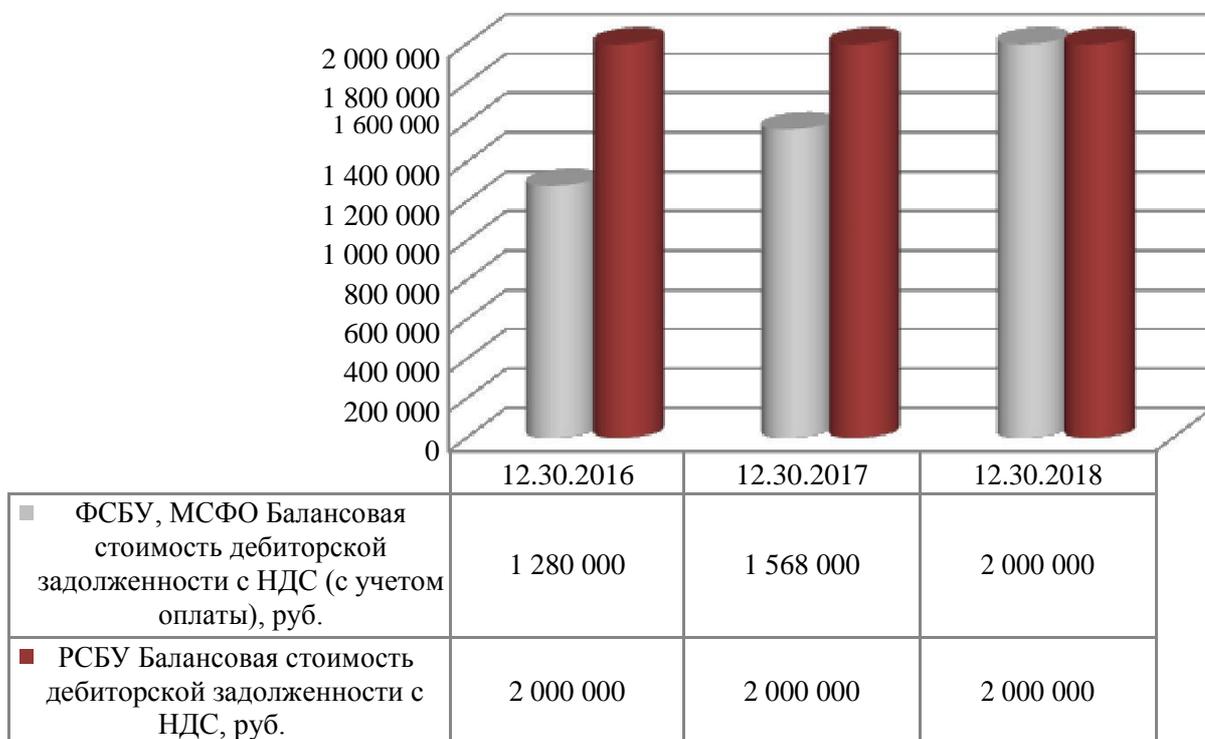


Рисунок 2.9 – Изменение справедливой стоимости дебиторской задолженности с НДС по МСФО (РСБУ) в динамике (с учетом оплаты)

Вариант 2 «Пересчет выручки и дебиторской задолженности по причине изменения временной стоимости денег производится один раз в конце каждого года».

Пример 4. Предприятие 30.12.2016 г. реализовало продукцию на сумму 2 млн. руб. (в том числе НДС – 18%) по комиссионному договору в рассрочку на два года под 25% годовых (срок договора до 30.12.2018 г.). Согласно графику платежей расчеты производятся в два этапа: первый платеж (40%) 30.12.2017 г; второй платеж (60%) – 30.12.2018 г. Уплата вознаграждения комиссионеру в размере 10% от суммы оплаты производится также в рассрочку в течение года двумя платежами с полугодовым интервалом на дату поступления оплаты от покупателя. Пересчет выручки и дебиторской задолженности по причине изменения временной стоимости денег производится один раз в конце каждого года.

Расчеты представлены в приложении А (таблица А.1).

Комментарии к расчетам таблице А.2.

Установка суммы по операции 1 от 30.12.2016

В результате операции 1 отражается реализация продукции в размере цены сделки с НДС 2 000 000 рублей.

Расчет суммы по операции 2 от 30.12.2016.

По данной операции рассчитывается сумма НДС, входящий в сумму реализации продукции по формуле (2.1).

$$= 2\,000\,000 \times 18/118 = 305\,084,75 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 3 от 30.12.2016.

По данной операции отражается передача задолженности по уплате за продукцию от покупателей к комиссионеру, в размере цены сделки 2 000 000 рублей.

Расчет суммы по операции 4 от 30.12.2016.

По данной операции отражается сумма резерва по сомнительным долгам в размере разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью выручки без НДС, рассчитанная по формуле (2.2).

$$= (2\,000\,000)/118 \times 100 - ((2\,000\,000)/118 \times 100)/(1 + 0,25)^2 = \\ = 610\,169,49 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 5 от 30.12.2016.

По данной операции определяется сумма отложенного налогового актива, рассчитываемого как ставка налога на прибыль, умноженная на разницу между бухгалтерской и налоговой выручкой без НДС по формуле (2.3).

$$= 0,2 \times ((2\,000\,000)/118 \times 100 - (2\,000\,000)/118 \times 100 - 610\,169,5) = \\ = 122\,033,9 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 6 от 29.12.2017.

По данной операции отражен пересчет (увеличение) справедливой стоимости выручки и дебиторской задолженности в связи с изменением стоимости денег во времени, рассчитанный по формуле (2.35):

$$\Delta = \Delta = \frac{\quad}{\quad} - \frac{\quad}{\quad}, \quad (2.35)$$

где Δ – изменение справедливой стоимости выручки без НДС, руб.;

Δ – изменение справедливой стоимости дебиторской задолженности без НДС, руб.

$$\Delta = ((2000000/118 \times 100)/(1+0,25)^1) - ((2000000/118 \times 100)/(1 + 0,25)^2) = \\ = 271\,186,44 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 7 от 29.12.2017.

По данной операции отражается погашение части отложенного налогового актива, определяемого по формуле (2.36):

$$= \text{НП} \times \Delta, \quad (2.36)$$

где – изменение отложенного налогового актива, руб.

$$= 0,2 \times 271\,186,44 = 54\,237,29 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 8 от 30.12.2017.

По данной операции отражается оплата от покупателей комиссионеру в размере 40% от цены сделки по формуле (2.4).

$$= 2\,000\,000 \text{ руб.} \times 40\% = 800\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 9 от 30.12.2017.

По данной операции отражается справедливая стоимость комиссионного вознаграждения комиссионеру без НДС (10% от суммы справедливой стоимости погашенной кредиторской задолженности комиссионера (полученной оплаты от покупателя)), определяемая по формуле (2.26).

$$= (0,1 \times 800\,000) / (1 + 0,25)^1 = 64\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 10 от 30.12.2017.

По данной операции определяется НДС, входящий в справедливую стоимость комиссионного вознаграждения по формуле (2.27).

$$64\,000 \times 0,18 = 11\,520 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 11 от 30.12.2017.

По данной операции отражается разница между номинальной и справедливой стоимостью комиссионного вознаграждения комиссионеру без НДС (10% от суммы справедливой стоимости погашенной кредиторской задолженности комиссионера) определяемая по формуле (2.28).

$$= (0,1 \times 800\,000 / 118 \times 100) - 64\,000 = 3\,796,61 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 12 от 30.12.2017.

По данной операции отражается сумма НДС, входящий в разницу между номинальной и справедливой стоимостью комиссионного вознаграждения по формуле (2.29).

$$= \quad \quad \quad = 683,39 \text{ руб.}$$

Расчет по операции 13 от 30.06.2018.

По данной операции отражено увеличение текущей кредиторской задолженности комиссионера (50% с разницы между номинальной и справедливой стоимостью комиссионного вознаграждения с НДС) по формуле (2.30).

$$= (3\,796,61 + 683,39) \times 0,5 = 2\,240 \text{ руб.}$$

Расчет по операции 14 от 30.06.2018.

По данной операции оплачена часть вознаграждения комиссионеру (50% от комиссионного вознаграждения на 30.12.2017), рассчитанная по формуле (2.31).

$$= 0,5 \times 0,1 \times 800\,000 = 40\,000 \text{ руб.}$$

Расчет по операции 15 от 29.12.2018.

По данной операции отражен пересчет (увеличение) справедливой стоимости выручки и дебиторской задолженности в связи с изменением стоимости денег во времени, рассчитанный по формуле (2.35).

$$\Delta = \frac{-(2000000 \cdot 118 \cdot 100)(1+0,25)^9) - (2000000 \cdot 118 \cdot 100)(1+0,25)^1)}{0,25} = 338\,983,05 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 16 от 29.12.2018.

По данной операции погашается часть отложенного налогового актива по формуле (2.36).

$$= 0,2 \times 338\,983,05 = 67\,796,61 \text{ руб.}$$

Расчет по операции 17 от 30.12.2018.

По данной операции отражено увеличение текущей кредиторской задолженности комиссионера (50% с разницы между номинальной и справедливой стоимостью комиссионного вознаграждения с НДС), рассчитанное по формуле (2.33).

$$= (3\,796,61 + 683,39) \times 0,5 = 2\,240 \text{ руб.}$$

Расчет по операции 18 от 30.12.2018.

По данной операции оплачена часть вознаграждения комиссионеру (50% от комиссионного вознаграждения на 30.12.2017) по формуле (2.31).

$$= 0,5 \times 0,1 \times 800\,000 = 40\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 19 от 30.12.2018.

По данной операции отражается оплата от покупателей комиссионеру в размере 60% от цены сделки, определяемая по формуле (2.6).

$$= 2\,000\,000 \text{ руб.} \times 60\% = 1\,200\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 20 от 30.12.2018.

По данной операции отражается сумма восстановленного резерва по сомнительным долгам в части полученной оплаты от покупателей (60% с разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью выручки без НДС), рассчитанная по формуле (2.5).

$$\Delta = 610\,169,49 \times 60\% = 366\,101,69 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 21 от 30.12.2018.

По данной операции произошло погашение части отложенного налогового актива определяемого как ставка налога на прибыль, умноженная на сумму восстановленного резерва по сомнительным долгам в части полученной оплаты от покупателей, рассчитанного по формуле (2.8).

$$= 0,2 \times 366\,101,69 = 73\,220,34 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 22 от 30.12.2018.

По данной операции отражается справедливая стоимость комиссионного вознаграждения комиссионеру без НДС (10% от суммы справедливой стоимости погашенной кредиторской задолженности комиссионера (полученной оплаты от покупателя)), рассчитанная по формуле (2.26).

$$= (0,1 \times 1\,200\,000) / (1 + 0,25)^1 = 96\,000 \text{ руб.}$$

23. Расчет суммы по операции 23 от 30.12.2018.

По данной операции определяется НДС, входящий в справедливую стоимость комиссионного вознаграждения по формуле (2.27).

Расчет суммы по операции 24 от 30.12.2018.

По данной операции отражается разница между номинальной и справедливой стоимостью комиссионного вознаграждения комиссионеру без НДС (10% от

суммы справедливой стоимости погашенной кредиторской задолженности комиссионера), рассчитанная по формуле (2.32).

$$= (0,1 \times 1\,200\,000 / 118 \times 100) - 96\,000 = 5\,694,92 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 25 от 30.12.2018.

По данной операции отражается сумма НДС, входящий в разницу между номинальной и справедливой стоимостью комиссионного вознаграждения по формуле (2.29):

$$= 5694,92 \times 0,18 = 1\,025,08 \text{ руб.}$$

Расчет по операции 26 от 30.06.2019.

По данной операции отражено увеличение текущей кредиторской задолженности комиссионера (50% с разницы между номинальной и справедливой стоимостью комиссионного вознаграждения с НДС) по формуле (2.30).

$$= (5\,694,92 + 1\,025,08) \times 0,5 = 3\,360 \text{ руб.}$$

Расчет по операции 27 от 30.06.2019.

По данной операции оплачена часть вознаграждения комиссионеру (50% от комиссионного вознаграждения на 30.12.2018), рассчитанная по формуле (2.31).

$$= 0,5 \times 0,1 \times 1\,200\,000 = 60\,000 \text{ руб.}$$

Расчет по операции 28 от 30.12.2019.

По данной операции отражено увеличение текущей кредиторской задолженности комиссионера (50% с разницы между номинальной и справедливой стоимостью комиссионного вознаграждения с НДС), рассчитанное по формуле (2.33).

$$= 5\,694,92 \times 0,5 \times 1,18 = 3\,360 \text{ руб.}$$

Расчет по операции 279 от 30.12.2019.

По данной операции оплачена часть вознаграждения комиссионеру (50% от комиссионного вознаграждения на 30.12.2018), определенная по формуле (2.31).

$$= 0,5 \times 0,1 \times 1\,200\,000 = 60\,000 \text{ руб.}$$

На рисунке 2.10 представлено изменение справедливой стоимости выручки и дебиторской задолженности по операциям, которые отражают всю динамику.

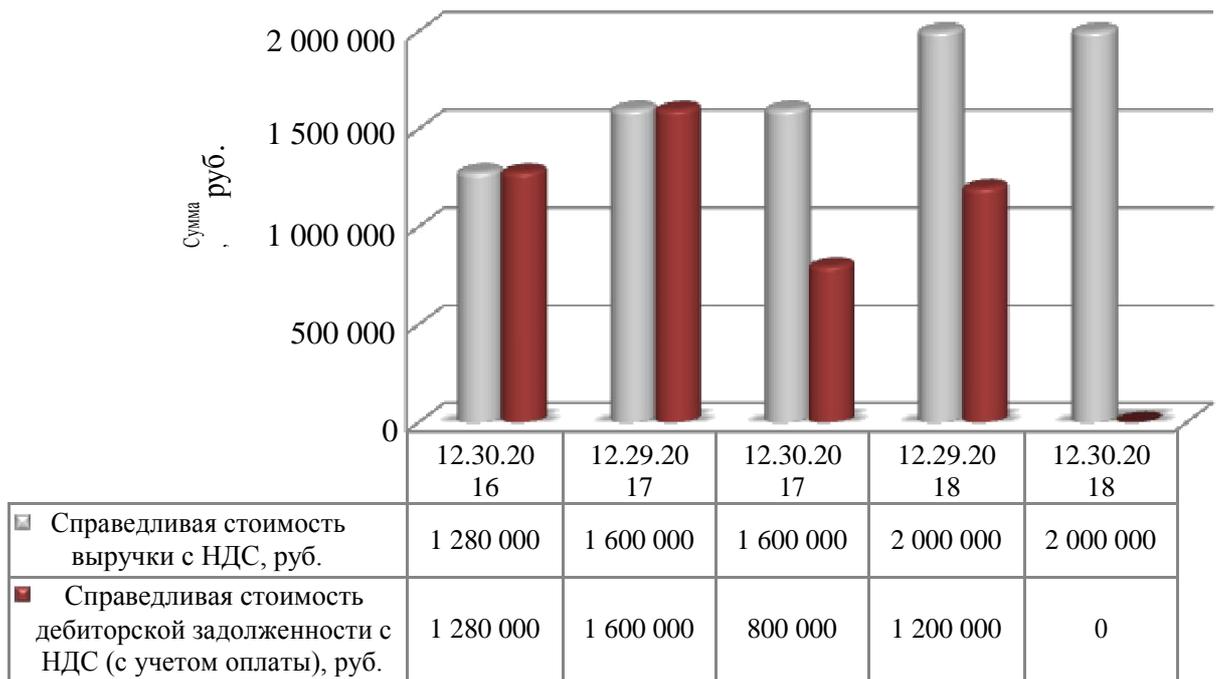


Рисунок 2.10 – Изменение справедливой стоимости выручки и дебиторской задолженности с НДС по МСФО в динамике (вариант 2)

Таким образом, в течении времени справедливая стоимость дебиторской задолженности уменьшается за счет полученной оплаты, следовательно справедливая стоимость выручки увеличивается.

Далее представим методику пересчета справедливой стоимости выручки и дебиторской задолженности по данным учетной модели четвертого примера в сравнении с показателями РСБУ.

Таблица 2.6 – Расчет балансовой стоимости выручки и дебиторской задолженности по МСФО (ФСБУ) и РСБУ (по четвертому примеру)

№ п/п	Дата расчета показателя	Наименование показателя	МСФО	РСБУ
1	30.12.2016	Цена сделки с НДС	2 000 000	2 000 000
2	30.12.2016	Справедливая стоимость выручки с НДС	1 280 000	2 000 000
3	30.12.2016	Цена сделки без НДС	1 694 915,25	1 694 915,25
4	30.12.2016	Справедливая стоимость выручки без НДС	1 084 745,76	1 694 915,25

5	30.12.2016	Справедливая стоимость дебиторской задолженности с НДС	1 280 000	1 280 000
6	30.12.2016	Справедливая стоимость дебиторской задолженности без НДС	1 084 745,76	1 084 745,76
7	29.12.2017	Справедливая стоимость выручки с НДС	1 600 000	2 000 000
8	29.12.2017	Справедливая стоимость дебиторской задолженности с НДС	1 600 000	1 600 000
9	30.12.2017	Справедливая стоимость выручки с НДС	1 600 000	2 000 000
10	30.12.2017	Справедливая стоимость дебиторской задолженности с НДС	800 000	800 000
11	29.12.2018	Справедливая стоимость выручки с НДС	2 000 000	2 000 000
12	29.12.2018	Справедливая стоимость дебиторской задолженности с НДС	1 200 000	1 200 000
13	30.12.2018	Справедливая стоимость выручки с НДС	2 000 000	2 000 000
14	30.12.2018	Справедливая стоимость дебиторской задолженности с НДС	0	0

Комментарии к расчетам таблице 2.6.

1. Расчет справедливой стоимости выручки и дебиторской задолженности, согласно международным стандартам финансовой отчетности.

Установка суммы по операции 1 от 30.12.2016

В соответствии с условиями примера 2 цена сделки составляет 2 000 000 рублей.

Расчет суммы по операции 2 от 30.12.2016.

Справедливая стоимость выручки определяется путем дисконтирования цены сделки. По условиям примера продукция предприятия реализована в рассрочку на два года под 25% годовых. Таким образом, справедливая стоимость выручки с НДС определяется по формуле (2.9).

$$= (2\,000\,000) / (1 + 0,25)^2 = 1\,280\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 3 от 30.12.2016.

По данной операции рассчитывается цена сделки без учета НДС по формуле (2.10).

$$= (2\,000\,000)/118 \times 100 = 1\,694\,915,25 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 4 от 30.12.2016.

По данной операции рассчитывается справедливая стоимость выручки без учета НДС по формуле (2.11).

$$= (1\,280\,000)/118 \times 100 = 1\,084\,745,76 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 5 от 30.12.2016.

По данной операции рассчитывается справедливая стоимость дебиторской задолженности с НДС, которая определяется с учетом разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимости выручки без НДС. Таким образом, справедливая стоимость дебиторской задолженности с НДС рассчитывается по формуле (2.12).

$$= 2\,000\,000 - (1\,694\,915,25 - 1\,084\,745,76) \times 1,18 = 1\,280\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 6 от 30.12.2016.

По данной операции определяется справедливая стоимость дебиторской задолженности без учета НДС по формуле (2.13).

$$= (1\,280\,000)/118 \times 100 = 1\,084\,745,76 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 7 от 30.12.2017.

По данной операции рассчитывается справедливая стоимость дебиторской задолженности с НДС при учете пересчета справедливой стоимости выручки, которая связана с изменением стоимости денег во времени по формуле (2.37):

$$= \quad + \quad , \quad (2.37)$$

где Δ – изменение справедливой стоимости выручки с НДС, руб.;

Псч – пересчет справедливой стоимости выручки, руб.

$$= 1280000 + 271186,44 \times 1,18 = 1\,600\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 8 от 30.12.2017.

По данной операции рассчитывается справедливая стоимость дебиторской задолженности с НДС при учете пересчета справедливой стоимости дебиторской задолженности, которой связан с изменением стоимости денег во времени по формуле (2.38):

$$= \quad + \quad \times 1,18, \quad (2.38)$$

где Δ – изменение справедливой стоимости дебиторской задолженности с НДС, руб.

$$= 1\,280\,000 + 271\,186,44 \times 1,18 = 1\,600\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 9 от 31.12.2017.

По данной операции отражается справедливая стоимость выручки с НДС равная 1 600 000 рублей (получена 30.12.2017).

Расчет суммы по операции 10 от 31.12.2017.

По данной операции рассчитывается справедливая стоимость дебиторской задолженности с НДС после оплаты первой части долга (40% от цены сделки с НДС)Ю определяется по формуле (2.23).

$$= 1\,600\,000 - 800\,000 = 800\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 11 от 30.12.2018.

По данной операции рассчитывается справедливая стоимость выручки с НДС с учетом суммы восстановленного резерва полученного на 30.12.2017 г. по формуле (2.39):

$$\times 1,18. \quad (2.39)$$

$$= 1\,600\,000 + 338\,983,05 \times 1,18 = 2\,000\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 12 от 30.12.2018.

По данной операции рассчитывается справедливая стоимость дебиторской задолженности с НДС с учетом суммы восстановленного резерва полученного на 30.12.2018 г. по формуле (2.25).

$$1\ 600\ 000 - 338\ 983,05 \times 1,18 = 1\ 200\ 000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 13 от 31.12.2018.

По данной операции отражается справедливая стоимость выручки с НДС равная 2 000 000 рублей (получена 30.12.2018).

Расчет суммы по операции 14 от 31.12.2018.

По данной операции рассчитывается справедливая стоимость дебиторской задолженности с НДС (оплата части долга в размере 60% от цены сделки) по формуле (2.23).

$$1\ 200\ 000 - 1\ 200\ 000 = 0 \text{ руб.}$$

2. Расчет балансовой стоимости выручки и дебиторской задолженности, согласно российским стандартам бухгалтерской отчетности.

Установка суммы по операции 1 от 30.12.2016.

В соответствии с условиями примера 2 цена сделки составляет 2 000 000 рублей.

2. Расчет суммы по операции 2 от 30.12.2016.

Согласно РСБУ балансовая стоимость выручки с НДС равна цене сделки и будет составлять 2 000 000 рублей.

Расчет суммы по операции 3 от 30.12.2016.

По данной операции рассчитывается цена сделки без учета НДС по формуле (2.10).

$$= (2\ 000\ 000)/118 \times 100 = 1\ 694\ 915,25 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 4 от 30.12.2016.

По данной операции рассчитывается балансовая стоимость выручки без учета НДС по формуле (2.16).

$$= (2\ 000\ 000)/118 \times 100 = 1\ 694\ 915,25 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 5 от 30.12.2016.

По данной операции рассчитывается балансовая стоимость дебиторской задолженности, которая определяется исходя из суммы переданной задолженности по уплате за продукцию от покупателей к комиссионеру при учете резерва по сомнительным долгам по формуле (2.40):

$$= \quad - \quad , \quad (2.40)$$

где – переданная задолженность от покупателей, руб.;

– резерв по сомнительным долгам от 30.12.2016 г.

$$= 2\,000\,000 - 610\,169,49 \times 1,18 = 1\,280\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 6 от 30.12.2016.

По данной операции определяется балансовая стоимость дебиторской задолженности без учета НДС по формуле (2.17).

$$= (1\,280\,000) / 118 \times 100 = 1\,084\,745,76 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 7 от 29.12.2017.

По данной операции отражается балансовая стоимость выручки на 30.12.2017 год, равная 2 000 000 рублей.

Расчет суммы по операции 8 от 29.12.2017.

По данной операции рассчитывается балансовая стоимость дебиторской задолженности с учетом суммы переданной задолженности по уплате за продукцию от покупателей к комиссионеру по формуле (2.41):

$$= \quad \times 1,18, \quad (2.40)$$

где – изменение балансовой стоимости дебиторской задолженности без НДС, руб.

$$= 1\,280\,000 + 271\,186,44 \times 1,18 = 1\,600\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 9 от 30.12.2018.

По данной операции отражается балансовая стоимость выручки на 31.12. 2018 год, равная 2 000 000 рублей.

Расчет суммы по операции 10 от 30.12.2018.

По данной операции рассчитывается балансовая стоимость дебиторской задолженности с НДС после уплаты первой части долга в размере 40% от цены сделки с НДС по формуле (2.42):

$$= \quad - \quad , \quad (2.42)$$

где Δ – изменение балансовой стоимости дебиторской задолженности с НДС, руб.

$$= 1\,600\,000 - 800\,000 = 800\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 11 от 29.12.2018.

По данной операции отражается справедливая стоимость выручки на 29.12. 2017 год, равная 2 000 000 рублей.

12. Расчет суммы по операции 12 от 29.12.2018.

По данной операции рассчитывается балансовая стоимость дебиторской задолженности с учетом суммы переданной задолженности по уплате за продукцию от покупателей к комиссионеру от 29.12.2018 по формуле (2.41).

$$= 800\,000 + 338\,983 \times 1,18 = 1\,200\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 13 от 30.12.2018.

По данной операции отражается балансовая стоимость выручки на 29.12. 2018 год, равная 2 000 000 рублей.

Расчет суммы по операции 14 от 31.12.2018.

$$1200000 - 1200000 = 0 \text{ руб.}$$

По данной операции рассчитывается балансовая стоимость дебиторской задолженности с НДС после уплаты оставшейся части долга в размере 60% от цены сделки с НДС по формуле (2.42).

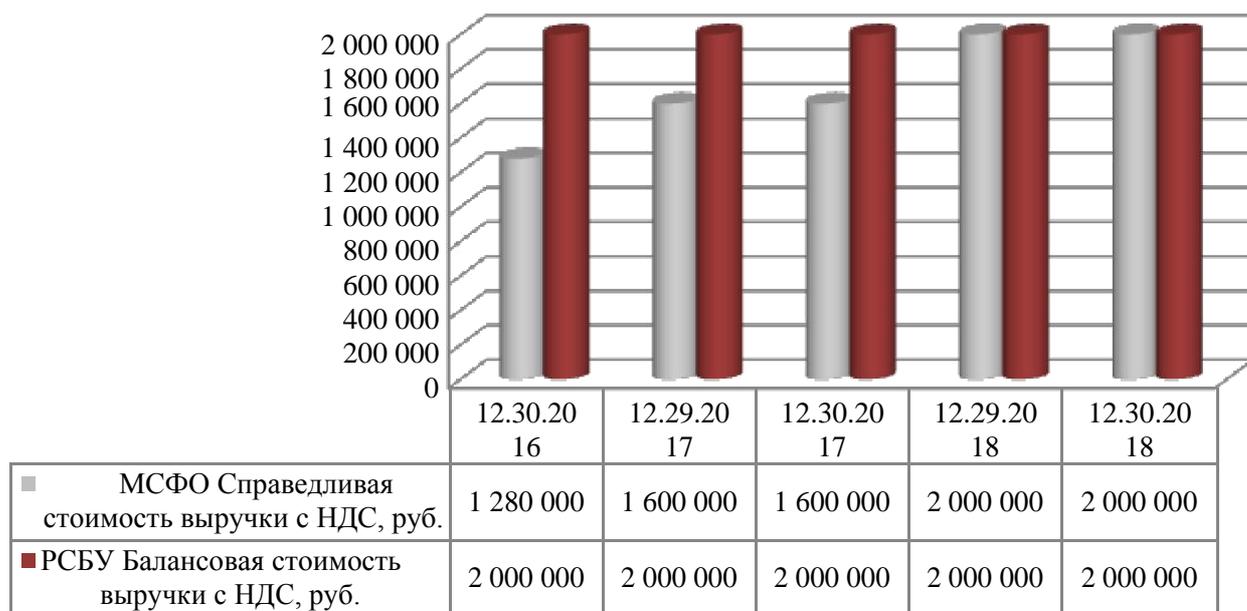


Рисунок 2.11 – Изменение справедливой стоимости выручки с НДС по МСФО (РСБУ) в динамике (с учетом оплаты)

На рисунке 2.11 представлено изменение справедливой стоимости выручки по годам согласно расчетам по МСФО и РСБУ.

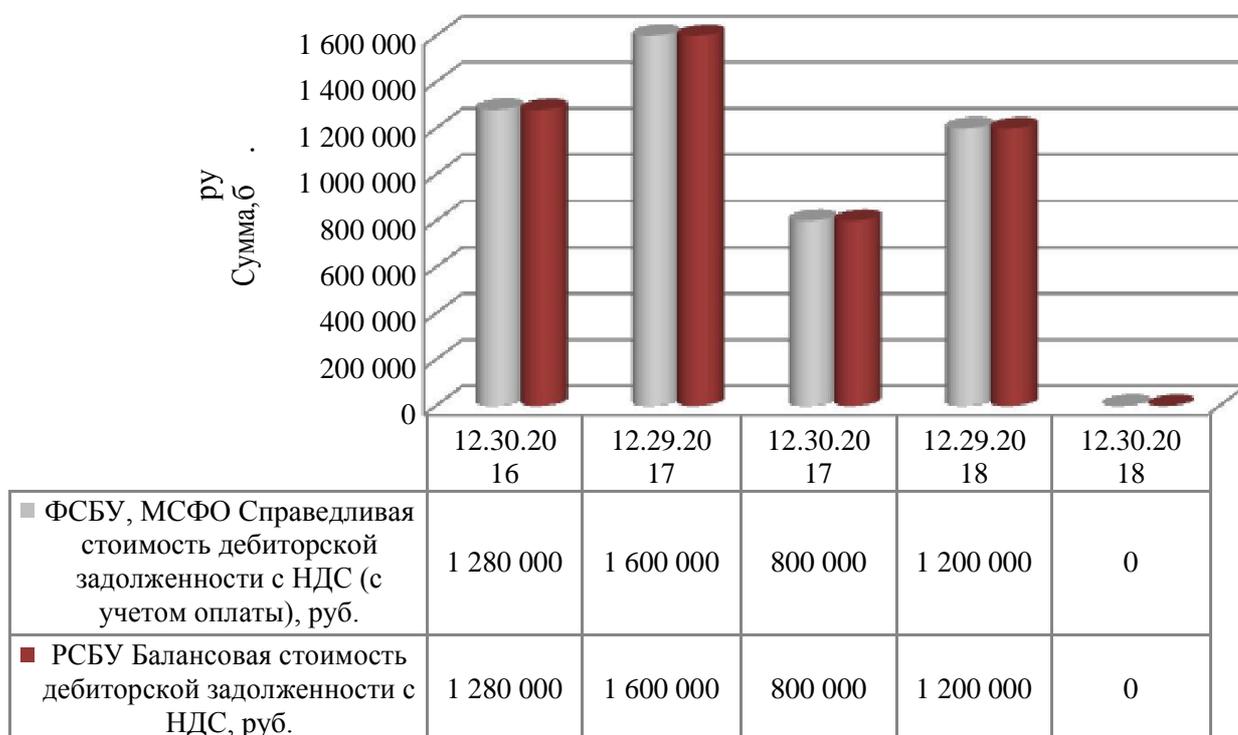


Рисунок 2.12 – Изменение справедливой стоимости дебиторской задолженности с НДС по МСФО (РСБУ) в динамике (с учетом оплаты)

Таким образом, на рисунке 2.12 представлено изменение справедливой стоимости дебиторской задолженности по годам согласно расчетам по МСФО и РСБУ.

2.3 Методика оценки и учета выручки и дебиторской задолженности в условиях отсрочки (рассрочки) платежа по комиссионному договору при участии или неучастии посредника в расчетах при учете у комиссионера

Комиссионер, выполняет предпринимательскую деятельность, которая направлена на получение прибыли от осуществления посреднических услуг по заключению сделок купли – продажи имущества, относящегося комитенту [45].

За свои предоставленные услуги комиссионер получает установленную плату – комиссионное вознаграждение, которое в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 является для него доходом от обычных видов деятельности [5].

Вариант 1 – «Пересчет выручки и дебиторской задолженности по причине изменения временной стоимости денег производится один раз в конце каждого года».

Пример 5. Предприятие 30.12.2016 г. реализовало продукцию на сумму 2 млн. руб. (в том числе НДС – 18%) по комиссионному договору в рассрочку на два года под 25% годовых (срок договора до 30.12.2018 г.). Согласно графику платежей расчеты производятся в два этапа: первый платеж (40%) 30.12.2017 г; второй платеж (60%) – 30.12.2018 г. Уплата вознаграждения комиссионеру в размере 10% от суммы оплаты производится также в рассрочку в течение года двумя платежами с полугодовым интервалом на дату поступления оплаты от покупателя. Пересчет выручки и дебиторской задолженности по причине изменения временной стоимости денег производится один раз в конце каждого года.

Расчеты представлены в приложении Б (таблица Б.1).

Комментарии к расчетам таблице Б.1.

Установка суммы по операции 1 от 30.12.2016

В результате операции 1 устанавливается цена полученной продукции от комитента равная 2 000 000 рублей.

Расчет суммы по операции 2 от 30.12.2016.

В результате операции 2 отпущена продукция покупателю на сумму 2 000 000 рублей.

Расчет суммы по операции 3 от 30.12.2016.

По данной операции отражена дебиторская задолженность покупателю и одновременно кредиторская задолженность комитенту, которая составляют 2 000 000 рублей.

Расчет суммы по операции 4 от 30.12.2016.

По данной операции отражается сумма резерва по сомнительным долгам покупателей в размере разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью выручки без НДС по формуле (2.2).

$$= (2\,000\,000)/118 \times 100 - ((2\,000\,000)/118 \times 100)/(1 + 0,25)^2 = \\ = 610\,169,49 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 5 от 30.12.2017.

По данной операции отражается оплата части долга в размере 40% от цены сделки, рассчитанная по формуле (2.4).

$$= 2\,000\,000 \text{ руб.} \times 40\% = 800\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 6 от 30.12.2017.

По данной операции отражается сумма восстановленного резерва по сомнительным долгам (40% от суммы резерва по сомнительным долгам покупателей), определяемая по формуле (2.5).

$$= 610\,169,49 \text{ руб.} \times 40\% = 244\,067,8 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 7 от 30.12.2017.

В результате данной операции перечислена оплата, полученная от покупателя комитенту в размере 800 000 рублей.

Расчет суммы по операции 8 от 30.12.2017.

По данной операции начислено комиссионное вознаграждение в сумме 10% от полученной оплаты от покупателей по формуле (2.43):

$$(2.43)$$

где – комиссионное вознаграждение, руб.;

– процент комиссионного вознаграждения, %.

$$= 800\,000 \times 0,1 = 80\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 9 от 30.12.2017.

По данной операции рассчитывается НДС, входящий в сумму комиссионного вознаграждения по формуле (2.27).

$$= 800\,000 \times 18/118 = 12\,203,39 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 10 от 30.12.2017.

По данной операции определяется сумма резерва по сомнительным долгам комитента в размере разницы номинальной и справедливой стоимостью комиссионного вознаграждения без НДС (10% от разницы между номинальной и справедливой стоимостью погашенной кредиторской задолженности комиссионера) по формуле (2.44):

$$= \text{---} \times 100 - \frac{\text{---}}{\text{---}}, \quad (2.44)$$

где – резерв по сомнительным долгам комитента, руб.

$$= 80\,000/118 \times 100 - (80\,000/118 * 100) / (1 + 0,25)^1 = 13\,559,32 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 11 от 30.06.2018

По данной операции получено комиссионное вознаграждение от комитента (50% от начисленного комиссионного вознаграждение на дату 30.12.2017), рассчитанное по формуле (2.45):

$$= \quad , \quad (2.45)$$

где – комиссионное вознаграждение от комитент, руб.

$$= 80\,000 \times 0,5 = 40\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 12 от 30.06.2018.

По данной операции отражается восстановленный резерв по сомнительным долгам комитента в размере 50% от начисленного комиссионного вознаграждения на 30.12.2017., рассчитанный по формуле (2.46):

$$= \quad \times \quad , \quad (2.46)$$

где – восстановленный резерв по сомнительным долгам без НДС.

$$= 13\,559,32 \times 0,5 = 6\,779,66 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 13 от 30.12.2018.

По данной операции получено комиссионное вознаграждение от комитента (50% от начисленного комиссионного вознаграждение на дату 30.12.2017) по формуле (2.45).

$$.= 80\,000 \times 0,5 = 40\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 14 от 30.12.2018.

По данной операции отражается восстановленный резерв по сомнительным долгам комитента в размере 50% от начисленного комиссионного вознаграждения на 30.12.2018.

$$= 13\,559,32 \times 0,5 = 6\,779,66 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 15 от 30.12.2018.

По данной операции отражается оплата части долга в размере 60% от цены сделки, рассчитанная по формуле (2.6).

$$= 2\,000\,000 \text{ руб.} \times 60\% = 1\,200\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 16 от 30.12.2018.

По данной операции отражается сумма восстановленного резерва по сомнительным долгам (60% от суммы резерва по сомнительным долгам покупателей), рассчитывается по формуле (2.47):

$$= \quad \quad \quad (2.47)$$

$$= 610\,169,49 \text{ руб.} \times 60\% = 366\,101,69 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 17 от 30.12.2018.

В результате данной операции перечислена оплата, полученная от покупателя комитенту в размере 1 200 000 рублей.

Расчет суммы по операции 18 от 30.12.2018.

По данной операции начислено комиссионное вознаграждение в сумме 10% от полученной оплаты от покупателей по формуле (2.43).

$$1\,200\,000 \times 0,1 = 120\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 19 от 30.12.2018.

По данной операции рассчитывается НДС, входящий в сумму комиссионного вознаграждения по формуле (2.27).

$$= 120\,000 \times 18/118 = 18\,305,08 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 20 от 30.12.2018.

По данной операции определяется сумма резерва по сомнительным долгам комитента в размере разницы номинальной и справедливой стоимостью комиссионного вознаграждения без НДС по формуле (2.44).

$$= 1\,200\,000/118 \times 100 - (1\,200\,000/118 * 100)/(1+0,25)^1 = \\ = 20\,338,98 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 21 от 30.06.2019

По данной операции получено комиссионное вознаграждение от комитента (50% от начисленного комиссионного вознаграждение на дату 30.12.2018) по формуле (2.45).

$$= 120\ 000 \times 0,5 = 60\ 000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 22 от 30.06.2019.

По данной операции отражается восстановленный резерв по сомнительным долгам комитента в размере 50% от начисленного комиссионного вознаграждения на 30.12.2018, рассчитанная по формуле (2.46).

$$= 20\ 338,98 \times 0,5 = 10\ 169,49 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 23 от 30.06.2019.

По данной операции получено комиссионное вознаграждение от комитента, определяемое по формуле (2.45).

$$= 1\ 200\ 00 \times 0,5 = 60\ 000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 24 от 30.06.2019.

По данной операции отражается восстановленный резерв по сомнительным долгам комитента в размере 50% от начисленного комиссионного вознаграждения на 30.12.2018 по формуле (2.46).

$$= 20\ 338,98 \times 0,5 = 10\ 169,49 \text{ руб.}$$

Методика учета справедливой выручки и дебиторской задолженности у комиссионера, когда пересчет выручки и дебиторской задолженности по причине изменения временной стоимости денег производится один раз в конце каждого года (Вариант 1).

Таблица 2.7 – Расчет балансовой стоимости выручки и дебиторской задолженности по МСФО и РСБУ (по пятому примеру)

№ оп.	Дата расчета показателя	Наименование показателя	МСФО	РСБУ
1	30.12.2017	Номинальная стоимость первой части комиссионного вознаграждения с НДС	80 000	80 000
2	30.12.2017	Справедливая стоимость первой части комиссионного вознаграждения с НДС	64 000	80 000

3	30.12.2017	Справедливая стоимость дебиторской задолженности комитента с НДС	64 000	80 000
4	30.12.2017	Резерв по сомнительным долгам комитента	13 559,32	0
5	30.06.2018	Восстановление резерва по сомнительным долгам комитента	6 779,66	0
6		Справедливая стоимость первой части комиссионного вознаграждения с НДС	72 000	80 000
7		Справедливая стоимость дебиторской задолженности комитента с НДС	32 000	40 000
8	30.12.2018	Восстановление резерва по сомнительным долгам комитента	6 779,66	0
9		Справедливая стоимость первой части комиссионного вознаграждения с НДС	80 000	80 000
10		Справедливая стоимость дебиторской задолженности комитента с НДС	0	0
11	30.12.2018	Номинальная стоимость второй части комиссионного вознаграждения с НДС	120 000	120 000
12	30.12.2018	Справедливая стоимость второй части комиссионного вознаграждения с НДС	96 000	120 000
13	30.12.2018	Справедливая стоимость дебиторской задолженности комитента с НДС	96 000	120 000
14	30.12.2018	Резерв по сомнительным долгам комитента	20 338,98	0

Окончание таблицы 2.7

№ оп.	Дата расчета	Наименование показателя	МСФО	РСБУ
15	30.06.2019	Восстановление резерва по сомнительным долгам комитента	10 169,49	0
16		Справедливая стоимость второй части комиссионного вознаграждения с НДС	108 000	120 000
17		Справедливая стоимость дебиторской задолженности комитента с НДС	48 000	60 000
18	30.12.2019	Восстановление резерва по сомнительным долгам комитента	10 169,49	0
19		Справедливая стоимость второй части комиссионного вознаграждения с НДС	120 000	120 000
20		Справедливая стоимость дебиторской задолженности комитента с НДС	0	0

Комментарии к расчетам таблицы 2.7.

1. Расчет справедливой стоимости выручки и дебиторской задолженности, согласно международным стандартам финансовой отчетности.

Установка суммы по операции 1 от 30.12.2017.

По данной операции установлена номинальная стоимость первой части комиссионного вознаграждения с НДС в размере 80 000 рублей.

Расчет суммы по операции 2 от 30.12.2017.

По данной операции определяется справедливая стоимость первой части комиссионного вознаграждения с НДС путем дисконтирования номинальной стоимости комиссионного вознаграждения с НДС. По условиям примера продукция предприятия реализована в рассрочку на два года под 25% годовых. Таким образом, справедливая стоимость комиссионного вознаграждения с НДС определяется по формуле (2.48):

$$= \frac{80\,000}{1 + 0,25}, \quad (2.48)$$

где $\frac{80\,000}{1 + 0,25}$ – справедливая стоимость дебиторской задолженности комитента с НДС на 30.12.2017, руб.;

80 000 – номинальная стоимость комиссионного вознаграждения с НДС, руб.

$$80\,000 / (1 + 0,25)^1 = 64\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 3 от 30.12.2017.

По данной операции определяется справедливая стоимость дебиторской задолженности с НДС путем дисконтирования номинальной стоимости комиссионного вознаграждения с НДС по формуле (2.49):

$$= \frac{80\,000}{1 + 0,25}, \quad (2.49)$$

где $\frac{80\,000}{1 + 0,25}$ – справедливая стоимость комиссионного вознаграждения с НДС на 30.12.2017, руб.

$$= 80\,000 / (1 + 0,25)^1 = 64\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 4 от 30.12.2017.

По данной операции отражается резерв по сомнительным долгам комитента, который составляет разницу между номинальной стоимостью комиссионного вознаграждения с НДС и справедливой стоимостью первой части комиссионного вознаграждения с НДС по формуле (2.50):

$$= \frac{\text{резерв по сомнительным долгам комитента без НДС}}{\text{номинальная стоимость комиссионного вознаграждения с НДС}} \times 100 - \frac{\text{справедливая стоимость первой части комиссионного вознаграждения с НДС}}{\text{номинальная стоимость комиссионного вознаграждения с НДС}} \times 100, \quad (2.50)$$

где — резерв по сомнительным долгам комитента без НДС, руб.

$$= 80\,000/118 \times 100 - 64\,000/118 \times 100 = 13\,559,32 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 5 от 30.06.2018.

По данной операции отражается восстановленный резерв по сомнительным долгам комитента, который равен 6 779,66 рублей (50% от суммы созданного резерва по сомнительным долгам).

Расчет суммы по операции 6 от 30.06.2018.

По данной операции определяется справедливая стоимость первой части комиссионного вознаграждения с НДС при учете суммы восстановленного резерва по сомнительным долгам (п.5) по формуле (2.39).

$$= 64\,000 + 6\,779,66 \times 1,18 = 72\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 7 от 30.12.2018.

По данной операции определяется справедливая стоимость дебиторской задолженности с НДС при учете суммы восстановленного резерва по сомнительным долгам (п.5) и за вычетом полученного комиссионного вознаграждения по формуле (2.51):

$$= \text{комиссионное вознаграждение от комитента} + \text{резерв по сомнительным долгам} \times 1,18 - \text{справедливая стоимость первой части комиссионного вознаграждения с НДС}, \quad (2.51)$$

где — комиссионное вознаграждение от комитента, руб.

$$= 64\,000 + 6\,779,66 \times 1,18 - 40\,000 = 32\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 8 от 30.12.2018.

По данной операции отражается восстановленный резерв по сомнительным долгам комитента, который равен 6 779,66 рублей.

Расчет суммы по операции 9 от 30.12.2018.

По данной операции определяется справедливая стоимость первой части комиссионного вознаграждения с НДС при учете суммы восстановленного резерва по сомнительным долгам (п.8) по формуле (2.39).

$$= 72\,000 + 6\,799,66 \times 1,18 = 80\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 10 от 30.12.2018.

По данной операции определяется справедливая стоимость дебиторской задолженности с НДС при учете суммы восстановленного резерва по сомнительным долгам (п.8) и за вычетом полученного комиссионного вознаграждения по формуле (2.51).

$$= 32\,000 + 6\,799,66 \times 1,18 - 40\,000 = 0 \text{ руб.}$$

Установка суммы по операции 11 от 30.12.2018.

По данной операции установлена номинальная стоимость второй части комиссионного вознаграждения с НДС в размере 120 000 рублей.

Расчет суммы по операции 12 от 30.12.2018.

По данной операции определяется справедливая стоимость второй части комиссионного вознаграждения с НДС путем дисконтирования номинальной стоимости комиссионного вознаграждения с НДС по формуле (2.48).

$$1\,200\,00 / (1 + 0,25)^1 = 96\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 13 от 30.12.2018.

По данной операции определяется справедливая стоимость дебиторской задолженности комитента с НДС путем дисконтирования номинальной стоимости комиссионного вознаграждения с НДС по формуле (2.49).

$$= 120\,000 / (1+0,25)^1 = 96\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 14 от 30.12.2018.

По данной операции отражается резерв по сомнительным долгам комитента, который составляет разницу между номинальной стоимостью комиссионного вознаграждения с НДС и справедливой стоимостью второй части комиссионного вознаграждения с НДС по формуле (2.50).

$$= 1\,200\,000/118 \times 100 - 96\,000/118 \times 100 = 20\,338,98 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 15 от 30.06.2019.

По данной операции отражается восстановленный резерв по сомнительным долгам комитента, который равен 10 169,49 руб.

Расчет суммы по операции 16 от 30.06.2019.

По данной операции определяется справедливая стоимость второй части комиссионного вознаграждения с НДС при учете суммы восстановленного резерва по сомнительным долгам (п.15) по формуле (2.39).

$$= 96\,000 + 10\,169,49 \times 1,18 = 107\,331,26 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 17 от 30.06.2019.

По данной операции определяется справедливая стоимость дебиторской задолженности с НДС при учете суммы восстановленного резерва по сомнительным долгам (п.15) и за вычетом полученного комиссионного вознаграждения по формуле (2.51).

$$= 96\,000 + 10\,169 \times 1,18 - 60\,000 = 48\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 18 от 30.12.2019.

По данной операции отражается восстановленный резерв по сомнительным долгам комитента, который равен 10 169,49 руб.

Расчет суммы по операции 19 от 30.12.2019.

По данной операции определяется справедливая стоимость второй части комиссионного вознаграждения с НДС при учете суммы восстановленного резерва по сомнительным долгам (п.18) по формуле (2.39).

$$= 108\,000 + 10\,169,49 \times 1,18 = 120\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 20 от 30.12.2019.

По данной операции определяется справедливая стоимость дебиторской задолженности с НДС при учете суммы восстановленного резерва по сомнительным долгам (п.18) и за вычетом полученного комиссионного вознаграждения по формуле (2.51).

$$= 48\ 000 + 10\ 169,49 \times 1,18 - 60\ 000 = 0 \text{ руб.}$$

2. Расчет справедливой стоимости выручки и дебиторской задолженности, согласно российским стандартам бухгалтерской отчетности.

Установка суммы по операции 1 от 30.12.2017.

По данной операции установлена номинальная стоимость первой части комиссионного вознаграждения с НДС в размере 80 000 рублей.

Расчет суммы по операции 2 от 30.12.2017.

По данной операции отражается балансовая стоимость первой части комиссионного вознаграждения с НДС равная номинальной стоимости первой части комиссионного вознаграждения 80 000 рублей.

Расчет суммы по операции 3 от 30.12.2017.

По данной операции отражается балансовая стоимость дебиторской задолженности с НДС равная номинальной стоимости первой части комиссионного вознаграждения 80 000 рублей.

Расчет суммы по операции 4 от 30.12.2017.

Согласно РСБУ резерв по сомнительным долгам не создается.

Расчет суммы по операции 6 от 30.06.2018.

По данной операции определяется балансовая стоимость первой части комиссионного вознаграждения с НДС на 30.06.2018, равная 80 000 рублей.

Расчет суммы по операции 7 от 30.06.2018.

По данной операции определяется балансовая стоимость дебиторской задолженности с НДС и за вычетом полученного комиссионного вознаграждения по формуле (2.25):

где – балансовая стоимость дебиторской задолженности с НДС, руб.

$$80\ 000 - 40\ 000 = 40\ 000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 9 от 30.12.2018.

По данной операции отражается балансовая стоимость первой части комиссионного вознаграждения с НДС на 30.12.2018 равная 80 000 рублей.

Расчет суммы по операции 10 от 30.12.2018.

По данной операции определяется балансовая стоимость дебиторской задолженности с НДС за вычетом полученного комиссионного вознаграждения по формуле (2.52).

$$= 40\ 000 - 40\ 000 = 0 \text{ руб.}$$

Установка суммы по операции 11 от 30.12.2018.

По данной операции установлена номинальная стоимость второй части комиссионного вознаграждения с НДС в размере 120 000 рублей.

Расчет суммы по операции 12 от 30.12.2018.

По данной операции отражается балансовая стоимость второй части комиссионного вознаграждения с НДС равная номинальной стоимости второй части комиссионного вознаграждения 120 000 рублей.

Расчет суммы по операции 13 от 30.12.2018.

По данной операции отражается балансовая стоимость дебиторской задолженности с НДС равная номинальной стоимости второй части комиссионного вознаграждения 120 000 рублей.

Расчет суммы по операции 14 от 30.12.2018.

Согласно РСБУ резерв по сомнительным долгам не создается.

Расчет суммы по операции 16 от 30.06.2019.

По данной операции определяется балансовая стоимость второй части комиссионного вознаграждения с НДС на 30.06.2019, равная 120 000 рублей.

Расчет суммы по операции 17 от 30.06.2019.

По данной операции определяется балансовая стоимость дебиторской задолженности с НДС и за вычетом полученного комиссионного вознаграждения по формуле (2.52).

$$= 120\ 000 - 60\ 000 = 60\ 000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 19 от 30.12.2019.

По данной операции отражается балансовая стоимость второй части комиссионного вознаграждения с НДС на 30.12.2019 равная 120 000 рублей.

Расчет суммы по операции 20 от 30.12.2019.

По данной операции определяется балансовая стоимость дебиторской задолженности с НДС за вычетом полученного комиссионного вознаграждения по формуле (2.52).

$$= 60\ 000 - 60\ 000 = 0 \text{ руб.}$$

На рисунке 2.13 представлено сравнение по МСФО и РСБУ изменения справедливой стоимости первой части комиссионного вознаграждения.

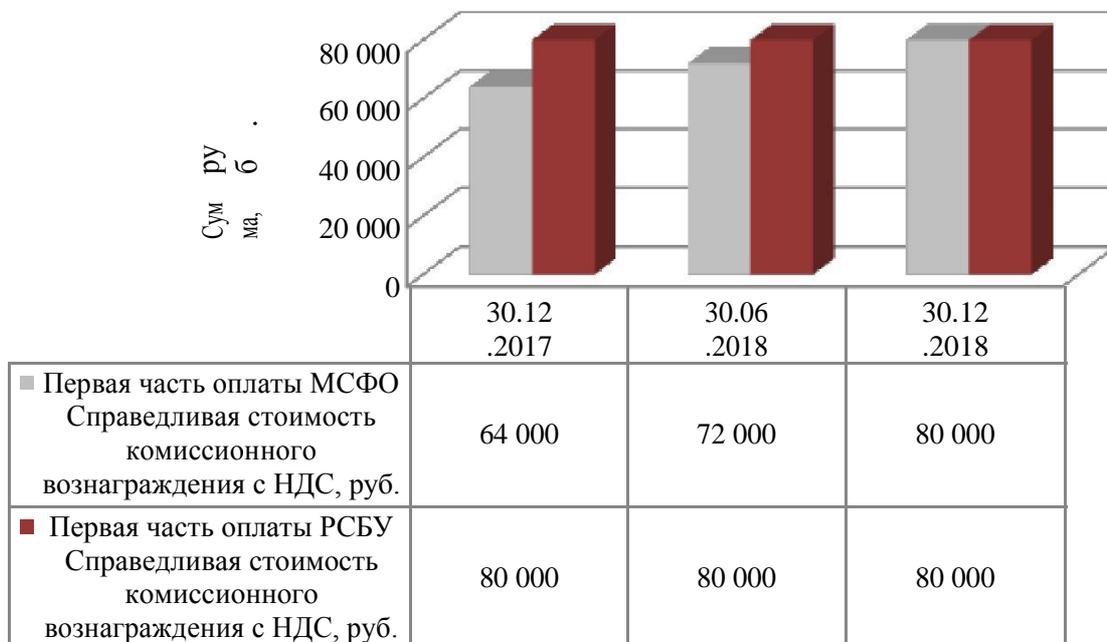


Рисунок 2.13 – Справедливая стоимость первой части комиссионного вознаграждения с НДС

На рисунке 2.14 представлено сравнение по МСФО и РСБУ изменения справедливой стоимости дебиторской задолженности после оплаты первой части комиссионного вознаграждения.

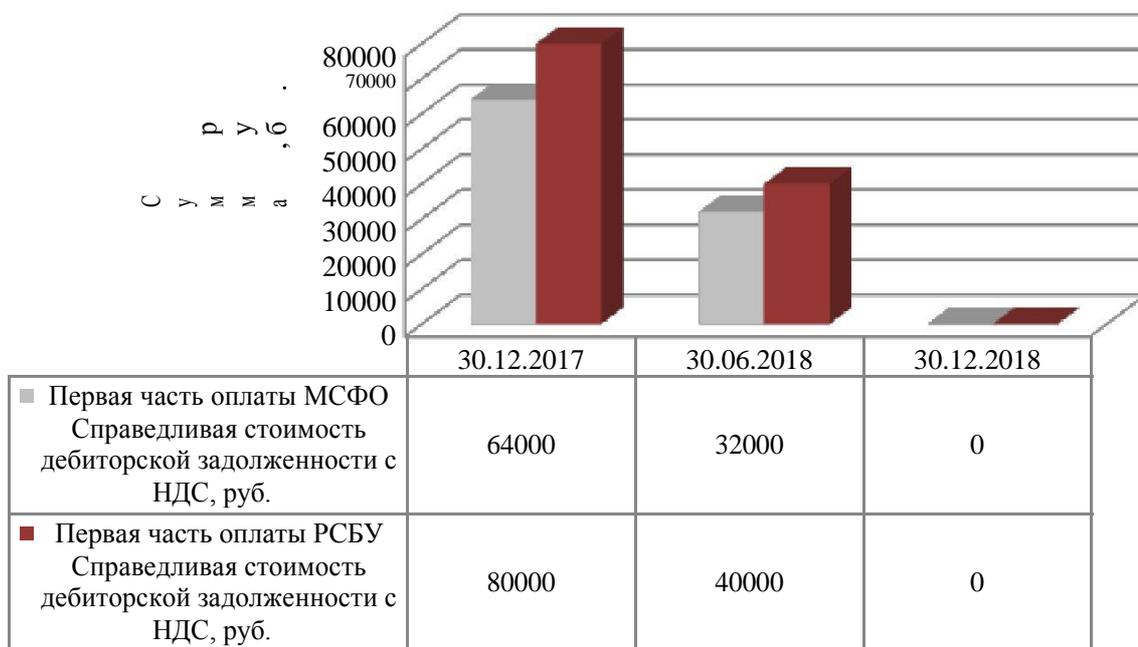


Рисунок 2.14 – Справедливая стоимость дебиторской задолженности с НДС после оплаты первой части комиссионного вознаграждения

На рисунке 2.15 представлено сравнение по МСФО и РСБУ изменения справедливой стоимости второй части комиссионного вознаграждения.

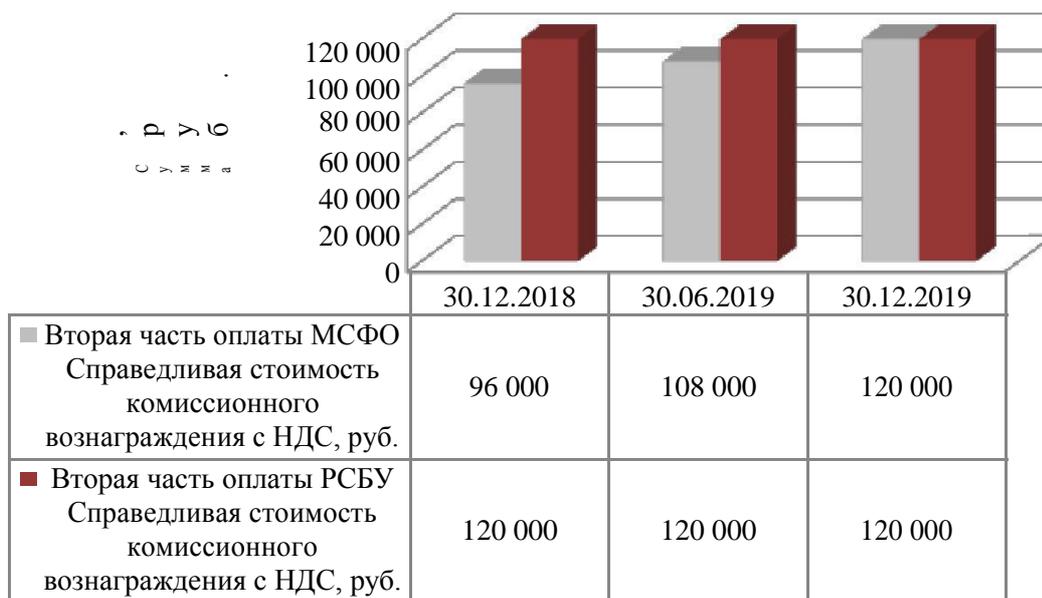


Рисунок 2.15 – Справедливая стоимость второй части комиссионного вознаграждения с НДС

На рисунке 2.16 представлено сравнение по МСФО и РСБУ изменения справедливой стоимости дебиторской задолженности после оплаты второй части комиссионного вознаграждения.

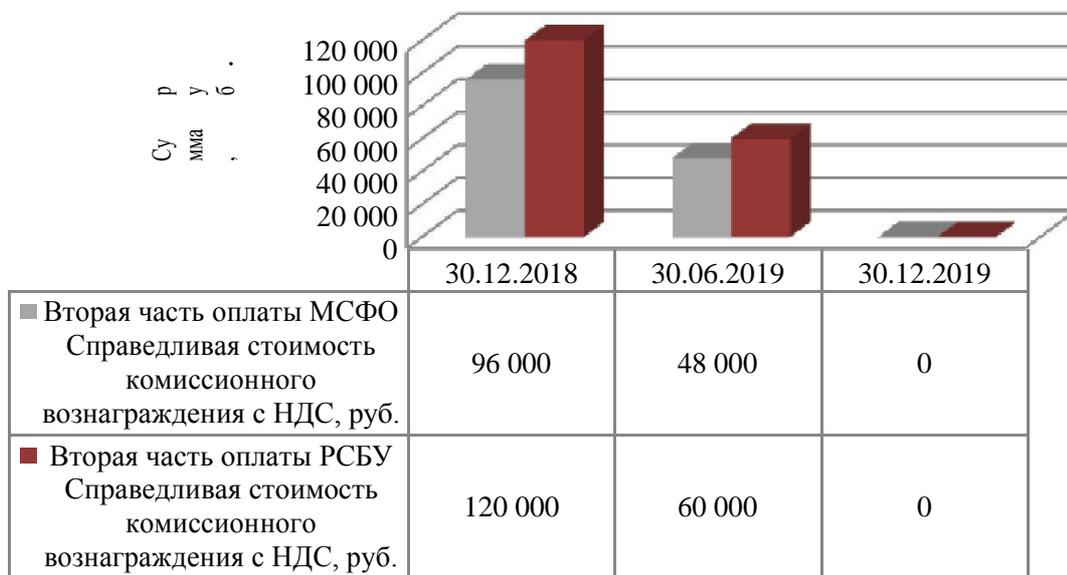


Рисунок 2.16 – Справедливая стоимость дебиторской задолженности с НДС после оплаты второй части комиссионного вознаграждения

Вариант 2 – «Пересчет выручки и дебиторской задолженности по причине изменения временной стоимости денег производится один раз в конце каждого года».

Пример 6. Предприятие 30.12.2016 г. реализовало продукцию на сумму 2 млн. руб. (в том числе НДС – 18%) по комиссионному договору в рассрочку на два года под 25% годовых (срок договора до 30.12.2018 г.). Согласно графику платежей расчеты производятся в два этапа: первый платеж (40%) 30.12.2017 г; второй платеж (60%) – 30.12.2018 г. Уплата вознаграждения комиссионеру в размере 10% от суммы оплаты производится также в рассрочку в течение года двумя платежами с полугодовым интервалом на дату поступления оплаты от покупателя. Пересчет выручки и дебиторской задолженности по причине изменения временной стоимости денег производится один раз в конце каждого года.

Расчеты представлены в приложении Б (таблица Б.1).

Комментарии к расчетам таблице Б.1.

Установка суммы по операции 1 от 30.12.2016

В результате операции 1 определяется цена полученной продукции от комитента равная 2 000 000 рублей.

Расчет суммы по операции 2 от 30.12.2016.

В результате операции 2 отпущена продукция покупателю на сумму 2 000 000 рублей.

Расчет суммы по операции 3 от 30.12.2016.

В результате операции 3 отпущена дебиторская задолженность покупателю и кредиторская задолженность комитенту на сумму 2 000 000 рублей.

Расчет суммы по операции 4 от 30.12.2016.

По данной операции определяется сумма резерва по сомнительным долгам покупателей в размере разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью выручки без НДС по формуле (2.53):

$$= \frac{\text{---}}{\text{---}} \times 100 - \frac{\text{---}}{\text{---}} \quad (2.53)$$

где — резерв по сомнительным долгам покупателей, руб.

$$= (2\,000\,000)/118 \times 100 - ((2\,000\,000)/118 \times 100)/(1+0,25)^2 = 610\,169,49 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 5 от 30.12.2017.

По данной операции отражается восстановленный резерв по сомнительным долгам покупателей в связи с изменением денег во времени, который рассчитывается по формуле (2.54):

$$= \frac{\text{---}}{\text{---}} - \frac{\text{---}}{\text{---}}, \quad (2.54)$$

где – восстановленный резерв по сомнительным долгам покупателей без НДС, руб.

$$= (2\,000\,000 / 118 \times 100) / ((1 + 0,25)^1) - (2\,000\,000 / 118 \times 100) / ((1 + 0,25)^2) = 271\,186,44 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 6 от 30.12.2017.

По данной операции отражается оплата части долга в размере 40% от цены сделки, рассчитанная по формуле (2.4).

$$= 2\,000\,000 \text{ руб.} \times 40\% = 800\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 7 от 30.12.2017.

По данной операции отражается сумма оплаты, полученная от покупателя комитенту в размере 800 000 рублей (40% от цены сделки с НДС).

Расчет суммы по операции 8 от 30.12.2017.

По данной операции начислено комиссионное вознаграждение в сумме 10% от полученной оплаты от покупателей по формуле (2.43).

$$800\,000 \times 0,1 = 80\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 9 от 30.12.2017.

По данной операции рассчитывается НДС, входящий в сумму комиссионного вознаграждения по формуле (2.27).

$$= 800\,000 \times 18/118 = 12\,203,39 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 10 от 30.12.2017.

По данной операции определяется сумма резерва по сомнительным долгам комитента в размере разницы номинальной и справедливой стоимостью комиссионного вознаграждения без НДС по формуле (2.50).

$$= 80\,000/118 \times 100 - (80\,000/118 \times 100)/(1+0,25)^1 = 13\,559,32 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 11 от 30.06.2018.

По данной операции отражается восстановленный резерв по сомнительным долгам комитента в связи с изменением денег во времени, который рассчитывается по формуле (2.55):

$$= \frac{\text{---}}{\text{---}} - \frac{\text{---}}{\text{---}} \quad (2.55)$$

где — восстановленный резерв по сомнительным долгам комитента без НДС, руб.

$$= (80000/118 \times 100) / ((1+0,25)^{0,5}) - (80000/118 \times 100) / ((1+0,25)^1) = 6\,401,84 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 12 от 30.06.2018.

По данной операции получено комиссионное вознаграждение от комитента (50% от начисленного комиссионного вознаграждение на дату 30.12.2017) по формуле (2.45).

$$= 80\,000 \times 0,5 = 40\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 13 от 30.12.2018.

По данной операции отражается восстановленный резерв по сомнительным долгам комитента в связи с изменением денег во времени, который рассчитывается по формуле (2.55).

$$= (80000/118 \times 100) / ((1+0,25)^0) - (80000/118 \times 100) / ((1+0,25)^{0,5}) = 7157,48 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 14 от 30.12.2018.

По данной операции отражается сумма полученного комиссионного вознаграждения от комитента в размере 40 000 рублей (50% от начисленного комиссионного вознаграждения на дату 30.12.2017).

Расчет суммы по операции 15 от 30.12.2018.

По данной операции отражается восстановленный резерв по сомнительным долгам покупателей, который рассчитывается по формуле (2.54).

$$= (2\,000\,000 / 118 \times 100) / ((1 + 0,25)^0) - (2\,000\,000 / 118 \times 100) / ((1 + 0,25)^1) = 338\,983,05 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 16 от 30.12.2018.

По данной операции отражается оплата части долга в размере 60% от цены сделки по формуле (2.6).

$$= 2\,000\,000 \text{ руб.} \times 60\% = 1\,200\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 17 от 30.12.2018.

По данной операции отражается сумма оплаты, полученная от покупателя комитенту в размере 1 200 000 рублей (60% от цены сделки с НДС).

Расчет суммы по операции 18 от 30.12.2018.

По данной операции начислено комиссионное вознаграждение в сумме 10% от полученной оплаты от покупателей по формуле (2.43).

$$1\,200\,000 \times 0,1 = 120\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 19 от 30.12.2018.

По данной операции рассчитывается сумма НДС, входящий в сумму комиссионного вознаграждения по формуле (2.27).

$$= 120\,000 \times 18/118 = 18\,305,08 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 20 от 30.12.2018.

По данной операции определяется сумма резерва по сомнительным долгам комитента в размере разницы между номинальной и справедливой стоимостью комиссионного вознаграждения без НДС (10% от разницы между номинальной и справедливой стоимостью погашенной кредиторской задолженности комиссионера) по формуле (2.44).

$$\begin{aligned} &= (120\,000)/118 \times 100 - ((120\,000)/118 \times 100)/(1+0,25)^1 = \\ &= 20\,338,98 \text{ руб.} \end{aligned}$$

Расчет суммы по операции 21 от 30.06.2019.

По данной операции отражается восстановленный резерв по сомнительным долгам комитента в связи с изменением денег во времени, который рассчитывается по формуле (2.55).

$$\begin{aligned} &= (120\,000/118 \times 100)/((1 + 0,25)^{0,5}) - (120\,000/118 \times 100)/ \\ &/((1 + 0,25)^1) = 9\,602,77 \text{ руб.} \end{aligned}$$

Расчет суммы по операции 22 от 30.06.2019

По данной операции получено комиссионное вознаграждение от комитента (50% от начисленного комиссионного вознаграждение на дату 30.12.2018) по формуле (2.45).

$$= 120\ 000 \times 0,5 = 60\ 000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 23 от 30.12.2019.

По данной операции отражается восстановленный резерв по сомнительным долгам комитента в связи с изменением денег во времени, который рассчитывается по формуле (2.55).

$$= (120\ 000/118 \times 100)/((1 + 0,25)^0) - (120\ 000/118 \times 100)/$$

$$/((1 + 0,25)^{0,5}) = 10\ 736,22 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 24 от 30.12.2019.

По данной операции отражается сумма полученного комиссионного вознаграждения от комитента в размере 60 000 рублей (50% от начисленного комиссионного вознаграждения на дату 30.12.2018).

Методика учета у комиссионера, когда пересчет выручки и дебиторской задолженности по причине изменения временной стоимости денег производится один раз в конце каждого года (Вариант 2).

Таблица 2.8 – Расчет балансовой стоимости комиссионного вознаграждения и дебиторской задолженности по МСФО и РСБУ (по шестому примеру)

№ оп.	Дата расчета показателя	Наименование показателя	МСФО	РСБУ
1	30.12.2017	Номинальная стоимость первой части комиссионного вознаграждения с НДС	80 000	80 000
2	30.12.2017	Справедливая стоимость дебиторской задолженности комитента с НДС	64 000	64 000
3	30.12.2017	Справедливая стоимость первой части комиссионного вознаграждения с НДС	64 000	64 000
4	30.12.2017	Резерв по сомнительным долгам комитента	13 559,32	13 559,32
5	30.06.2018	Восстановление резерва по сомнительным долгам комитента	6 401,84	0
6	30.06.2018	Справедливая стоимость первой части комиссионного вознаграждения с НДС	71 554,18	64 000

7		Справедливая стоимость дебиторской задолженности комитента с НДС	31 554,18	24 000
---	--	--	-----------	--------

Окончание таблицы 2.8

№ оп.	Дата расчета показателя	Наименование показателя	МСФО	РСБУ
8	30.12.2018	Восстановление резерва по сомнительным долгам комитента	7 157,48	0
9	30.12.2018	Справедливая стоимость первой части комиссионного вознаграждения с НДС	80 000	64 000
10	30.12.2018	Справедливая стоимость дебиторской задолженности комитента с НДС	0	0
11	30.12.2018	Номинальная стоимость второй части комиссионного вознаграждения с НДС	120 000	120 000
12	30.12.2018	Справедливая стоимость второй части комиссионного вознаграждения с НДС	96 000	96 000
13	30.12.2018	Справедливая стоимость дебиторской задолженности комитента с НДС	96 000	96 000
14	30.12.2018	Резерв по сомнительным долгам комитента	20 338,98	20 338,98
15	30.06.2019	Восстановление резерва по сомнительным долгам комитента	9 602,77	0
16	30.06.2019	Справедливая стоимость второй части комиссионного вознаграждения с НДС	107 331,26	107 331,26
17		Справедливая стоимость дебиторской задолженности комитента с НДС	47 331,26	36 000
18	30.12.2019	Восстановление резерва по сомнительным долгам комитента	10 736,22	0
19	30.12.2019	Справедливая стоимость второй части комиссионного вознаграждения с НДС	120 000	120 000
20	30.12.2019	Справедливая стоимость дебиторской задолженности комитента с НДС	0	0

Комментарии к расчетам таблицы 2.8.

1. Расчет справедливой стоимости выручки и дебиторской задолженности, согласно международным стандартам финансовой отчетности.

Установка суммы по операции 1 от 30.12.2017.

По данной операции установлена номинальная стоимость первой части комиссионного вознаграждения с НДС в размере 80 000 рублей.

Расчет суммы по операции 2 от 30.12.2017.

По данной операции определяется справедливая стоимость дебиторской задолженности комитента с НДС путем дисконтирования номинальной стоимости комиссионного вознаграждения с НДС. По условиям примера продукция

предприятия реализована в рассрочку на два года под 25% годовых. Таким образом, справедливая стоимость дебиторской задолженности комитента с НДС определяется по формуле (2.49).

$$= 80000 / (1 + 0,25)^1 = 64\ 000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 3 от 30.12.2017.

По данной операции определяется справедливая стоимость первой части комиссионного вознаграждения с НДС путем дисконтирования номинальной стоимости комиссионного вознаграждения с НДС по формуле (2.56):

$$\text{_____} \quad (2.56)$$

где _____ – справедливая стоимость комиссионного вознаграждения с НДС на 30.12.2017, руб.

$$80000 / (1 + 0,25)^1 = 64\ 000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 4 от 30.12.2017.

По данной операции отражается резерв по сомнительным долгам комитента, который составляет разницу между номинальной стоимостью комиссионного вознаграждения с НДС и справедливой стоимостью первой части комиссионного вознаграждения с НДС, рассчитывается по формуле (2.50).

$$= 80\ 000/118 \times 100 - 64\ 000/118 \times 100 = 13\ 559,32 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 5 от 30.06.2018.

По данной операции отражается восстановленный резерв по сомнительным долгам комитента в связи с изменением денег во времени, который равен 6401,84 руб.

Расчет суммы по операции 6 от 30.06.2018.

По данной операции определяется справедливая стоимость первой части комиссионного вознаграждения с НДС при учете суммы восстановленного резерва по сомнительным долгам (п.5) по формуле (2.39).

$$= 64\,000 + 6\,401,84 \times 1,18 = 71\,554,18 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 7 от 30.12.2018.

По данной операции определяется справедливая стоимость дебиторской задолженности с НДС при учете суммы восстановленного резерва по сомнительным долгам (п.5) и за вычетом полученного комиссионного вознаграждения по формуле (2.51).

$$= 64\,000 + 6\,401,84 \times 1,18 - 40\,000 = 31\,554,18 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 8 от 30.12.2018.

По данной операции отражается восстановленный резерв по сомнительным долгам комитента в связи с изменением денег во времени, который равен 7 157,18 руб.

Расчет суммы по операции 9 от 30.12.2018.

По данной операции определяется справедливая стоимость первой части комиссионного вознаграждения с НДС при учете суммы восстановленного резерва по сомнительным долгам (п.8) по формуле (2.39).

$$= 71\,554,18 + 7\,157,48 \times 1,18 = 80\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 10 от 30.12.2018.

По данной операции определяется справедливая стоимость дебиторской задолженности с НДС при учете суммы восстановленного резерва по сомнительным долгам (п.8) и за вычетом полученного комиссионного по формуле (2.51).

$$= 31\,554,18 + 7\,157,48 \times 1,18 - 40\,000 = 0 \text{ руб.}$$

Установка суммы по операции 11 от 30.12.2018.

По данной операции установлена номинальная стоимость второй части комиссионного вознаграждения с НДС в размере 120 000 рублей.

Расчет суммы по операции 12 от 30.12.2018.

По данной операции определяется справедливая стоимость второй части комиссионного вознаграждения с НДС путем дисконтирования номинальной стоимости комиссионного вознаграждения с НДС по формуле (2.56).

$$120\,000 / (1 + 0,25)^1 = 96\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 13 от 30.12.2018.

По данной операции определяется справедливая стоимость дебиторской задолженности комитента с НДС путем дисконтирования номинальной стоимости комиссионного вознаграждения с НДС по формуле (2.49).

$$= 120\,000 / (1 + 0,25)^1 = 96\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 14 от 30.12.2018.

По данной операции отражается резерв по сомнительным долгам комитента, который составляет разницу между номинальной стоимостью комиссионного вознаграждения с НДС и справедливой стоимостью второй части комиссионного вознаграждения с НДС по формуле (2.50).

$$= 120\,000 / 118 \times 100 - 96\,000 / 118 \times 100 = 20\,338,98 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 15 от 30.06.2019.

По данной операции отражается восстановленный резерв по сомнительным долгам комитента в связи с изменением денег во времени, который равен 9602,77 руб.

Расчет суммы по операции 16 от 30.06.2019.

По данной операции определяется справедливая стоимость второй части комиссионного вознаграждения с НДС при учете суммы восстановленного резерва по сомнительным долгам (п.15) по формуле (2.39).

$$= 96\,000 + 9\,602,77 \times 1,18 = 107\,331,26 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 17 от 30.06.2019.

По данной операции определяется справедливая стоимость дебиторской задолженности с НДС при учете суммы восстановленного резерва по сомнительным долгам (п.15) и за вычетом полученного комиссионного вознаграждения по формуле (2.51).

$$= 96\,000 + 9\,602,77 \times 1,18 - 60\,000 = 47\,331,26 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 18 от 30.12.2019.

По данной операции отражается восстановленный резерв по сомнительным долгам комитента в связи с изменением денег во времени, который равен 10 736,22 руб.

Расчет суммы по операции 19 от 30.12.2019.

По данной операции определяется справедливая стоимость второй части комиссионного вознаграждения с НДС при учете суммы восстановленного резерва по сомнительным долгам (п.18) по формуле (2.39).

$$= 107\,331,26 + 10\,736,22 \times 1,18 = 120\,000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 20 от 30.12.2019.

По данной операции определяется справедливая стоимость дебиторской задолженности с НДС при учете суммы восстановленного резерва по сомнительным долгам (п.18) и за вычетом полученного комиссионного вознаграждения по формуле (2.51).

$$= 47\,331,26 + 10\,736,22 \times 1,18 - 60\,000 = 0 \text{ руб.}$$

2. Расчет балансовой стоимости выручки и дебиторской задолженности, согласно российским стандартам бухгалтерской отчетности.

Установка суммы по операции 1 от 30.12.2017.

По данной операции установлена номинальная стоимость первой части комиссионного вознаграждения с НДС в размере 80 000 рублей.

Расчет суммы по операции 2 от 30.12.2017.

По данной операции отражается балансовая стоимость первой части комиссионного вознаграждения с НДС равная номинальной стоимости первой части комиссионного вознаграждения 80 000 рублей.

Расчет суммы по операции 3 от 30.12.2017.

По данной операции отражается балансовая стоимость дебиторской задолженности с НДС равная балансовой стоимости первой части комиссионного вознаграждения 80 000 рублей.

Расчет суммы по операции 4 от 30.12.2017.

Согласно РСБУ резерв по сомнительным долгам не создается.

Расчет суммы по операции 6 от 30.06.2018.

По данной операции определяется балансовая стоимость первой части комиссионного вознаграждения с НДС на 30.06.2018, равная 80 000 рублей.

Расчет суммы по операции 7 от 30.06.2018.

По данной операции определяется балансовая стоимость дебиторской задолженности с НДС и за вычетом полученного комиссионного вознаграждения по формуле (2.52).

$$= 80\ 000 - 40\ 000 = 40\ 000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 9 от 30.12.2018.

По данной операции отражается балансовая стоимость первой части комиссионного вознаграждения с НДС на 30.12.2018 равная 80 000 рублей.

Расчет суммы по операции 10 от 30.12.2018.

По данной операции определяется балансовая стоимость дебиторской задолженности с НДС за вычетом полученного комиссионного вознаграждения по формуле (2.52).

$$= 40\ 000 - 40\ 000 = 0 \text{ руб.}$$

Установка суммы по операции 11 от 30.12.2018.

По данной операции установлена номинальная стоимость второй части комиссионного вознаграждения с НДС в размере 120 000 рублей.

Расчет суммы по операции 12 от 30.12.2018.

По данной операции отражается балансовая стоимость второй части комиссионного вознаграждения с НДС равная номинальной стоимости второй части комиссионного вознаграждения 120 000 рублей.

Расчет суммы по операции 13 от 30.12.2018.

По данной операции отражается балансовая стоимость дебиторской задолженности с НДС равная балансовой стоимости второй части комиссионного вознаграждения 120 000 рублей.

Расчет суммы по операции 14 от 30.12.2018.

Согласно РСБУ резерв по сомнительным долгам не создается.

Расчет суммы по операции 16 от 30.06.2019.

По данной операции определяется балансовая стоимость второй части комиссионного вознаграждения с НДС на 30.06.2019, равная 120 000 рублей.

Расчет суммы по операции 17 от 30.06.2019.

По данной операции определяется балансовая стоимость дебиторской задолженности с НДС и за вычетом полученного комиссионного вознаграждения по формуле (2.52).

$$= 120\ 000 - 60\ 000 = 60\ 000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 19 от 30.12.2019.

По данной операции отражается балансовая стоимость второй части комиссионного вознаграждения с НДС на 30.12.2019 равная 120 000 рублей.

Расчет суммы по операции 20 от 30.12.2019.

По данной операции определяется балансовая стоимость дебиторской задолженности с НДС за вычетом полученного комиссионного вознаграждения по формуле (2.52).

$$= 60\ 000 - 60\ 000 = 0 \text{ руб.}$$

На рисунке 2.17 представлено сравнение по МСФО и РСБУ изменения справедливой стоимости первой части комиссионного вознаграждения.

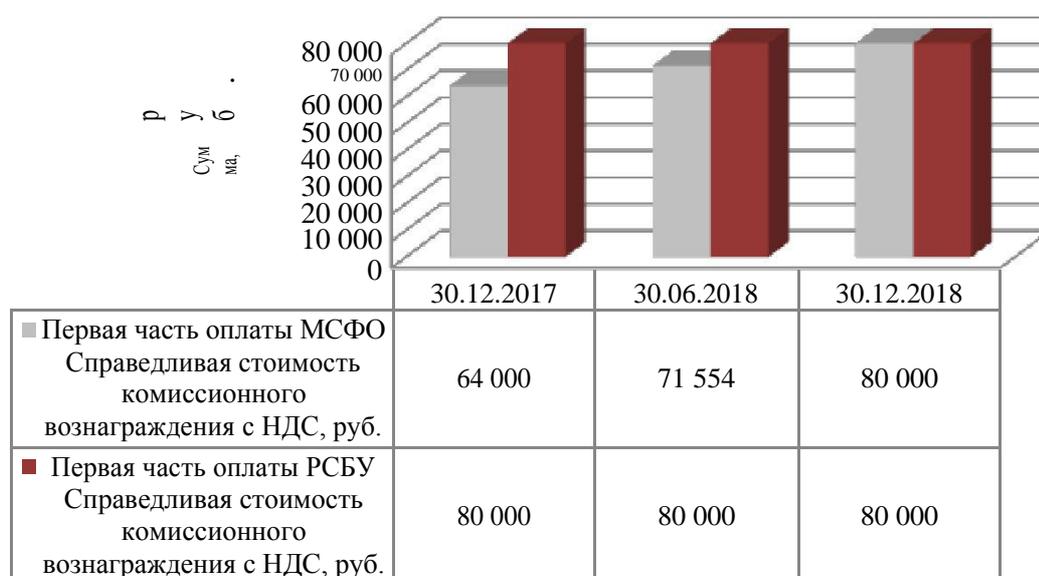


Рисунок 2.17 – Справедливая стоимость первой части комиссионного вознаграждения с НДС

На рисунке 2.18 представлено сравнение по МСФО и РСБУ изменения справедливой стоимости дебиторской задолженности после оплаты первой части комиссионного вознаграждения.

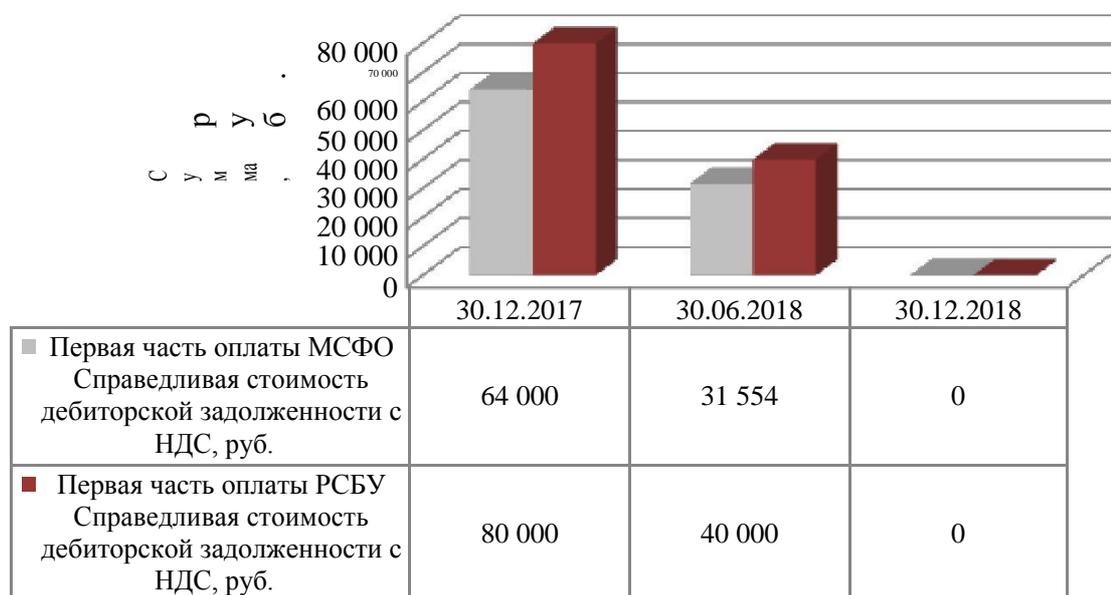


Рисунок 2.18 – Справедливая стоимость дебиторской задолженности с НДС после оплаты первой части комиссионного вознаграждения

На рисунке 2.19 представлено сравнение по МСФО и РСБУ изменения справедливой стоимости второй части комиссионного вознаграждения.

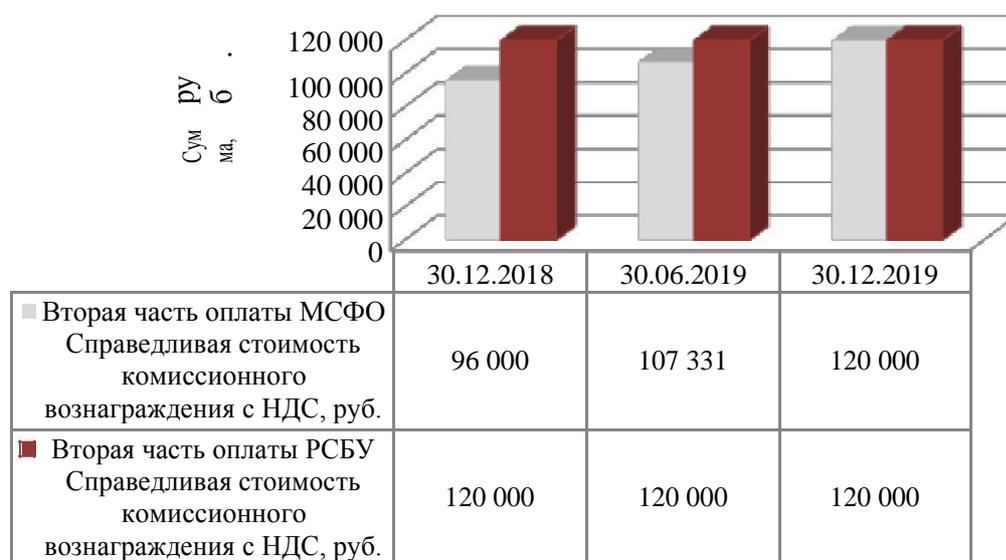


Рисунок 2.19 – Справедливая стоимость второй части комиссионного вознаграждения с НДС

На рисунке 2.20 представлено сравнение по МСФО и РСБУ изменения справедливой стоимости дебиторской задолженности после оплаты второй части комиссионного вознаграждения.

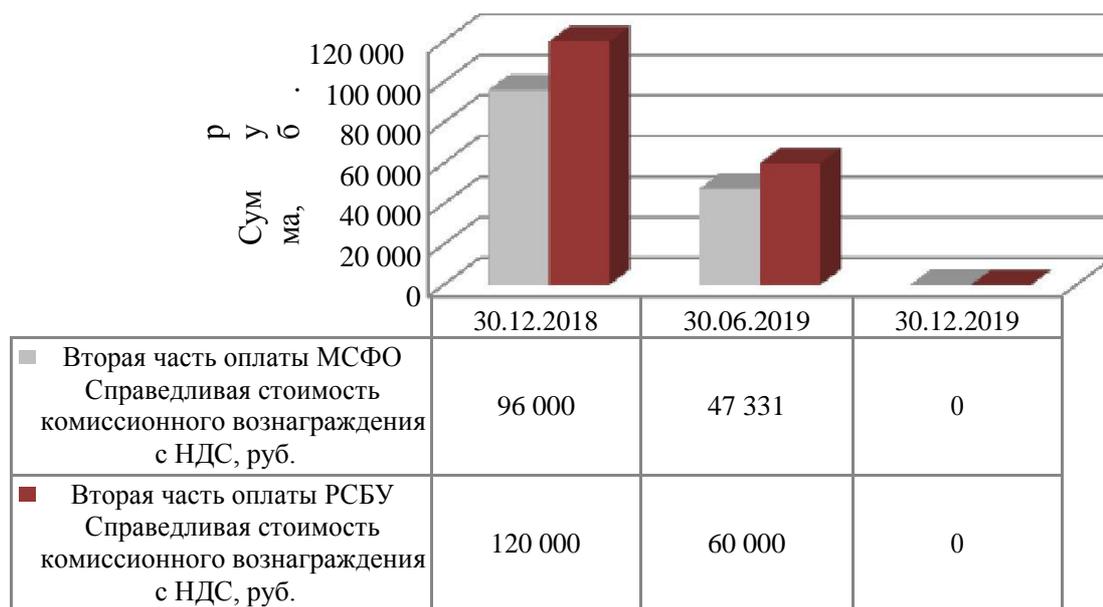


Рисунок 2.3.8 – Справедливая стоимость дебиторской задолженности с НДС после оплаты второй части комиссионного вознаграждения

Выводы по разделу два.

Во второй главе определен порядок пересчета справедливой стоимости выручки и дебиторской задолженности для двух вариантов учетной политики:

- 1) пересчет производится при наступлении даты оплаты;
- 2) пересчет производится на конец отчетного периода в связи с изменением временной стоимости денег.

Представлены новации бухгалтерского учета в связи с оценкой выручки и дебиторской задолженности в момент признания по справедливой стоимости на проектном примере по договору купли–продажи. А именно:

- 1) отражена реализация продукции без НДС по проводке Дт62 Кт90;
- 2) НДС, в нее входящий – Дт90 Кт68;

3) создается резерв по сомнительным долгам в размере разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью выручки – Дт90 Кт63;

4) возникающий отложенный налоговый актив – Дт09 Кт68.

Представлены новации бухгалтерского учета в связи с оценкой выручки и дебиторской задолженности в момент признания по справедливой стоимости на проектном примере по комиссионному договору, когда учет ведется у комитента (комиссионер участвует в расчет). А именно:

1) отражена реализация продукции без НДС по проводке Дт62 Кт90;

2) НДС, в нее входящий – Дт90 Кт68;

3) отражается переход задолженности по уплате за продукцию от покупателей к комиссионеру – Дт76 Кт62;

4) создается резерв по сомнительным долгам в размере разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью выручки – Дт90 Кт63;

5) возникающий отложенный налоговый актив – Дт09 Кт68.

Представлены новации бухгалтерского учета в связи с оценкой выручки и дебиторской задолженности в момент признания по справедливой стоимости по комиссионному договору, когда учет ведется у комиссионера (комиссионер участвует в расчетах). А именно:

1) полученная продукция от комитента отрежется на забалансовом счете 004 по дебиту, в свою очередь реализация продукции отражается по кредиту 004;

2) отражается дебиторская задолженность покупателю и одновременно кредиторская задолженность комитенту – Дт62 Кт76;

3) создается резерв по сомнительным долгам покупателей – Дт76 Кт63.

Произведены расчеты по операциям, которые производятся в бухгалтерском учете на каждую наступившую дату оплаты покупателем в соответствии с графиком платежей договора это первый вариант учетной политики.

Произведены расчеты по операциям, которые производятся в бухгалтерском учете один раз в конце отчетного периода в связи изменением стоимости денег во времени.

3 ПРАКТИЧЕСКАЯ РЕАЛИЗАЦИЯ СИСТЕМЫ УЧЕТА ВЫРУЧКИ И ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ

3.1 Сквозная задача по учету выручки и дебиторской задолженности

Дисконтирование является значительным механизмом, который дает возможность представлять финансовое положение предприятия достоверно.

В ПБУ 19/02 содержится понятие о дисконтировании в отношении долговых ценных бумаг и предоставляемых займов, так дисконтирование является правом предприятия, и может осуществляться исключительно для раскрытия в пояснительной записке, а внесение записей в учет запрещено (п.23 ПБУ 19/02) [20, 39].

В свою очередь в МСФО дисконтирование является обязательным и может влиять на балансовую стоимость любого элемента учета и тем самым изменять финансовые результаты компании.

Для того, чтобы получить ответ на вопрос – как дисконтирование в оценке и учете выручки и дебиторской задолженности влияет на финансовое положение предприятия, необходимо дополнить условия представленного примера до сквозной задачи путем добавления операций по выпуску и реализации продукции (таблица В.1).

При этом оценка и учет выручки производился по регламентам РСБУ, т.е. без дисконтирования. Такое допущение сделано для того, чтобы показать именно влияние дисконтирования в оценке и учете выручки и дебиторской задолженности на показатели финансового состояния предприятия.

По результатам решения сквозной задачи, в связи с применением справедливой оценки в учете выручки и дебиторской задолженности, изменяется их стоимость в балансе предприятия (по МСФО – табл. 3.1, 3.2, 3.3, 3.4, по РСБУ – 3.5, 3.6, 3.7, 3.8), что сказывается и на показателях отчета о финансовых результатах (по МСФО – табл. 3.9, по РСБУ – 3.10).

Таблица 3.1 – Бухгалтерский баланс в соответствии с МСФО на 31.12.2016

В рублях

АКТИВ		ПАССИВ	
Отложенные налоговые активы	122 034	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	123 797
Итого по разделу I	122 034	Итого по разделу III	123 797
Дебиторская задолженность	1 389 831	Кредиторская задолженность	1 388 068
Итого по разделу II	1 389 831	Итого по разделу V	1 388 068
БАЛАНС	1 511 864	БАЛАНС	1 511 864

Таблица 3.2 – Бухгалтерский баланс в соответствии с МСФО на 31.12.2017

В рублях

АКТИВ		ПАССИВ	
Отложенные налоговые активы	72 220	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	264 814
Итого по разделу I	72 220	Итого по разделу III	264 814
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	12 203	Кредиторская задолженность	1 378 988
Дебиторская задолженность	758 378	Итого по разделу V	1 378 988
Денежные средства и их эквиваленты	800 000		
Итого по разделу II	1 570 582		
БАЛАНС	1 643 802	БАЛАНС	1 643 802

Таблица 3.3 – Бухгалтерский баланс в соответствии с МСФО на 31.12.2018

В рублях

АКТИВ		ПАССИВ	
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	30 508	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	476 339
Денежные средства и их эквиваленты	1 920 000	Итого по разделу III	476 339
Итого по разделу II	1 950 508	Кредиторская задолженность	1 474 169
		Итого по разделу V	1 474 169
БАЛАНС	1 950 508	БАЛАНС	1 950 508

Таблица 3.4 – Бухгалтерский баланс в соответствии с МСФО на 31.12.2019

В рублях

АКТИВ		ПАССИВ	
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	30 508	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	476 339
Денежные средства и их эквиваленты	1 800 000	Итого по разделу III	476 339
Итого по разделу II	1 830 508	Кредиторская задолженность	1 354 169
		Итого по разделу V	1 354 169
БАЛАНС	1 830 508	БАЛАНС	1 830 508

Таблица 3.5 – Бухгалтерский баланс в соответствии с РСБУ на 31.12.2016

В рублях

АКТИВ		ПАССИВ	
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	0	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	611 932
Дебиторская задолженность	2 000 000	Итого по разделу III	611 932
Итого по разделу II	2 000 000	Кредиторская задолженность	1 388 068
		Итого по разделу V	1 388 068
БАЛАНС	2 000 000	БАЛАНС	2 000 000

Таблица 3.6 – Бухгалтерский баланс в соответствии с РСБУ на 31.12.2017

В рублях

АКТИВ		ПАССИВ	
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	11 520	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	547 932
Дебиторская задолженность	1 124 480	Итого по разделу III	547 932
Денежные средства и денежные эквиваленты	800 000	Кредиторская задолженность	1 388 068
Итого по разделу II	1 936 000	Итого по разделу V	1 388 068
БАЛАНС	1 936 000	БАЛАНС	1 936 000

Таблица 3.7 – Бухгалтерский баланс в соответствии с РСБУ на 31.12.2018

В рублях

АКТИВ		ПАССИВ	
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	28 800	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	451 932
Денежные средства и их эквиваленты	1 920 000	Итого по разделу III	451 932
Итого по разделу II	1 948 800	Кредиторская задолженность	1 496 868
		Итого по разделу V	1 496 868
БАЛАНС	1 948 800	БАЛАНС	1 948 800

Таблица 3.8 – Бухгалтерский баланс в соответствии с РСБУ на 31.12.2019

В рублях

АКТИВ		ПАССИВ	
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	28 800	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	451 932
Дебиторская задолженность	11 200	Итого по разделу III	451 932
Денежные средства и их эквиваленты	1 800 000	Кредиторская задолженность	1 388 068
Итого по разделу II	1 840 000	Итого по разделу V	1 388 068
БАЛАНС	1 840 000	БАЛАНС	1 840 000

Таблица 3.9 – Отчет о финансовых результатах в соответствии с МСФО за 2016 – 2018 гг.

В рублях

Наименование показателя	За 2018 г.	За 2017 г.	За 2016 г.
Выручка	264 406,76	176 271,19	1 084 745,76
Себестоимость продаж	(0,00)	(0,00)	(930 000)
Валовая прибыль (убыток)	264 406,76	176 271,19	154 745,76
Коммерческие расходы	(0,00)	(0,00)	(0,00)
Управленческие расходы	(0,00)	(0,00)	(0,00)
Прибыль (убыток) от продаж	264 406,76	176 271,19	154 745,76
Доходы от участия в других организациях	0,00	0,00	0,00
Проценты к получению	0,00	0,00	0,00
Проценты к уплате	(0,00)	(0,00)	(0,00)
Прочие доходы	0,00	0,00	0,00
Прочие расходы	(0,00)	(0,00)	(0,00)
Прибыль (убыток) до налогообложения	264 406,76	176 271,19	154 745,76
Текущий налог на прибыль	(54 881,36)	(35 254,24)	(30 949,15)
Чистая прибыль (убыток)	211 525,42	141 016,95	123 796,61

Таблица 3.10 – Отчет о финансовых результатах в соответствии с РСБУ за 2016 – 2018 гг.

В рублях

Наименование показателя	За 2018 г.	За 2017 г.	За 2016 г.
Выручка	0,00	0,00	1 694 915,25
Себестоимость продаж	(0,00)	(0,00)	(930 000)
Валовая прибыль (убыток)	0,00	0,00	764 915,25
Коммерческие расходы	(96 000)	(64 000)	(0,00)
Управленческие расходы	(0,00)	(0,00)	(0,00)
Прибыль (убыток) от продаж	0,00	0,00	764 915,25
Доходы от участия в других организациях	0,00	0,00	0,00
Проценты к получению	0,00	0,00	0,00
Проценты к уплате	(0,00)	(0,00)	(0,00)
Прочие доходы	0,00	0,00	0,00
Прочие расходы	(0,00)	(0,00)	(0,00)
Прибыль (убыток) до налогообложения	0,00	0,00	764 915,25
Текущий налог на прибыль	(0,00)	(0,00)	(152 936,05)
Чистая прибыль (убыток)	– 96 000	– 64 000	611 932,20

Таким образом, из представленных форм отчетности можно сделать вывод, что полученные результаты по–разному скажутся на показателях финансового состояния предприятия, сравнение которых по МСФО и РСБУ представлено в следующем разделе.

3.2 Финансовый анализ по результатам решения сквозной задачи

По результатам решения сквозной задачи выполнен финансовый анализ в сравнении показателей МСФО и РСБУ.

Далее представлены выводы о влиянии дисконтирования в оценке и учете выручки и дебиторской задолженности на показатели финансового состояния предприятия.

График, представленный на рисунке 3.1, свидетельствует, что коэффициент ликвидности по МСФО в 2018 и 2019 годах выше, чем при РСБУ, это связано со

справедливой оценкой стоимости, которая снижает величину текущих обязательств и увеличивает показатели ликвидности.

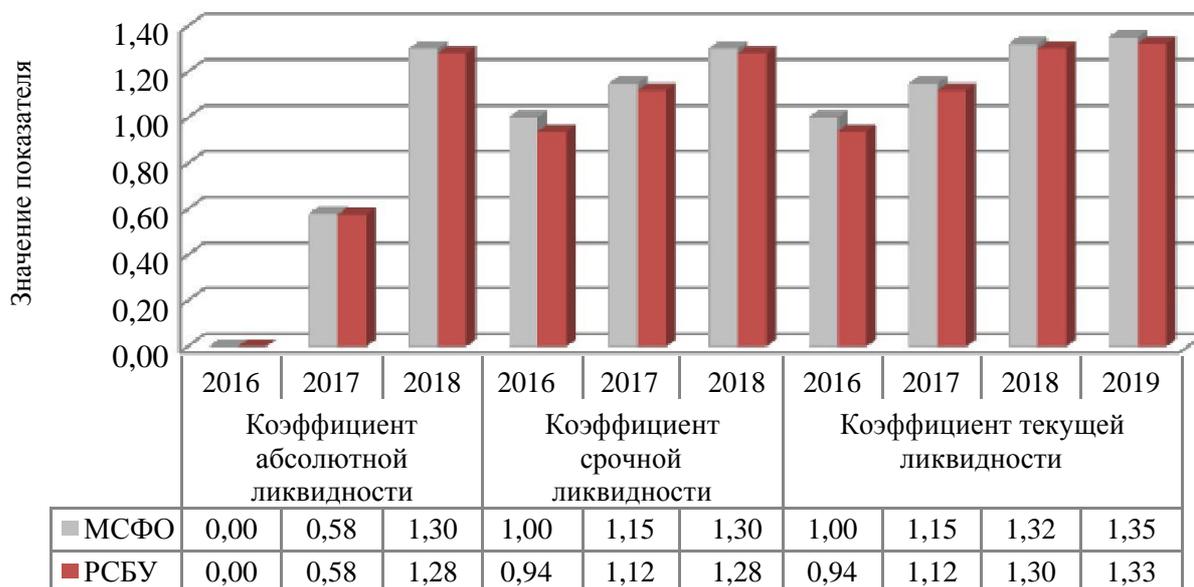


Рисунок 3.1 – Влияние дисконтирования на коэффициент текущей ликвидности (по результатам сквозной задачи)

Ситуация с чистым оборотным капиталом по МСФО тоже более благоприятная, чем по РСБУ (рисунок 3.2).

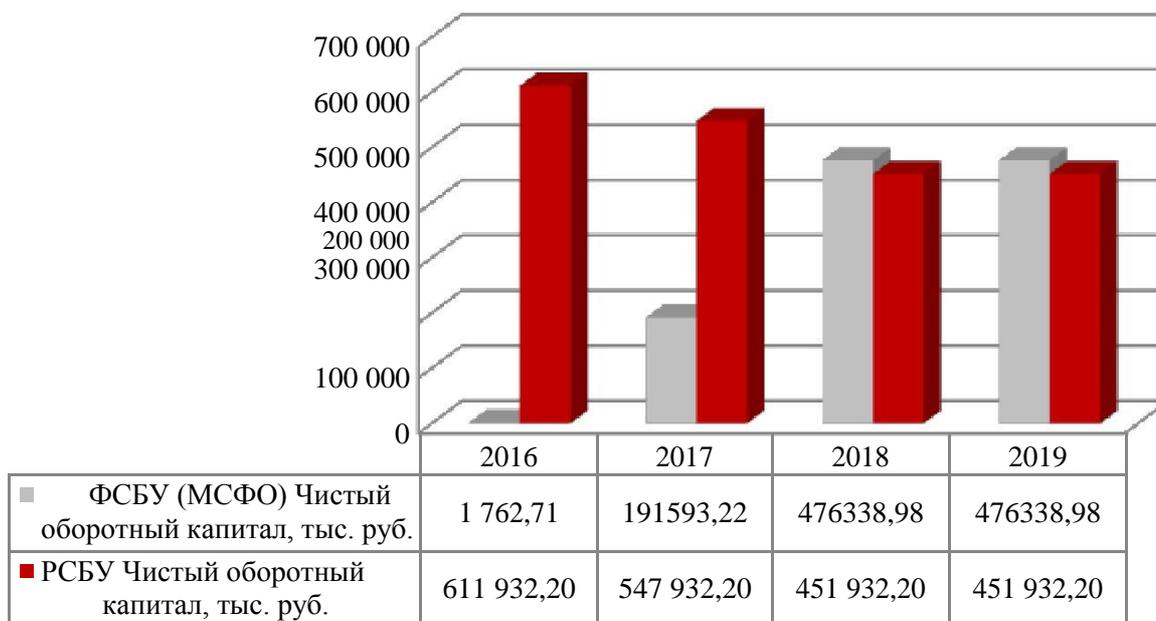


Рисунок 3.2 – Влияние дисконтирования на величину чистого оборотного капитала (по результатам сквозной задачи)

Аналогична ситуация с финансовой устойчивостью, об этом свидетельствуют сравнение коэффициента соотношения заемного и собственного капитала (рисунок 3.3).

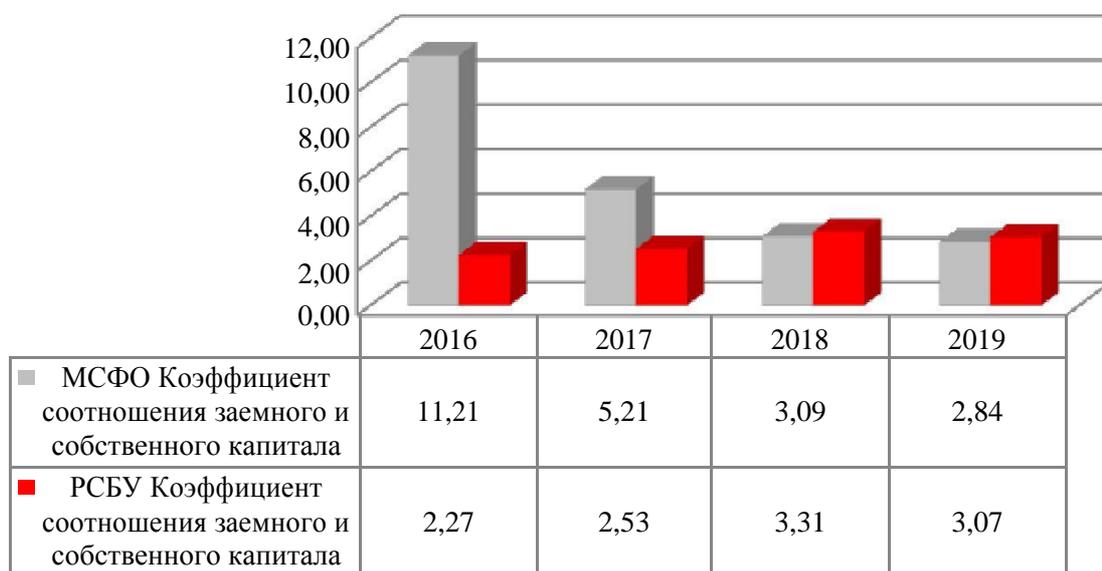


Рисунок 3.3 – Влияние дисконтирования на коэффициент соотношения заемного и собственного капитала (по результатам сквозной задачи)

Рентабельность активов в 2017 и 2018 году по РСБУ отрицательна, это связано с тем, что по результатам был получен убыток, который возник в связи с коммерческими расходами. Аналогична ситуация с рентабельностью продаж.

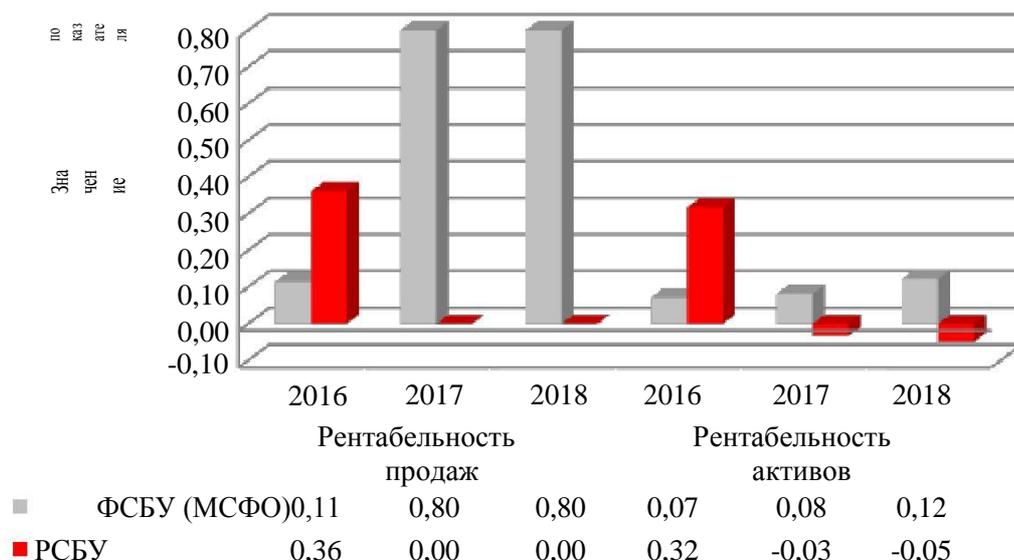


Рисунок 3.4 – Влияние дисконтирования на показатели рентабельности (по результатам сквозной задачи)

По результатам выполненного анализа можно сделать вывод, что в целом дисконтирование в учете выручки и дебиторской задолженности улучшает показатели финансового благополучия предприятия за счет более низкой их балансовой стоимости, рассчитанной по справедливой оценке.

Выводы по разделу три.

В третьем разделе произведена проверка предложенной методики оценки и учета выручки и дебиторской задолженности для случая использования отсрочки (рассрочки) платежа в соответствии с положениями проектов ФСБУ, МСФО на примере сквозной задачи, по результатам которой проведен финансовый анализ в сравнении показателей ФСБУ (МСФО) и РСБУ. В результате установлено, что дисконтирование изменяет показатели финансового благополучия предприятия.

Коэффициент ликвидности по МСФО выше, чем при РСБУ, это связано со справедливой оценкой стоимости, которая снижает величину текущих обязательств и увеличивает показатели ликвидности.

Подобна ситуация с финансовой устойчивостью, это указывает сравнение коэффициента соотношения заемного и собственного капитала

Рентабельность активов в 2017 и 2018 году по РСБУ была отрицательна, это связано с тем, что по результатам был получен убыток, который возник в связи с коммерческими расходами. Аналогична ситуация с рентабельностью продаж.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Дисконтирование является существенным механизмом, позволяющим представлять финансовое положение организации достоверно.

МСФО (IAS) 18 в отличие от ПБУ 9/99 «Доходы организации» определяет требования по учету, критериям признания и оценки выручки, возникающей в результате таких событий, как продажа товаров, предоставление услуг, а также использование другими сторонами активов компании, приносящих проценты, лицензионные платежи и дивиденды. Согласно МСФО (IAS) 18 выручка должна оцениваться по справедливой стоимости возмещения, полученного или ожидаемого к получению, с учетом суммы скидок, которые предоставляет компания. В то время как в соответствии с ПБУ 9/99 при продаже продукции и товаров, выполнении работ, оказании услуг на условиях отсрочки и рассрочки оплаты выручка принимается к бухгалтерскому учету в полной сумме дебиторской задолженности. В российском ПБУ в отличие от МСФО не представлены правила признания выручки по договорам на выполнение работ, оказание услуг в течение срока, превышающего один отчетный год.

Актуальность темы исследования нашла свое подтверждение в ходе выполнения дипломной работы. В работе акцентировано внимание на вопросах, возникающих в ситуации оценки и учета выручки и дебиторской задолженности в условиях отсрочки (рассрочки) платежей по договору купли – продажи и договору комиссии, выявлен ряд проблем и представлено авторское видение их решений.

В результате операции приобретения на условиях отсрочки (рассрочки) платежа на одну и ту же сумму, с одной стороны, появляется выручка, оцениваемая по справедливой стоимости и одновременно, с другой стороны, дебиторская задолженность, оцениваемая по справедливой или амортизированной стоимости.

Соответственно, если сумма по операции реализации – одна, то и оценка стоимости выручки и дебиторской задолженности должна быть одинаковой. Таким образом, справедливая стоимость выручки равна справедливой или амортизированной стоимости дебиторской задолженности покупателей. Данное утверждение доказывается положением п. 4.1.5 МСФО (IFRS) 9 "Финансовые инструменты" в соответствии с которым можно сделать вывод, что выручка и дебиторская задолженность, возникающие в результате сделки на условиях отсрочки (рассрочки) платежа, в момент первоначального признания учитываются по справедливой стоимости, рассчитанной путем дисконтирования ожидаемых денежных потоков.

Компании могут использовать один или несколько подходов для оценки справедливой стоимости. Подходы должны применяться последовательно из периода в период. Тем не менее, изменение подхода к оценке справедливой стоимости возможно, если такое изменение ведет к более точному определению справедливой стоимости. Согласно МСФО 13 существует три подхода к оценке справедливой стоимости актива или обязательства: рыночный, доходный и затратный [13; 36].

Дисконтированная стоимость актива – это, по сути, справедливая стоимость, определенная доходным подходом путем дисконтирования. То есть, в случае приобретения актива с отсрочкой (рассрочкой) платежа, дисконтированная стоимость актива есть справедливая стоимость актива и она равна справедливой стоимости дебиторской задолженности. В свою очередь амортизированная стоимость обязательства определяется через эффективную ставку процента, которая является эквивалентом внутренней нормы доходности. При оценке стоимости дебиторской задолженности следует учитывать возникающие риски (ликвидности, кредитный и т.д.), поэтому ставка дисконтирования должна отличаться от эффективной ставки процента.

Оценочным значением при учете дебиторской задолженности является резерв по сомнительным долгам, то есть в балансе сумма дебиторской задолженности отражается за вычетом созданного резерва.

Сомнительной дебиторской задолженностью организации, признается задолженность которая не погашена или с высокой степенью вероятности не будет погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями [27].

В случае поступления оплаты по дебиторской задолженности, на которую ранее были образованы резервы, суммы резервов подлежат восстановлению.

В бухгалтерском учете суммы восстановленных резервов отражаются по дебету счета 63 «Резервы по сомнительным долгам» в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы».

Вышеприведенные положения РСБУ адаптированы и к данной ситуации, в которой образовывается двухкомпонентная структура выручки и дебиторской задолженности. В отношении дебиторской задолженности разницу между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью дебиторской задолженности без НДС можно представить как оценочное обязательство в виде резерва по сомнительным долгам и на этом основании учитывается по кредиту счета 63 «Резервы по сомнительным долгам». В таком случае выручка учитывается по счету 90

«Продажи», так как произведена оценка по справедливой стоимости. Таким

образом, оценочные обязательства в виде резерва по сомнительным долгам,

соответствующего разнице между ценой сделки без НДС и справедливой стоимости выручки без НДС (справедливой стоимости дебиторской задолженности без НДС в момент признания), отражается по проводке: Дебет 90 «Продажи» Кредит 63 «Резервы по сомнительным долгам».

В ходе выполнения дипломной работы решены ряд задач:

1. Раскрыты понятия цены сделки, дисконтированной, амортизированной, справедливой и рыночной стоимости.

2. Установлено, что в условиях отсрочки (рассрочки) платежа в момент признания выручка и дебиторская задолженность оцениваются по справедливой стоимости, определяемой методом дисконтирования денежных потоков доходного подхода. В момент признания справедливая стоимость выручки равна справедливой стоимости дебиторской задолженности.

3. Определен порядок пересчета справедливой стоимости выручки и дебиторской задолженности для двух вариантов учетной политики: 1) пересчет производится при наступлении даты оплаты; 2) пересчет производится на конец отчетного периода в связи с изменением временной стоимости денег.

4. Разработана методика оценки и учета выручки и дебиторской задолженности для случая использования отсрочки (рассрочки) платежа в соответствии с положениями проектов ФСБУ, МСФО на проектом примере.

5. Произведена апробация предложенной методики оценки и учета выручки и дебиторской задолженности для случая использования отсрочки (рассрочки) платежа в соответствии с положениями проектов ФСБУ, МСФО на примере сквозной задачи, по результатам которой проведен финансовый анализ в сравнении показателей ФСБУ (МСФО) и РСБУ. В результате установлено, что дисконтирование изменяет показатели финансового благополучия предприятия.

Как подтвердили результаты решения сквозной задачи, в связи с применением справедливой оценки в учете выручки и дебиторской задолженности, изменяется их балансовая стоимость в отчетности предприятия. Это, безусловно, отражается на показателях финансового состояния предприятия.

Результаты проведенного финансового анализа подтверждают, что в целом дисконтирование в учете выручки и дебиторской задолженности улучшает показатели финансового благополучия предприятия за счет более низкой их балансовой стоимости, рассчитанной по справедливой оценке.

Таким образом, задачи, поставленные в выпускной квалификационной работе, решены, цель достигнута.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. О защите конкуренции: Федеральный закон от 26.07.2006 № 135 – ФЗ // Справочно – правовая система «Консультант Плюс».
2. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 6.12.2011 № 402 – ФЗ // Справочно – правовая система «Консультант Плюс».
3. Об утверждении стандартов оценки: Постановления Правительства РФ от 6.06.2001 № 519 // Справочно – правовая система «Консультант Плюс».
4. ПБУ 4/99 Бухгалтерская отчетность организации. – <http://bmcenter.ru>.
5. ПБУ 9/99 Доходы организации. – <http://bmcenter.ru>.
6. ПБУ 21/2008 Изменения оценочных значений. – <http://bmcenter.ru>.
7. ПБУ 8/2010 Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы. – <http://bmcenter.ru>.
8. Проект ФСБУ Долговые инструменты. – <http://bmcenter.ru>.
9. МСФО (IAS) 1 Представление финансовой отчетности // Справочно – правовая система «Консультант Плюс».
10. МСФО (IAS) 18 Выручка // Справочно – правовая система «Консультант Плюс».
11. МСФО (IAS) 37 Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы // Справочно – правовая система «Консультант Плюс».
12. МСФО (IAS) 39 Финансовые инструменты: признание и оценка // Справочно – правовая система «Консультант Плюс».
13. МСФО (IFRS) 13 Оценка справедливой стоимости // Справочно – правовая система «Консультант Плюс».
14. МСФО (IAS) 8 Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки // Справочно – правовая система «Консультант Плюс».
15. МСФО (IFRS) 9 Финансовые инструменты // Справочно – правовая система «Консультант Плюс».

16. МСФО (IFRS) 15 Выручка по договорам с покупателями // Справочно – правовая система «Консультант Плюс».
17. МСФО: точка зрения КПМГ. Практическое руководство по Международным стандартам финансовой отчетности. 2015/2016: в 3 ч. / Пер. с англ. – 12-е изд. – М.: Альпина Паблишер, 2016. – Ч.1. – 563 с.
18. Алдарова, Т.М. Учет доходов в соответствии с РСБУ и МСФО / Т.М. Алдарова // Инновации и инвестиции. – 2014. – № 5. – С. 134–139.
19. Астахов, В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет: учебное пособие. / В.П. Астахов. – М.: ИКЦ «МарТ»; Ростов н/Д: Издательский центр «МарТ», 2015. – С 85 – 97.
20. Бабаев, Ю.А. Бухгалтерский финансовый учет: учебник для вузов / Под ред. Проф. Ю.А. Бабаева. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Вузовский учебник: ИНФРА–М, 2011. – 587 с.
21. Вахрушина, М.А. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник / М.А. Вахрушева. – Изд-во «Национальное образование», 2014. – 656 с.
22. Гетьман, В.Г. Финансовый учет. / В.Г. Гетьман – М.: Финансы и статистика, 2012. – 816 с.
23. Ковалёв, В.В. Справедливая стоимость в системе категорий бухгалтерского учета / В.В. Ковалёв // Бухгалтерский учет. – 2002. – № 17. – С. 67–72.
24. Литвиненко, О.Н. Подходы к оценке справедливой стоимости / О.Н. Литвиненко // Электронный журнал МСФО на практике. –
25. Медведева, И.В. Учет прибыли и убытков в соответствии с МСФО и РСБУ / И.В. Медведева // Молодой ученый. – 2014. – № 21.2. – С. 32–35.
26. Миславская, Н.А. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учебник / Н.А. Миславская, С.Н. Поленова. – М.: Дашков и К, 2012. – С. 106 – 127.
27. Надырова, А.А. Учёт дебиторской задолженности по МСФО / А.А. Надырова // Молодой ученый. – 2014. – № 21.2. – С. 39–40.

28. Николаева, Е.А. Регулирование дебиторской задолженности как один из элементов управления финансовым риском / Е.А. Николаева // Молодой ученый. – 2014. – № 21.2. – С. 89–92.

29. Николаева, Е.А. Учет дебиторской задолженности: российские и международные стандарты / Е.А. Николаева // Молодой ученый. – 2014. – № 21.2. – С. 40–43.

30. Палий, В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учебник / В.Ф. Палий. – М.: НИЦ ИНФРА–М, 2013. – 506 с.

31. Парамонова, Л.А. Управленческий учет в экономике организации: статья / О.М. Горелик, Л.А. Парамонова // Вестник Оренбургского Государственного Университета. – 2006 г. – № S8 – С. 275 – 281.

32. Разумовская, Н.А. Международные стандарты. / Н.А. Разумовская // Корпоративная финансовая отчетность. – 2017. – № 1/2017

33. Рекомендация БМЦ Р–10/2010 – КпР Оценка дебиторской и кредиторской задолженности призначительныхотсрочкахплатежей–

34. Рекомендация БМЦ 55/2014 – ОК Связь Порядок учета выручки по «многокомпонентным договорам» – <http://bmcenter.ru>

35. Рекомендация БМЦ Р–65/2015 – КпР Ставка дисконтирования – http://bmcenter.ru/Files/R–КпТ–Opredeleniye_stavki_diskontirovaniya

36. Свешникова, В.А. Особенности учета доходов и расходов по российским и международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) / В.А. Свешникова // Молодой ученый. – 2014. – № 21.2. – С. 45–49.

37. Стельмах И.А. МСФО и РСБУ: основные отличия и пути сближения // Молодой ученый. – 2017. – № 14. – С. 453–455.

38. Удальцова, Я. Проекты новых ПБУ / Я. Удальцова // Рисковик. – 2012. – № 7. – С. 5

39. Халзанов, А.Б. Современные проблемы применения МСФО в России / А.Б. Халзанов // Молодой ученый. – 2016. – № 27. – С. 516 – 518.

40. Хорин, А.Н. Справедливая стоимость как бухгалтерская оценка / А.Н. Хорин, М.Г. Успаева, М.Г. // Бухгалтерский учет. – 2002. – № 23. – С. 65–66.

41. Хусаинов, М.К. Организация и обеспечение трансформации отчетности российских предприятий в отчетность по МСФО / М.К. Хусаинов, О.Ю. Осипенкова, А.А. Каюмов. – Изд-во «Финансы и статистика», 2015. – 168 с.

42. Шишова, Л.И. МСФО в России: особенности перехода / Л.И. Шишкова, И.А. Пинясова // Молодой ученый. – 2013. – № 4. – С. 323 – 325.

43. Штурмина, О.С. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учебное пособие. – Ульяновск. УлГТУ, 2010. – 247 с.

44. Шуклов, Л.П. Постановка международного учета МСФО. Алгоритм действий / Л.П. Шуклов. – Изд-во «Либроком», 2011. – 304 с.

45. Официальный сайт Бухгалтерского Методологического Центра. – http://bmcenter.ru/Files/proekt_FSBU_Osnovniye_sredctva-do-posle-soveta-pri-minfine.

ПРИЛОЖЕНИЯ

ПРИЛОЖЕНИЕ А

Бухгалтерский учет операций при отражении у комитента

Таблица А.1 – Бухгалтерский учет операций при отражении у комитента (по третьему примеру)

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
30.12.2016	1	Отражена реализация продукции	62	90	2 000 000	Цена сделки с НДС
	2	Отражен НДС, входящий в сумму реализации продукции	90	68	305 084,75	НДС, входящий в цену сделки
	3	Отражена передача задолженности по уплате за продукцию от покупателей к комиссионеру	76	62	2 000 000	Цена сделки с НДС
	4	Отражен резерв по сомнительным долгам в размере разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью выручки	90	63	610 169,49	Разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью выручки без НДС
	5	Отражен отложенный налоговый актив	09	68	122 033,90	Ставка налога на прибыль, умноженная на разницу между бухгалтерской и налоговой выручкой без НДС
30.12.2017	6	Получена оплата от покупателей через комиссионера (40% от цены сделки с НДС)	51	76	800 000	Часть оплаты (40% от цены сделки с НДС)
	7	Восстановлен резерв по сомнительным долгам в части полученной оплаты от покупателей	63	90	244 067,80	40% с разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью выручки без НДС

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
	8	Частично погашен отложенный налоговый актив	68	09	48 813,56	Ставка налога на прибыль, умноженная на сумму восстановленного резерва по сомнительным долгам
30.12.2017	9	Отражена справедливая стоимость комиссионного вознаграждения комиссионеру без НДС	44	76	64 000	Справедливая стоимость комиссионного вознаграждения без НДС (10% от суммы справедливой стоимости погашенной кредиторской задолженности комиссионера (полученной оплаты от покупателя))
	10	Отражен НДС, входящий в справедливую стоимость по комиссионному вознаграждению	19	76	11 520	НДС, входящий в справедливую стоимость комиссионного вознаграждения
	11	Отражена разница между номинальной и справедливой стоимостью комиссионного вознаграждения без НДС	44	96	3 796,61	Разница между номинальной и справедливой стоимостью комиссионного вознаграждения без НДС (10% от разницы между номинальной и справедливой стоимостью погашенной кредиторской задолженности комиссионера)
30.12.2017	12	Отражен НДС, входящий в разницу между номинальной и справедливой стоимости комиссионного вознаграждения	19	96	683,39	НДС, входящий в разницу между номинальной и справедливой стоимости комиссионного вознаграждения
30.06.2018	13	Отражено увеличение текущей кредиторской задолженности комиссионера	96	76	2 240	Часть (50%) разницы между номинальной стоимостью комиссионного вознаграждения с НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности комиссионеру с НДС, определенной на дату 30.12.2017
	14	Оплачена комиссионеру часть вознаграждения	76	51	40 000	50% от комиссионного вознаграждения начис-

		граждения				ленного 30.12.2017
--	--	-----------	--	--	--	--------------------

Продолжение таблицы А.1

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
30.12.2018	15	Отражено увеличение текущей кредиторской задолженности комиссионера	96	76	2 240	Часть (50%) разницы между номинальной стоимостью комиссионного вознаграждения с НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности комиссионеру
	16	Оплачена комиссионеру часть вознаграждения	76	51	40 000	50% от комиссионного вознаграждения начисленного 30.12.2017
30.12.2018	17	Получена оплата от покупателей через комиссионера (60% от цены сделки с НДС)	51	76	1 200 000	Часть оплаты (60% от цены сделки с НДС)
	18	Восстановлен резерв по сомнительным долгам в части полученной оплаты от покупателей	63	90	366 101,69	60% с разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью выручки без НДС
	19	Частично погашен отложенный налоговый актив	68	09	73 220,34	Ставка налога на прибыль, умноженная на сумму восстановленного резерва по сомнительным долгам в части полученной оплаты от покупателей
30.12.2018	20	Отражена справедливая стоимость комиссионного вознаграждения комиссионеру без НДС	44	76	96 000	Справедливая стоимость комиссионного вознаграждения без НДС (10% от суммы справедливой стоимости погашенной кредиторской задолженности комиссионера (полученной оплаты от покупателя))
	21	Отражен НДС, входящий в справедливую стоимость по комиссионному вознаграждению	19	76	17 280	НДС, входящий в справедливую стоимость комиссионного вознаграждения
	22	Отражена разница между номинальной и справедливой стоимостью комис-	44	96	5 694,92	(10% от разницы между номинальной и справедливой стоимостью погашенной кредиторской за-

		сионного вознаграждения без НДС				долженности комиссионера)
--	--	---------------------------------	--	--	--	---------------------------

Окончание таблицы А.1

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
	23	Отражен НДС, входящий в разницу между номинальной и справедливой стоимости комиссионного вознаграждения	19	96	1 025,08	НДС, входящий в разницу между номинальной и справедливой стоимости комиссионного вознаграждения
30.06.2019	24	Отражено увеличение текущей кредиторской задолженности комиссионера	96	76	3 360	Часть (50%) разницы между номинальной стоимостью комиссионного вознаграждения с НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности комиссионера с НДС, определенной на дату 30.12.2018
	25	Оплачена комиссионеру часть вознаграждения	76	51	60 000	50% от комиссионного вознаграждения начисленного 30.12.2018
30.12.2019	26	Отражено увеличение текущей кредиторской задолженности комиссионера	96	76	3 360	Часть (50%) разницы между номинальной стоимостью комиссионного вознаграждения с НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности комиссионера с НДС, определенной на дату 30.12.2018
	27	Оплачена комиссионеру часть вознаграждения	76	51	60 000	50% от комиссионного вознаграждения начисленного 30.12.2018

Таблица А.2 – Бухгалтерский учет операций в учете у комитента (по примеру 4)

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
30.12.2016	1	Отражена реализация продукции	62	90	2 000 000	Цена сделки с НДС
	2	Отражен НДС, входящий в сумму реализации продукции	90	68	305 084,75	НДС, входящий в цену сделки
	3	Отражена передача задолженности по уплате за продукцию от покупателей к комиссионеру	76	62	2 000 000	Цена сделки с НДС
	4	Отражен резерв по сомнительным долгам в размере разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью выручки	90	63	610 169,49	Разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью выручки без НДС
	5	Отражен отложенный налоговый актив	09	68	122 033,90	Ставка налога на прибыль, умноженная на разницу между бухгалтерской и налоговой выручкой без НДС
29.12.2017	6	Отражен пересчет справедливой стоимости выручки и дебиторской задолженности в связи с изменением стоимости денег во времени	63	90	271 186,44	Увеличение справедливой стоимости выручки и дебиторской задолженности в связи с изменением стоимости денег во времени
29.12.2017	7	Частично погашен отложенный налоговый актив	68	09	54 237,29	Ставка налога на прибыль, умноженная на сумму восстановленного резерва по сомнительным долгам в части полученной оплаты от покупателей

30.12.2017	8	Получена оплата от покупателей через комиссионера (40% от цены сделки с НДС)	51	76	800 000	Часть оплаты (40% от цены сделки с НДС)
------------	---	--	----	----	---------	---

Продолжение таблицы А.2

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
	12	Отражен НДС, входящий в разницу между номинальной и справедливой стоимости комиссионного вознаграждения	19	96	683,39	НДС, входящий в разницу между номинальной и справедливой стоимости комиссионного вознаграждения
30.06.2018	13	Отражено увеличение текущей кредиторской задолженности комиссионера	96	76	2 240	Часть (50%) разницы между номинальной стоимостью комиссионного вознаграждения с НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности комиссионера с НДС, определенной на дату 30.12.2017
	14	Оплачена комиссионеру часть вознаграждения	76	51	40 000	50% от комиссионного вознаграждения начисленного 30.12.2017
29.12.2018	15	Отражен пересчет справедливой стоимости выручки и дебиторской задолженности в связи с изменением стоимости денег во времени	63	90	338 983,05	Увеличение справедливой стоимости выручки и дебиторской задолженности в связи с изменением стоимости денег во времени
	16	Частично погашен отложенный налоговый актив	68	09	67 796,61	Ставка налога на прибыль, умноженная на сумму восстановленного резерва по сомнительным долгам в части полученной оплаты от покупателей
30.12.2018	17	Отражено увеличение текущей кредиторской задолженности комиссионера	96	76	2 240	Часть (50%) разницы между номинальной стоимостью комиссионного вознаграждения с НДС и справедливой стоимостью кредитор-

						ской задолженности комиссионеру с НДС, определенной на дату 30.12.2017
	18	Оплачена комиссионеру часть вознаграждения	76	51	40 000	50% от комиссионного вознаграждения начисленного 30.12.2017
30.12.2018	19	Получена оплата от покупателей через комиссионера	51	76	1 200 000	Часть оплаты (60% от цены сделки с НДС)

Продолжение таблицы А.2

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
30.12.2017	9	Отражена справедливая стоимость комиссионного вознаграждения комиссионеру без НДС	44	76	64 000	Справедливая стоимость комиссионного вознаграждения без НДС (10% от суммы справедливой стоимости погашенной кредиторской задолженности комиссионера (полученной оплаты от покупателя))
	10	Отражен НДС, входящий в справедливую стоимость по комиссионному вознаграждению	19	76	11 520	НДС, входящий в справедливую стоимость комиссионного вознаграждения
	11	Отражена разница между номинальной и справедливой стоимостью комиссионного вознаграждения без НДС	44	96	3 796,61	Разница между номинальной и справедливой стоимостью комиссионного вознаграждения без НДС (10% от разницы между номинальной и справедливой стоимостью погашенной кредиторской задолженности комиссионера)
	20	Восстановлен резерв по сомнительным долгам в части полученной оплаты от покупателей	63	90	366 101,7	60% с разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью выручки без НДС
	21	Частично погашен отложенный налоговый актив	68	09	73 220,34	Ставка налога на прибыль, умноженная на сумму восстановленного резерва по сомнительным долгам в части полученной оплаты от покупателей

30.12.2018	22	Отражена справедливая стоимость комиссионного вознаграждения комиссионеру без НДС	44	76	96 000	Справедливая стоимость комиссионного вознаграждения без НДС (10% от суммы справедливой стоимости погашенной кредиторской задолженности комиссионера (полученной оплаты от покупателя))
------------	----	---	----	----	--------	--

Окончание таблицы А.2

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
	23	Отражен НДС, входящий в справедливую стоимость по комиссионному вознаграждению	19	76	17 280	НДС, входящий в справедливую стоимость комиссионного вознаграждения
	24	Отражена разница между номинальной и справедливой стоимостью комиссионного вознаграждения без НДС	44	96	5 694,92	Разница между номинальной и справедливой стоимостью комиссионного вознаграждения без НДС (10% от разницы между номинальной и справедливой стоимостью погашенной кредиторской задолженности комиссионера)
	25	Отражен НДС, входящий в разницу между номинальной и справедливой стоимости комиссионного вознаграждения	19	96	1 025,08	НДС, входящий в разницу между номинальной и справедливой стоимости комиссионного вознаграждения
30.06.2019	26	Отражено увеличение текущей кредиторской задолженности комиссионера	96	76	3 360	Часть (50%) разницы между номинальной стоимостью комиссионного вознаграждения с НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности комиссионера с НДС, определенной на дату 30.12.2018
	27	Оплачена комиссионеру часть вознаграждения	76	51	60 000	50% от комиссионного вознаграждения начисленного 30.12.2018

30.12.2019	28	Отражено увеличение текущей кредиторской задолженности комиссионера	96	76	3 360	Часть (50%) разницы между номинальной стоимостью комиссионного вознаграждения с НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности комиссионера с НДС, определенной на дату 30.12.2018
	29	Оплачена комиссионеру часть вознаграждения	76	51	60 000	50% от комиссионного вознаграждения начисленного 30.12.2018

ПРИЛОЖЕНИЕ Б

Бухгалтерский учет операций при отражении у комиссионера

Таблица Б.1 – Бухгалтерский учет операций в учете у комиссионера (по примеру 5)

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
30.12.2016	1	Получена продукция от комитента	004		2 000 000	Цена сделки с НДС
	2	Отпущена продукция покупателю		004	2 000 000	Цена сделки с НДС
	3	Отражена дебиторская задолженность покупателю и одновременно кредиторская задолженность комитенту	62	76	2 000 000	Цена сделки с НДС
	4	Отражен резерв по сомнительным долгам покупателей	76	63	610 169,5	Разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью выручки без НДС
30.12.2017	5	Получена оплата от покупателя (40% от цены сделки с НДС)	51	62	800 000	40% от цены сделки с НДС
	6	Восстановлен резерв по сомнительным долгам	63	76	244 067,8	40% от суммы резерва по сомнительным долгам покупателей
30.12.2017	7	Перечислено оплата полученная от покупателя комитенту	76	51	800 000	40% от цены сделки с НДС
30.12.2017	8	Начислено комиссионное вознаграждение	76	90	80 000	Комиссионное вознаграждение в сумме 10% от полученной оплаты от покупателей

30.12.2017	9	Отражен НДС по комиссионному вознаграждению	90	68	12 203,39	НДС, входящий в комиссионное вознаграждение
	10	Создан резерв по сомнительным долгам комитента	90	63	13 559,32	10% от разницы между номинальной и справедливой стоимостью погашенной кредиторской задолженности комиссионера
30.06.2018	11	Получено комиссионное вознаграждение от комитента	51	76	40 000	50% от начисленного комиссионного вознаграждения

Окончание таблицы Б.2

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
30.06.2018	12	Восстановлен резерв по сомнительным долгам	63	90	6 779,66	50% от суммы резерва по сомнительным долгам комитента
30.12.2018	13	Получено комиссионное вознаграждение от комитента	51	76	40 000	50% от начисленного комиссионного вознаграждения на дату 30.12.2017
	14	Восстановлен резерв по сомнительным долгам	63	90	6 779,66	50% от суммы резерва по сомнительным долгам комитента
30.12.2018	15	Получена оплата от покупателя (60% от цены сделки с НДС)	51	62	1 200 000	60% от цены сделки с НДС
	16	Восстановлен резерв по сомнительным долгам	63	76	366 101,7	60% от суммы резерва по сомнительным долгам покупателей
30.12.2018	17	Перечислено оплата полученная от покупателя комитенту	76	51	1 200 000	60% от цены сделки с НДС
	18	Начислено комиссионное вознаграждение	76	90	120 000	Комиссионное вознаграждение в сумме 10% от полученной оплаты от покупателей
30.12.2018	19	Отражен НДС по комиссионному вознаграждению	90	68	18 305,08	НДС, входящий в комиссионное вознаграждение
	20	Создан резерв по сомнительным долгам комитента	90	63	20 338,98	(10% от разницы между номинальной и справедливой стоимостью погашенной кредиторской задолженности комиссионера)
30.06.	21	Получено комиссион-	51	76	60 000	50% от начисленного

2019		ное вознаграждение от комитента				комиссионного вознаграждения на дату 30.12.2018
	22	Восстановлен резерв по сомнительным долгам	63	90	10 169,49	50% от суммы резерва по сомнительным долгам комитента
30.12.2019	23	Получено комиссионное вознаграждение от комитента	51	76	60 000	50% от начисленного комиссионного вознаграждения на 30.12.2018
	24	Восстановлен резерв по сомнительным долгам	63	90	10 169,49	50% от суммы резерва по сомнительным долгам комитента

Таблица Б.2 – Бухгалтерский учет операций по учету у комиссионера (по шестому примеру)

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
30.12.2016	1	Получена продукция от комитента	004		2 000 000	Цена сделки с НДС
	2	Отпущена продукция покупателю		004	2 000 000	Цена сделки с НДС
	3	Отражена дебиторская задолженность покупателю и одновременно кредиторская задолженность комитенту	62	76	2 000 000	Цена сделки с НДС
	4	Отражен резерв по сомнительным долгам покупателей	76	63	610 169,49	Разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью выручки без НДС
30.12.2017	5	Восстановлен резерв по сомнительным долгам	63	76	271 186,44	Восстановленный резерв по сомнительным долгам покупателей в связи с изменением денег во времени
	6	Получена оплата от покупателя (40% от цены сделки с НДС)	51	62	800 000	40% от цены сделки с НДС
30.12.2017	7	Перечислена оплата полученная от покупателя комитенту	76	51	800 000	40% от цены сделки с НДС
30.12.2017	8	Начислено комиссионное вознаграждение	76	90	80 000	Комиссионное вознаграждение в сумме 10% от полученной оплаты от покупателей
	9	Отражен НДС по комиссионному	90	68	12 203,39	НДС, входящий в комиссионное вознаграждение

		вознаграждению				
	10	Создан резерв по сомнительным долгам комитента	90	63	13 559,32	Разница между номинальной и справедливой стоимостью комиссионного вознаграждения без НДС (10% от разницы между номинальной и справедливой стоимостью погашенной кредиторской задолженности комиссионера)

Продолжение таблицы Б.2

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
30.06.2018	11	Восстановлен резерв по сомнительным долгам	63	90	6 401,84	Восстановленный резерв по сомнительным долгам комитента в связи с изменением денег во времени
	12	Получено комиссионное вознаграждение от комитента	51	76	40 000	50% от начисленного комиссионного вознаграждения на дату 30.12.2017
30.12.2018	13	Восстановлен резерв по сомнительным долгам	63	90	7 157,48	Восстановленный резерв по сомнительным долгам комитента в связи с изменением денег во времени
	14	Получено комиссионное вознаграждение от комитента	51	76	40 000	50% от начисленного комиссионного вознаграждения на дату 30.12.2017
30.12.2018	15	Восстановлен резерв по сомнительным долгам	63	76	338 983,05	Восстановленный резерв по сомнительным долгам покупателей в связи с изменением денег во времени
	16	Получена оплата от покупателя (60% от цены сделки с НДС)	51	62	1 200 000	60% от цены сделки с НДС
30.12.2018	17	Перечислена оплата полученная от покупателя комитенту	76	51	1 200 000	60% от цены сделки с НДС
30.12.2018	18	Начислено комиссионное вознаграждение	76	90	120 000	Комиссионное вознаграждение в сумме 10% от полученной оплаты от покупателей

	19	Отражен НДС по комиссионному вознаграждению	90	68	18 305,08	НДС, входящий в комис- сионное вознаграждение
	20	Создан резерв по сомнительным дол- гам комитента	90	63	20 338,98	Разница между номиналь- ной и справедливой стои- мостью комиссионного вознаграждения без НДС (10% от разницы между номинальной и справед- ливой стоимостью пога- шенной кредиторской за- долженности коммиссионе- ра)

Окончание таблицы Б.2

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
30.06. 2019	21	Восстановлен ре- зерв по сомнитель- ным долгам	63	90	9 602,77	Восстановленный резерв по сомнительным долгам комитента в связи с изме- нением денег во времени
	22	Получено комисси- онное вознаграж- дение от комитента	51	76	60 000	50% от начисленного ко- миссионного вознаграж- дение на дату 30.12.2018
30.12. 2019	23	Восстановлен ре- зерв по сомнитель- ным долгам	63	90	10 736,22	Восстановленный резерв по сомнительным долгам комитента в связи с изме- нением денег во времени
	24	Получено комисси- онное вознаграж- дение от комитента	51	76	60 000	50% от начисленного ко- миссионного вознаграж- дение на дату 30.12.2018

ПРИЛОЖЕНИЕ В

Сквозная задача по учету выручки и дебиторской задолженности

Таблица В.1 – Сквозная задача по учету выручки и дебиторской задолженности

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дебет	Кредит	
10.12.2016	1	Получены материалы от поставщика			
	1.1	Отражена стоимость материалов без НДС	10	60	800 000
	1.2	Отражен НДС, входящий в стоимость материалов	19	60	144 000
	1.3	Принят к вычету НДС по приобретенным материалам	68	19	144 000
15.12.2016	2	Отпущены материалы в производство в полном объеме	20	10	800 000
	3	Начислена заработная плата основным производственным рабочим	20	70	100 000
	4	Удержан НДФЛ из заработной платы производственных рабочих	70	68	13 000
	5	Начислены страховые взносы	20	69	30 000
30.12.2016	6	Выпущена готовая продукция на склад	43	20	930 000
	7	Отражена реализация продукции	62	90	2 000 000
	8	Отражен НДС, входящий в сумму реализации продукции	90	68	305 085
	9	Списана себестоимость реализованной продукции	90	43	930 000
	10	Отражена передача задолженности по уплате за продукцию от покупателей к комиссионеру	76	62	2 000 000
	11	Отражен резерв по сомнительным долгам в размере разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью выручки	90	63	610 169
31.12.2016	12	Отражен отложенный налоговый актив	09	68	122 034
	13	Отражена прибыль от реализации продукции	90	99	154 746
	14	Начислен налог на прибыль	99	68	30 949
30.12.2017	15	Отражена чистая прибыль	99	84	123 797
	16	Получена оплата от покупателей через комиссионера (40% от цены сделки с НДС)	51	76	800 000
	17	Восстановлен резерв по сомнительным долгам в части полученной оплаты от покупателей	63	90	244 068

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дебет	Кредит	
	18	Частично погашен отложенный налоговый актив	68	09	48 814
30.12.2017	19	Отражена справедливая стоимость комиссионного вознаграждения комиссионеру без НДС	44	76	64 000
	20	Отражен НДС, входящий в справедливую стоимость по комиссионному вознаграждению	19	76	11 520
	21	Отражена разница между номинальной и справедливой стоимостью комиссионного вознаграждения без НДС	44	96	3 797
	22	Отражен НДС, входящий в разницу между номинальной и справедливой стоимости комиссионного вознаграждения	19	96	683
		Списаны коммерческие расходы	90	44	67 797
31.12.2017	23	Отражена прибыль от реализации продукции	90	99	176 271
		Начислен налог на прибыль	99	68	35 254
	25	Отражена чистая прибыль	99	84	141 017
30.06.2018	26	Отражено увеличение текущей кредиторской задолженности комиссионера	96	76	2 240
	27	Оплачена комиссионеру часть вознаграждения	76	51	40 000
30.12.2018	28	Отражено увеличение текущей кредиторской задолженности комиссионера	96	76	2 240
	29	Оплачена комиссионеру часть вознаграждения	76	51	40 000
30.12.2018	30	Получена оплата от покупателей через комиссионера (60% от цены сделки с НДС)	51	76	1 200 000
	31	Восстановлен резерв по сомнительным долгам в части полученной оплаты от покупателей	63	90	366 102
	32	Частично погашен отложенный налоговый актив	68	09	73 220

Дата опер.	№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дебет	Кредит	
30.12.2018	33	Отражена справедливая стоимость комиссионного вознаграждения комиссионеру без НДС	44	76	96 000
	34	Отражен НДС, входящий в справедливую стоимость по комиссионному вознаграждению	19	76	17 280
	35	Отражена разница между номинальной и справедливой стоимостью комиссионного вознаграждения без НДС	44	96	5 695
	36	Отражен НДС, входящий в разницу между номинальной и справедливой стоимости комиссионного вознаграждения	19	96	1 025
		Списаны коммерческие расходы	90	44	101 695
31.12.2018	37	Отражена прибыль от реализации продукции	90	99	264 407
		Начислен налог на прибыль	99	68	52 881
	39	Отражена чистая прибыль	99	84	211 525
30.06.2019	40	Отражено увеличение текущей кредиторской задолженности комиссионера	96	76	3 360
	41	Оплачена комиссионеру часть вознаграждения	76	51	60 000
30.12.2019	42	Отражено увеличение текущей кредиторской задолженности комиссионера	96	76	3 360
	43	Оплачена комиссионеру часть вознаграждения	76	51	60 000

