

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 бухгалтерского учета, анализа и аудита

РАБОТА ПРОВЕРЕНА

Рецензент, директор

ООО «УралСтройГрупп»

\_\_\_\_\_ В.А. Плужян

«\_\_\_» \_\_\_\_\_ 2018 г.

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ

Зав. кафедрой

\_\_\_\_\_ И.И. Просвирина

«\_\_\_» \_\_\_\_\_ 2018 г.

УЧЕТ ВЫРУЧКИ ОТ КОНТРАКТОВ ПО РОССИЙСКИМ  
И МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ  
(НА ПРИМЕРЕ ООО «УРАЛСТРОЙГРУПП»)

ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА К ВЫПУСКНОЙ  
КВАЛИФИКАЦИОННОЙ РАБОТЕ  
ЮУрГУ – 38.03.01.2018.455.ВКР

Руководитель ВКР, доцент

\_\_\_\_\_ Т.Ю. Субботина

\_\_\_\_\_ 2018 г.

Автор ВКР, студент группы ЗЭУ-546

\_\_\_\_\_ Л.А. Коцинян

\_\_\_\_\_ 2018 г.

Нормоконтролер, старший  
преподаватель

\_\_\_\_\_ М.И. Лаврова

\_\_\_\_\_ 2018 г.

Челябинск 2018

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 бухгалтерского учета, анализа и аудита

Направление подготовки 38.03.01 «Экономика»

Профиль «Международные стандарты учета, аудита и финансового  
менеджмента»

«УТВЕРЖДАЮ»

Заведующий кафедрой,

д.э.н., профессор

\_\_\_\_\_ И.И. Просвирина

\_\_\_\_\_ 2017г.

### **ЗАДАНИЕ**

**на выпускную квалификационную работу**

**студента**

Коцинян Лилит Арменаковны

группа ЭУ–546

1 Тема работы: «Учет выручки от контрактов по российским и международным  
стандартам (на примере ООО «УралСтройГрупп»)»

утверждена приказом по университету от 04.04.2018 № 580

2 Срок сдачи студентом законченной работы 13.06.2018 г.

3 Исходные данные к работе:

Цель исследования – обоснование рекомендаций по учету выручки от контрактов  
ООО «УралСтройГрупп» с учетом международных стандартов.

Теоретическо-методологическая основа исследования: труды российских авторов:  
Алдаровой Т.М., Астахова В.П., Бабаева Ю.Л., Бакаева А.С., Баканова М. И.,  
Бочкаревой И. И., Вещуновой Н.Л., Пятова М.Л., Свешниковой В.А.,  
Смирновой И.А. и т.д.

Нормативно-законодательная основа исследования: IAS 18 «Выручка», IFRS 15  
«Выручка по договорам с покупателями», ПБУ 9/99 «Доходы организации» и т.д.

Информационная основа исследования: официальные данные о финансовом  
результате ООО «УралСтройГрупп», научные публикации по исследуемой  
тематике и т.д.

4 Перечень вопросов, подлежащих разработке:

1. Методические основы учёта выручки.
2. Учетно-аналитические аспекты оценки и признания выручки в ООО «УралСтройГрупп»

5 Иллюстративный материал (плакаты, альбомы, раздаточный материал, макеты, электронные носители и др.)

- раздаточный материал;
- презентация в Microsoft Office PowerPoint;
- таблицы и рисунки, отражающие основные данные по содержанию ВКР.

Общее количество иллюстраций – 11 слайдов.

6 Дата выдачи задания 20.11.2017 г.

Руководитель \_\_\_\_\_ Т.Ю. Субботина

Задание принял к исполнению \_\_\_\_\_ Л.А. Коцинян

## КАЛЕНДАРНЫЙ ПЛАН

Наименование этапов ВКР	Срок выполнения этапов работы	Отметка руководителя о выполнении
Обсуждение темы	01.11.2017 – 10.11.2017	Выполнено
Обсуждение задания	15.11.2017 – 20.11.2017	Выполнено
Обсуждение плана работы	21.11.2017 – 11.12.2017	Выполнено
Обсуждение списка литературы	21.11.2017 – 11.12.2017	Выполнено
Первый раздел	20.03.2018	Выполнено
Второй раздел	10.04.2018	Выполнено
Введение, заключение, реферат	04.05.2018	Выполнено
Оформление приложений	04.05.2018	Выполнено
Подготовка доклада, раздаточного материала	20.05.2018	Выполнено
Прохождение нормоконтроля	04.06.2018	Выполнено
Получение отзыва и рецензии	08.06.2018 – 13.06.2018	Выполнено

Заведующий кафедрой \_\_\_\_\_ И.И. Просвирина

Руководитель \_\_\_\_\_ Т.Ю. Субботина

Студент \_\_\_\_\_ Л.А. Коцинян

## РЕФЕРАТ

Кочинян Л.А. Учет выручки от контрактов по российским и международным стандартам (на примере ООО «УралСтройГрупп»). – Челябинск: ЮУрГУ, ЭУ–546, 2018. – 65 с., 12 табл., 2 рис., 7 форм., 2 прил., библиографический список – 49 наименований.

Объект исследования – финансово-хозяйственная деятельность ООО «УралСтройГрупп».

Предмет исследования – учет выручки от контрактов по РСБУ и МСФО в ООО «УралСтройГрупп».

Цель исследования – обоснование рекомендаций по учету выручки от контрактов в ООО «УралСтройГрупп» с учетом международных стандартов.

Научно-исследовательская работа состоит из введения, двух разделов, заключения и библиографического списка. Во введении определены актуальность, объект, предмет, цели и задачи. В первом разделе приведены методические основы учета выручки. Во втором разделе рассмотрены учётно-аналитические аспекты учета и признания выручки в ООО «УралСтройГрупп».

Результаты работы могут быть использованы в ООО «УралСтройГрупп» для совершенствования оценки, учёта и признания выручки.

## ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	7
1 МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА ВЫРУЧКИ.....	9
1.1 Сущность понятия «выручка» в российской системе бухгалтерского учета и МСФО .....	9
1.2 Исследование различий в классификации выручки от контрактов в российском учете и МСФО .....	12
1.3 Подходы к оценке выручки в РСБУ и МСФО.....	20
Выводы по разделу один .....	27
2 УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА ВЫРУЧКИ В ООО «УРАЛСТРОЙГРУПП».....	28
2.1 Экспресс-анализ финансовой отчетности предприятия .....	28
2.2 Обоснование необходимости составления отчетности по международным стандартам .....	40
2.3 Рекомендации по учету выручки от контрактов в соответствии с МСФО в ООО «УралСтройГрупп».....	45
Выводы по разделу два.....	53
ЗАКЛЮЧЕНИЕ .....	55
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК .....	57
ПРИЛОЖЕНИЯ	
ПРИЛОЖЕНИЕ А Агрегированная финансовая отчетность ООО «УралСтройГрупп».....	62
ПРИЛОЖЕНИЕ Б Строительный рынок Республики Казахстан .....	63

## ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы – в современных условиях объединения отечественной экономики в международную систему хозяйствования достаточно повышаются требования к правдивости и принадлежности информации о величине доходов от обычных видов деятельности (выручки) организации, так как этот показатель является основным для пользователей, которые заинтересованы финансовой отчетностью в ходе анализа финансового состояния предприятия, для того, чтобы принять действительно выгодное экономическое решение. Непосредственно точный учет доходов от основной деятельности организации может сформировать правдивый отчет о финансовых результатах согласно принятым принципам бухгалтерского учета и отчетности.

Учет выручки представляет область, в которой действующие российские правила бухгалтерского учета отличаются от принципов, предусмотренных международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Согласно этому, учитывая продолжающийся процесс перехода отечественной системы бухгалтерского учета на международную, большое внимание нужно уделить разнице в определении и признании информации о выручке в бухгалтерском учете и отчетности в российских и международных стандартах бухгалтерского учета и отчетности.

Исходя из актуальности сформулированы:

Объект – финансово-хозяйственная деятельность ООО «УралСтройГрупп».

Предмет – учет выручки от контрактов по РСБУ и МСФО в ООО «УралСтройГрупп».

Цель – обоснование рекомендаций по учету выручки от контрактов ООО «УралСтройГрупп» с учетом международных стандартов.

Для достижения цели определены задачи:

1) рассмотреть методические основы учета выручки по российским и международным стандартам;

2) оценить процесс учета и признания выручки в ООО «УралСтройГрупп»;

3) разработать рекомендации по учету выручки от контрактов в соответствии с МСФО в ООО «УралСтройГрупп».

Теоретическо-методологической основой исследования явились труды российских авторов: Алдаровой Т.М., Астахова В.П., Бабаева Ю.Л., Бакаева А.С., Баканова М. И., Бочкаревой И. И., Вещуновой Н.Л., Пятова М.Л., Свешниковой В.А., Смирновой И.А. и т.д.

Принципы отражения выручки на основе международных стандартов и рекомендаций по ее отражению с учетом МСФО изложены с учетом мнений Пятова М.Л., Смирновой И.А. и др.

Нормативно-законодательной основой исследования послужили: IAS 11 «Учет договоров на строительство», IAS 18 «Выручка», IFRS 15 «Выручка по договорам с покупателями», IAS 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка», ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда», ПБУ 9/99 «Доходы организации» и др.

Информационной основой исследования стали: официальные данные о финансовом результате ООО «УралСтройГрупп», научные публикации по исследуемой тематике и т.д.



# 1 МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА ВЫРУЧКИ

## 1.1 Сущность понятия «выручка» в российской системе бухгалтерского учёта и МСФО

Выручка – это экономическая категория, выражающая совокупный доход хозяйствующего субъекта.

Выручка представляет собой источник возмещения затраченных на производство продукции денежных ресурсов. Из выручки от реализации продукции возмещаются издержки на израсходованные материальные ценности. Оставшаяся часть представляет собой валовой доход организации или чистую продукцию организации. Если далее из валового дохода исключить заработную плату с учетом отчислений на социальное страхование, то в остатке остается то, что «прибыло» по завершении кругооборота денежных средств. Это и будет представлять прибыль организации.

Если выручка превышает затраты, финансовый результат свидетельствует о получении, прибыли. Если выручка равна себестоимости, то удастся лишь возместить затраты на производство и реализацию продукции. При затратах, превышающих выручку, предприятие несет убытки.

Как экономическая категория прибыль выступает результативным оценочным показателем деятельности предприятия.

Организация, осуществляющая поставку продукции на рынок, получает доход от ее реализации.

Основная функция, которую совершает выручка – возмещение затраченных фирмой средств на закупку или производство товаров. Своевременное ее поступление на счета компании обеспечивает не только стабильность ее работы, но и непрерывность товарооборота, деятельности фирмы.

С помощью полученной выручки оплачиваются счета поставщиков, как товаров, так и материалов, заработная плата, налоги. Кроме того, полученная

выручка может пойти на закупку нового товара или материала, расширение деятельности компании.

Если выручка поступает с запозданием, деятельность компании несет убытки, так как снижается ее прибыль, могут вводиться штрафные санкции или нарушаться договорные обязательства, связанные с производством товаров, оплаты тех или иных счетов.

Для расчетов применяются довольно простые формулы. Достаточно знать объем продукции, проданной за определенный период времени и стоимость единицы, затем перемножить их. Далее, полученные значения по каждой группе товаров суммируются. Стоит отметить, что полученные в ходе деятельности работы предприятия денежные средства не входят в выручку.

Выглядит формула следующим образом (1):

$$TR = P \cdot Q, \quad (1)$$

где TR – выручка, руб.;

P – цена, руб.;

Q – объем реализации, ед./шт.

Большинство авторов, которые дали понятие категории «выручка», выделяют следующие существенные признаки:

– во-первых, выручка – это, прежде всего, денежные средства;

– во-вторых, выручка может быть получена от реализации готовой продукции, покупных изделий, полуфабрикатов собственного производства, выполнения работ и оказания услуг;

– в-третьих, выручка является основным источником платежа по обязательствам.

Таким образом, экономическая сущность понятия «выручка от реализации продукции (работ, услуг)» состоит в получении организацией денежных средств от реализации готовой продукции, выполнения работ, оказания

услуг, т. е. от основной деятельности, необходимых для покрытия затрат и обязательств предприятия, а также для расширения производства продукции.

Процесс реализации продукции (работ, услуг) и получение предприятием выручки неразрывно взаимосвязаны. Поэтому, завершая оборот средств предприятия, процесс реализации должен обеспечивать получение денежных средств (выручки), достаточных для возмещения текущих затрат и выполнения обязательств перед бюджетом по налоговым платежам, учреждениями банков по полученным кредитам, поставщиками и кредиторами, членами коллектива по оплате труда и других.

Таблица 1 – Обзор литературных источников по определению категории

Автор	Определение категории «выручка»
Ефимов Г.И., Круцко В.Г., Нахапетян К.Г., В.А. Переходченко	Полная сумма денежных средств, полученная предприятием или предпринимателем от реализации произведённой продукции, услуг, работ за определённый период [32].
Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б.	Денежные средства, полученные (вырученные) предприятием, фирмой, предпринимателем от продажи товаров и услуг, выручка от реализации [42].
Н. Е. Заяц	Количество денежных средств или иных благ, получаемое компанией за определённый период ее деятельности, в основном за счет продажи продуктов или услуг своим клиентам [34].
Н. В. Генералова	Валовое поступление экономических выгод в ходе обычной деятельности компании, приводящее к увеличению капитала, иному, чем за счет вкладов инвесторов [29, с. 161].
МСФО (IAS) 18 «Выручка»	Валовое поступление экономических выгод за определённый период в ходе обычной деятельности предприятия, приводящее к увеличению капитала, не связанного с взносами участников капитала [4].

Нормативные источники, регулирующие принципы бухгалтерского учета по российским стандартам отражают категорию выручки в ПБУ 9/99 «Доходы организации». Доходами от обычных видов деятельности (выручкой) является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг [38].

При этом, учитывая, что российские предприятия вступают в транзакции с иностранными контрагентами, которые требуют представления информации

в приемлемом для их понимания формате, необходимо рассмотреть учет и отражение выручки в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.

В МСФО учету доходов от обычных видов деятельности посвящен IAS 18 «Выручка». Этот стандарт применяется когда учитывается выручка, полученная от продажи товаров, предоставления услуг, использования другими сторонами активов предприятия, приносящих проценты, роялти и дивиденды. В состав выручки входят поступления в виде процентных доходов, роялти и дивидендов, что является отличием от ПБУ 9/99.

Различий в представлении указанных доходов в отчете о прибылях и убытках в МСФО и отчете о финансовых результатах в РСБУ не будет, поскольку в проекте нового ПБУ 9 «Доходы организации», который находится на сайте Минфина России, данное несоответствие убрано [39].

## 1.2 Исследование различий в классификации выручка от контрактов в российском учёте и МСФО

Признание выручки при совершении различных операций.

Ключевым моментом определения доходов в ПБУ является их влияние на величину капитала компании (собственных источников средств). В проекте ПБУ расширен список поступлений, которые не признаются доходами (выручкой). В частности, в п. 4 проекта говорится, что «доходами организации не признаются поступления в виде разницы между фактическими затратами на выкуп собственных акций (долей) и их балансовой стоимостью», под «балансовой стоимостью» имеется в виду «номинальная стоимость». В настоящее время эта разница входит в состав прочих доходов.

Это правило противоречит и п. 2 ПБУ 9/99, и п. 70 принципов МСФО, следуя которым «доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества)

и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества)». Это противоречие устранено в проекте нового ПБУ «Доходы организации».

Согласно п. 13 IAS 18 и п. 26 проекта ПБУ критерии признания выручки в основном применяются отдельно к каждой сделке. Но при определенных обстоятельствах их нужно применять к отдельным элементам сделки так, чтобы достоверно отразить ее содержание. Если продажная цена товара содержит определенную сумму на последующее обслуживание, данная величина откладывается и признается как выручка за время, в течение которого производится обслуживание.

При этом, критерии признания могут использоваться одновременно к нескольким операциям, когда они соединены так, что их коммерческий эффект не может быть определен без обращения к серии сделок в совокупности. Если предприятие может продать товары и в то же самое время заключить отдельный договор на закупку товаров в будущем, этим снижая воздействие первой сделки, то две сделки рассматриваются вместе.

В отличие от российских стандартов учета в МСФО особое внимание уделяется экономическому содержанию сделки, но, в основном, передача рисков и вознаграждений, связанных с покупкой, совпадает с передачей прав собственности покупателю, хотя, так бывает не всегда. Если по правилам сделки продавец имеет право выкупить товар назад, заплатив при этом неустойку, такая сделка с учетом МСФО может быть признана предоставлением займа с залогом имущества, а не реализацией [32, с. 45- 49]. Внутри заложена высокая вероятность того, что товар будет выкуплен назад.

У организаций основным видом доходов является выручка, которая возникает от продажи товаров, продукции. Так как условия в договорах между покупателем и продавцом могут быть разнообразными, то момент признания зависит от всех условий вместе.

Параграф 14 IAS 18 говорит о следующих условиях, при удовлетворении которых выручка от продажи товаров, продукции должна считаться:

- предприятие передало покупателю значительные риски и вознаграждения, связанные с правом собственности на товары;

- предприятие больше не участвует в управлении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом собственности, и не контролирует проданные товары;

- сумма выручки может быть надежно оценена;

- существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят на предприятие;

- понесенные или ожидаемые затраты, связанные с операцией, можно надежно оценить.

Такие же условия предложены в параграфе 17 проекта ПБУ.

Расходы, в их числе на выполнение гарантийных обязательств, и другие расходы, которые возникают после отгрузки товаров, часто могут быть надежно оценены, при условии, что выполнены другие условия, необходимые для признания выручки. Выручка не может быть признана, если расходы не могут быть точно оценены. Тогда любое уже полученное за продажу товара вознаграждение признается в качестве обязательства. Про это сказано в параграфе 19 IAS 18. Это требование обычно называется соотношением доходов и расходов.

Одним из условий признания выручки является передача покупателю значительных рисков и премий. Определение момента такой передачи требует изучения условий сделки.

Согласно параграфу 15 IAS 18 чаще всего передача рисков и вознаграждений, которые связаны с правом собственности, совпадает с передачей покупателю юридических прав собственности или имущества. В других случаях передача рисков и вознаграждений, которые связаны с правом собственности, происходит в другой момент, нежели передача юридических прав собственности или имущества. Если предприятие сохраняет значительные риски, которые связаны

с собственностью, то сделка не является продажей и выручка по ней не признается.

Иногда предприятие может сохранять значительный риск, который связан с собственностью:

- продавец сохраняет ответственность за неудовлетворительное функционирование товара, не покрываемое стандартными гарантийными обязательствами;

- получение выручки продавцом зависит от полученной выручки покупателем в результате продажи его товаров;

- отправленные товары подлежат установке, а установка составляет значительную часть контракта, который еще не был выполнен компанией;

- покупатель имеет право расторгнуть сделку купли-продажи по причине, определенной в договоре купли-продажи, и у компании нет уверенности в получении дохода.

Согласно параграфу 17 IAS 18, в том случае, когда компания сохраняет лишь незначительные риски, связанные с собственностью, сделка является продажей и выручка признается.

Выручка признается только тогда, когда существует вероятность того, что компания получит экономические выгоды, которые связаны со сделкой. Иногда эта вероятность может отсутствовать до тех пор, пока не получено вознаграждение или не устранена неопределенность (параграф 18 IAS 18).

Если неопределенность возникает по отношению к получению суммы, уже включенной в выручку, недополученная сумма или сумма, вероятность получения которой равна нулю, признаются в качестве расхода, но никак не корректировкой суммы первоначально признанной выручки.

Если предоставляются услуги, то признание выручки осложняется тем, что возникают трудности при точной оценке всех затрат, так как период предоставления услуг может быть длиннее определенного ранее периода или длиннее одного финансового года.

В параграфе 20 IAS 18 и п. 18 проекта ПБУ говорится, что итог сделки может быть надежно оценен, если выполняются такие условия, как:

- сумма выручки может быть надежно оценена;
- существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные со сделкой, поступят в компанию;
- степень завершенности сделки по состоянию на отчетную дату может быть надежно определена;
- затраты, которые понесены при реализации сделки, и затраты, которые необходимы для ее завершения, могут быть достаточно точно определены.

Учет выручки по степени завершенности сделки очень часто называется методом «по степени завершенности», согласно которому выручка учитывается в том же периоде, когда предоставляются услуги. IAS 11 (российский аналог – ПБУ 2/2008) также требует признания выручки на этой же основе. Требования, которые указаны, применимы и для признания выручки и соответствующих расходов по сделке, которая предполагает предоставление услуг.

В соответствии параграфу 24 IAS 18 степень завершенности сделки может быть определена разными методами. Предприятие использует обеспечивающий надежную оценку выполненной работы. Про это тоже упомянуто в п. 19 проекта ПБУ. От характера сделки эти методы могут включать:

- отчеты о выполненной работе;
- услуги, предоставленные на дату отчетности, в процентах к общему объему услуг;
- пропорциональное соотношение затрат, которые понесены на данный момент, к оценочной величине общих затрат по сделке. В затраты, которые понесены на дату составления отчета, включаются лишь отражающие предоставленные на эту дату услуги. В оценочные общие затраты по сделке включаются только затраты, которые отражают предоставленные услуги или услуги, которые подлежат предоставлению.



Предварительные платежи и авансы, полученные от заказчиков, часто не отражают предоставленных услуг.

С параграфов 25 – 28 IAS 18, если услуги предоставляются много раз на протяжении определенного периода времени, то выручка учитывается на основе линейного метода в течение определенного периода, если нет доказательства того, что какой-либо другой метод лучше показывает стадию завершенности. Когда какое-либо действие является намного более значительным, чем другие, то признание выручки откладывается до осуществления этого действия. Это правило достаточно отличается от российской практики учета.

Когда результат операции, которая предполагает оказание услуг, не может быть надежно оценен, тогда выручка должна признаваться только в размере признанных возмещаемых затрат на отчетную дату.

На начальных стадиях исполнения операции часто бывает трудно надежно оценить ее результат, может существовать вероятность того, что предприятие компенсирует затраты, понесенные при выполнении операции. Из-за этого выручка признается только в той степени, в какой ожидается компенсация понесенных затрат. Поскольку результат операции не может быть надежно рассчитан и отсутствует вероятность того, что понесенные затраты будут возмещены, выручка не признается, а понесенные расходы признаются убытками. Когда неопределенности, препятствующие надежной оценке результата сделки, устраняются, выручка учитывается в соответствии с основными условиями признания выручки.

В проекте нового ПБУ не предусмотрены правила признания выручки по договорам на выполнение работ, оказание услуг в течение срока, который превышает один отчетный год.

Признание выручки в МСФО по комплексным договорам.

В действительности предприятия заключают комплексные договоры, которые включают, по крайней мере, два элемента: продажу и техническое

обслуживание. Подробное руководство по учету выручки в комплексных договорах в IAS 18 отсутствует. Критерии признания, в основном, применяются к отдельно идентифицируемым компонентам операции, с тем, чтобы отразить ее сущность. Они применяются в совокупности к двум или более операциям, когда эти операции связаны между собой так, что общий коммерческий эффект не может быть понят без рассмотрения этих операций как целое. Тогда вознаграждение по договору необходимо распределить на отдельные единицы учета на основе их относительной справедливой стоимости. Применимые критерии признания выручки должны рассматриваться отдельно для каждой единицы учета.

Признание выручки в виде процентов, лицензионных платежей и дивидендов.

Выручка в виде процентов, лицензионных платежей и дивидендов признается при выполнении следующих критериев:

- существует вероятность получения компанией будущих экономических выгод;
- величина их может быть надежно определена.

Согласно параграфу 30 IAS 18 выручка должна признаваться так:

- проценты признаются по методу эффективной ставки процента, который определен в МСФО (IAS) 39;
- лицензионные платежи (роялти) признаются по принципу начисления в соответствии с содержанием соответствующего договора;
- дивиденды признаются тогда, когда установлено право акционеров на получение выплаты.

В п. 23 проекта ПБУ говорится, что лицензионные доходы учитываются на равномерной основе, если иное не вытекает из условий договора. Такое требование отличается от требования в IAS 18.

Различия в трактовке МСФО и РСБУ учета выручки предприятия есть как в действующем ПБУ 9/99 «Доходы организации», так и в проекте данного отечественного стандарта.

IAS 18 в отличие от российского действующего ПБУ 9/99 определяет требования по учету, критериям признания и оценки выручки, которая возникает в итоге таких событий, как продажа товаров, предоставление услуг, также использование другими сторонами активов компании, которые приносят проценты, лицензионные платежи и дивиденды. Согласно IAS 18 выручка оценивается по справедливой стоимости возмещения, полученного или ожидаемого к получению, с учетом суммы скидок, предоставленных предприятием. Согласно 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 ПБУ в отличие от МСФО не предусмотрены правила учета выручки по договорам на выполнение работ, оказание услуг в течение срока, превышающего один отчетный год.

Для повышения достоверности отчетности необходимо сопоставить критерии признания выручки по российским и международным стандартам.

Таблица 2 – Критерии признания выручки по РСБУ и МСФО

ПБУ 9/99	МСФО 18
Организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом	Компания перевела на покупателя значительные риски и вознаграждения, связанные с собственностью на товары
Сумма выручки может быть определена	Сумма выручки может быть надежно измерена
Имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации	Существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные со сделкой, поступят в компанию
Расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены	Понесенные или ожидаемые затраты, связанные со сделкой, могут быть надежно измерены
Право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана)	Компания больше не участвует в управлении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом владения, и не контролирует проданные товары

Таким образом, существенных различий в учете доходов не возникает. Однако в некоторых случаях расхождения возможны. Например, обмен однородными товарами согласно МСФО не приводит к образованию выручки. Кроме того, международные стандарты не содержат требований об обязательном документальном подтверждении выручки. Иногда в РСБУ в качестве альтернативного метода признания доходов может использоваться кассовый метод. Российские стандарты бухгалтерского учета не предусматривают анализа существенных рисков, связанных с анализом собственности на товары. Согласно российским стандартам главное – произошел переход права собственности или нет, тогда как МСФО делают упор на экономическое содержание сделки. Так, если по условиям сделки продавец имеет право выкупить товар обратно, заплатив при этом неустойку, такая сделка с точки зрения МСФО может быть признана не реализацией, а предоставлением займа с залогом имущества. Здесь основной вопрос – насколько высока вероятность того, что товар будет выкуплен обратно. Существуют также различия в учете бартера. Согласно МСФО, если товары или услуги обмениваются на другие однородные или аналогичные по стоимости товары или услуги, такая сделка не признается реализацией. А вот в случаях, когда происходит обмен разнородными товарами, выручка должна оцениваться по справедливой (то есть рыночной) стоимости полученных товаров (услуг). В российской системе бухгалтерского учета бартерные операции всегда рассматриваются как реализация.

### 1.3 Подходы к оценке выручки в РСБУ и МСФО

Российские принципы бухгалтерского учета (РСБУ) хоть и базируются на основе международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), тем не менее, имеют ряд принципиальных различий. Одно из главных отличий – разный подход к учету. Подход к учету доходов, заложенный в МСФО, менее жесткий, нежели в российских стандартах бухгалтерского учета. Отечественные

ПБУ в первую очередь удовлетворяют информационные интересы государства и налоговых органов, тогда как МСФО делают акцент на информационных потребностях инвесторов. Следовательно, интересы инвесторов ПБУ удовлетворяет не в полной мере. Так же к различиям относится разница в подходе составления отчетности. При работе с отчетностью МСФО руководствуется принципом преобладания экономического содержания перед формой, т.е. делается упор на экономическую сущность операций, а не на законодательные нормы. РСБУ, в свою очередь, хоть и провозглашают такой подход, на практике больше ориентируются на юридическую форму, процедуры учета и требования к оформлению документации [3, с. 12].

Доходы и расходы в международном учете рассматриваются как элементы, напрямую связанные с прибылью компании, так как финансовый результат является величиной, равной разнице между доходами и расходами. В МСФО надо руководствоваться принципами подготовки и составления финансовой отчетности (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements) (далее – Принципы).

С точки зрения российских стандартов учета основным документом, регламентирующим критерии признания доходов, является ПБУ 9/99. Ключевым различием российских и международных принципов учета выступает их детализация и обязательность к исполнению. До 1 января 2018 года основным документом, регламентирующим учет доходов с точки зрения международных стандартов, будет являться МСФО (IAS) 18 «Выручка».

После этой даты в силу вступит новый МСФО, в котором будут описаны правила признания выручки по договорам с покупателями – МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями».

Доходы по ПБУ 9/99 в общем смысле определяются так же, как и в МСФО, отталкиваясь от вида деятельности предприятия. Кроме этого, в МСФО 18 и ПБУ 9/99 отмечено, что идентичные виды доходов могут выступать в качестве доходов

по основным видам деятельности для одних предприятий и в качестве прочих доходов для других (например, арендная плата и т. п.)

Согласно параграфу 9 IAS 18 «выручка должна оцениваться по справедливой стоимости полученного или подлежащего получению возмещения».

Справедливая стоимость – это сумма, на которую можно обменять актив или произвести расчет по обязательству при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию независимыми сторонами.

В основном возмещение предоставляется в форме денежных средств или их эквивалентов. Если поступление денежных средств или их эквивалентов откладывается, то справедливая стоимость возмещения может быть меньше полученной или ожидаемой к получению номинальной суммы денежных средств. Если договор фактически представляет собой финансирование, справедливая стоимость возмещения определяется дисконтированием всех будущих поступлений под условную процентную ставку [4, с. 134 – 139].

Ставка дисконтирования, которая применяется для учета, чаще всего зависит от кредитоспособности должника. Если дисконтируется дебиторская задолженность, то ставка дисконтирования в основном соответствует процентной ставке, по которой этот контрагент мог бы получить заемные средства на аналогичных условиях. Если дисконтируется кредиторская задолженность, то ставка дисконтирования в основном равна процентной ставке, по которой эта организация получила бы заемные средства на аналогичных условиях.

Согласно п. 6.2 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, что не соответствует порядку, изложенному в IAS 18».

Проектом изменения ПБУ 9/99 (п. 11) рассчитано определение приведенной стоимости в порядке, аналогичном параграфу 9 IAS 18, но при условиях отсрочки (рассрочки) оплаты на период, превышающий 12 месяцев.

## Сравнительная характеристика МСФО (IAS) 18 и МСФО (IFRS) 15

Своим приказом от 27 июня 2016 г. № 98н Минфин Российской Федерации ввел в действие международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями». Стандарт стал обязательным к применению в России с 01.01.2018 года согласно Приказу Минфина РФ.

Данный стандарт заменил МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство» и МСФО (IAS) 18 «Выручка», а также некоторые разъяснения (КРМФО (IFRIC) 13 «Программы лояльности клиентов», КРМФО (IFRIC) 15 «Соглашения на строительство объектов недвижимости», КРМФО (IFRIC) 18 «Передача активов от клиентов», ПКР (SIC) 31 «Выручка – бартерные операции, включающие рекламные услуги»).

МСФО (IFRS) 15 был разработан с целью сблизить международные стандарты финансовой отчетности и стандарты бухгалтерского учета GAAP США: GAAP США содержит около 100 подробных требований к признанию выручки, в то время как МСФО имели более общие положения. Из-за значительных различий в требованиях данных систем, одинаковые сделки учитывались по-разному. Целями создания нового стандарта о выручке было:

- устранить недостатки и несоответствия в существующих требованиях к учету;
- создать требования, которые могли бы использовать компании разных стран и отраслей деятельности;
- сделать информацию, раскрываемую в отчетности, более полной, понятной и полезной для пользователей.

Модель учета, предложенная МСФО (IFRS) 15, включает в себя следующие шаги:

- идентификация договора – стороны должны утвердить договор, в котором четко прописаны права каждой стороны, а также условия оплаты. Договор также должен подразумевать передачу риска при его исполнении и вероятность получения продавцом вознаграждения. На данном этапе отличий от старых

стандартов МСФО нет, но организация должна более внимательно выбирать и анализировать потенциальных покупателей, выбирая тех, которые с большей вероятностью принесут ей выгоду;

– идентификация обязанностей к исполнению – на данном этапе определяется, что же именно станет предметом договора: это должна быть отличимый товар или услуга. Продажа такого товара и будет единицей учета выручки. Под отличимым товаром понимается товар, от которого можно получить выгоду по отдельности, и его можно отдельно идентифицировать. На данном этапе особых отличий также не возникнет. Однако, в случае продажи комбинированных продуктов (например, продажа оборудования дополнительными услугами по его постгарантийному обслуживанию) будут возникать существенные различия;

– определение цены сделки – организация анализирует условия договора и свою обычную деловую практику с целью установления цены. При этом установленная цена должна учитывать следующее:

- а) переменное возмещение;
- б) наличие значительного компонента финансирования;
- в) неденежное возмещение.

Переменное возмещение: согласно МСФО (IAS) 18 продавец должен был оценить вероятность поступления выгод от сделки в будущем и того, будут ли переданы все риски при совершении сделки. При несоответствии сделки хотя бы одному из этих условий выручка не могла признаваться. При этом МСФО (IFRS) 15 говорит о передаче контроля и подробно указывает критерии оценки вероятности наступления событий, которые позволят признать выручку. То есть, организация одним из двух методов (ожидаемой стоимости или наиболее вероятной величины) оценивает ожидаемое возмещение, после чего оно может признавать выручку.

Благодаря новому стандарту, организация может на более раннем этапе признать выручку. Значительный компонент финансирования: согласно МСФО



(IAS) 18 выручка должна оцениваться по справедливой стоимости полученного возмещения, то есть стандарт не рассматривал ситуацию, когда покупатель финансирует продавца. Согласно же МСФО (IFRS) 15 сумма выручки отражает ту цену, которую покупатель заплатил бы денежными средствами в момент перехода к нему обещанных товаров или услуг;

– распределение скидки на единицу учета выручки – в МСФО (IAS) 18 не упоминалось распределение стоимости скидки на выручку, но говорилось о том, что выручка должна оцениваться по справедливой стоимости полученного возмещения. То есть, при каждом случае использования скидки необходимо анализировать операцию и вносить изменения в учетную политику, отражая ее подробности. В МСФО (IFRS) 15 это является одним из этапов модели. В стандарте указывается способ распределения суммы скидки по товарам и услугам, указанным в договоре. Например, интернет-провайдер предоставляет платные услуги абоненту, при этом бесплатно предоставляя в пользование оборудование для оказания этих услуг. По МСФО (IAS) 18 выручка от продажи этого оборудования будет нулевой, в то время как по МСФО (IFRS) 15 она будет распределена на цену продажи;

– определение момента признания выручки – компания должна определить, будет ли выручка признаваться в какой-то момент времени или в течение какого-то определенного периода. По МСФО (IAS) 18 выручка признается в момент перехода рисков и вознаграждения, связанного с правом собственности на товар. В некоторых случаях выручка признается в течение какого-то времени, путем оценки степени завершенности процесса оказания услуг, либо линейным методом, либо в зависимости от ключевого момента оказания услуг. МСФО (IFRS) 15 дает более точные рекомендации к определению момента признания выручки в зависимости от ситуации.

Основные изменения в модели признания выручки, по сравнению с МСФО (IAS) 18 «Выручка» представлены в таблице 3.

Таблица 3 – Основные изменения в модели признания выручки по сравнению с МСФО (IAS) 18

МСФО (IAS) 18	МСФО (IFRS) 15
Отдельные модели признания выручки: - для договоров на строительство; - товаров; - услуг.	Единая модель для обязательств по исполнению условий договора: - выполнения обязательств в течение периода; - выполнение обязательств в конкретный момент
Акцент на рисках и выгодах	Акцент на контроле
Ограниченное руководство по учету: - многокомпонентных договоров; - переменного возмещения; - лицензий.	Расширенное руководство по разделению отдельных обязательств по исполнению в рамках договора, распределению цены операции, переменному возмещению, лицензиям, опционам, договорам обратной покупки и многим другим вопросам.

Новый стандарт имеет более структурированный подход к учету выручки, подробно освещая стадии взаимоотношений на основании договора выручки. МСФО (IFRS) 15 предусматривает такие ситуации, как объединение договоров и модификацию договора, излагая требования и правила признания выручки в таких случаях. Также, новый стандарт предлагает новые требования к объему информации, обязательной для раскрытия; указывает критерии для различных контрактов, делая требования более ясными и точными, избегая обобщенных положений. Стандарт предлагает единую модель учета для всех договоров с покупателями. Он также раскрывает особенности признания выручки для сделок, обязательства для которых исполняются в определенный момент времени или в течение периода времени. Помимо этого, стандарт содержит предписания по учету и отражению стоимости исполнения и получения договора, а также капитализации таких расходов.

## Выводы по разделу один

Рассмотренные методические основы учета выручки по российским стандартам позволяют установить, что приоритет в учете отводится форме, т.е. отражаются операции при поступлении первичных документов, подтверждающих факт сделки. При этом МСФО ориентируется на содержание, т.е. ориентир составляет сам факт сделки, а не ее документальное отражение во времени.

Изучение сущности понятия «выручка» по РСБУ и МСФО состоит в том, что выручка представляет собой источник возмещения затраченных на производство продукции денежных ресурсов. Из выручки от реализации продукции возмещаются издержки на израсходованные материальные ценности, формируется амортизационный фонд. Оставшаяся часть представляет собой валовой доход организации или чистую продукцию организации.

Исследование различий в классификации выручка от контрактов в российском учёте и МСФО позволяет утверждать, что критерии признания применяются к отдельно идентифицируемым компонентам операции, с тем, чтобы отразить ее сущность. Они применяются в совокупности к двум или более операциям, когда эти операции связаны между собой так, что общий коммерческий эффект не может быть понят без рассмотрения этих операций как целое. Тогда вознаграждение по договору необходимо распределить на отдельные единицы учета на основе их относительной справедливой стоимости. Применимые критерии признания выручки должны рассматриваться отдельно для каждой единицы учета.

Сравнив различий учета выручки в системах РСБУ и МСФО можно утверждать, что в целом требования этих двух систем основаны на одних принципах. Такая взаимосвязь позволяет вести учет в системе РСБУ так, чтобы сформировать финансовый результат наиболее достоверно соответствуя при этом и требованиям МСФО [2].

## 2 УЧЁТНО-АНАЛИТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОЦЕНКИ И ПРИЗНАНИЯ ВЫРУЧКИ В ООО «УРАЛСТРОЙГРУПП»

### 2.1 Экспресс-анализ финансовой отчетности предприятия

ООО «УралСтройГрупп» начало осуществлять свою деятельность с 2010 года как компания, специализирующаяся по строительству жилых зданий.

С 2013 года ООО «УралСтройГрупп» входит в группу компаний ООО «ГринФлайт».

С самого начала своей деятельности они выполняют комплекс строительных работ по возведению сборно-монолитных каркасов зданий, сборке металлоконструкций, кладочные работы своими силами.

Для выполнения строительно-монтажных работ организация имеет полный парк оснастки, опалубки, и оборудования.

В 2013 году силами ООО «УралСтройГрупп» возведено 50 000 м<sup>2</sup> жилья (Чебоксарская серия, м-н Парковый):

- микрорайон 56, жилые дома №№ 4, 5, 21, 27;
- микрорайон 54, жилые дома №№ 3, 6.

В настоящий момент в м-не Академ-Riverside их силами возводится пять жилых домов по индивидуальным проектам общей площадью 80 000 м<sup>2</sup>:

- микрорайон № 1 жилые дома №№ 11, 12 «Вираж», № 14 «Командор»;
- микрорайон № 2 жилой дом № 31 «Гранд»;
- микрорайон № 3, жилой дом № 54 «Гранд».

Услуги по видам строительно-монтажных работ:

- монтаж монолитных жилых домов;
- монтаж сборно-монолитных жилых домов;
- монтаж панельных жилых домов;
- каменная кладка;
- черновая и чистовая отделка;

- сантехмонтажные работы;
- электромонтажные работы;
- монтаж металлоконструкций.

Корпоративные принципы: организация высокого качества работ; ответственность за выполненные работы; индивидуальный подход; своевременное исполнение обязательств.

Организация имеет полностью укомплектованный штат ИТР численностью 45 человек и рабочих 360 человек.

Оперируя данными, представленными в финансовых результатах, можно отметить, что на данный момент для ООО «УралСтройГрупп» свойственна тенденция снижения значений основных финансовых показателей, данное явление можно связать со снижением объема выполняемых работ. Для более наглядного представления причины снижения финансовых показателей проведем экспресс-анализ финансовой отчетности данного предприятия. Для формирования конечного финансового результата ООО «УралСтройГрупп» в соответствии с российскими стандартами бухгалтерского учета проведем экспресс-анализ финансовой отчетности данного предприятия.

Анализ актива баланса дает возможность установить основные показатели, характеризующие производственно-хозяйственную деятельность ООО «УралСтройГрупп», а именно стоимость имущества предприятия, его обремененные активы и мобилизуемые активы.

С помощью горизонтального (временного) и вертикального (структурного) анализа получаем наиболее общее представление об имевших место качественных изменениях в структуре актива, а также динамике этих изменений.

Для оценки динамики состава, структуры имущества и источников его образования по данным бухгалтерского баланса на 31 декабря 2017 года составим аналитическую таблицу (см. таблицу 4), в которой абсолютные показатели дополняются относительными.

Таблица 4 – Состав и структура актива баланса ООО «УралСтройГрупп»  
на 31 декабря

Наименование статей баланса	2017		2016		2015		2017-2016		2016-2015	
	тыс. руб	про-центы	тыс. руб	про-центы	тыс. руб	про-центы	тыс. руб	про-центы	тыс. руб	про-центы
АКТИВ										
Нематериальные активы	10	24,39	10	0,49	10	0,66	0	23,90	0	-0,17
Денежные средства	31	75,61	1388	67,61	532	34,91	-1357	8,00	856	32,70
Запасы	–	–	4	0,19		0,00	– 4	–0,19	4	0,19
Дебиторская задолженность	–	–	651	31,71	982	64,44	– 651	–31,71	–331	–32,73
БАЛАНС	41	100	2053	100	1524	100	–2012	0	529	0

В качестве изменения выступает показатель темпы прироста, абсолютное значение которого рассчитывается по формуле (2):

$$T_{\text{пр(абс)}} = Y_i - Y_{i-1}, \quad (2)$$

где  $T_{\text{пр(абс)}}$  – абсолютный прирост, тыс. руб.

$Y_i$  – значение показателя отчетного периода, тыс. руб.

$Y_{i-1}$  – значение показателя предыдущего периода, тыс. руб.

Относительный прирост вычисляется на основании следующей формулы (3):

$$T_{\text{пр(отн.)}} = (Y_i - Y_{i-1}) / Y_{i-1} = (T_{\text{пр(абс)}} / Y_{i-1}) \cdot 100\%, \quad (3)$$

где  $T_{\text{пр(отн.)}}$  – относительный прирост, в процентах.

На основании данных таблицы можно сделать следующие выводы (см. рисунок 1).

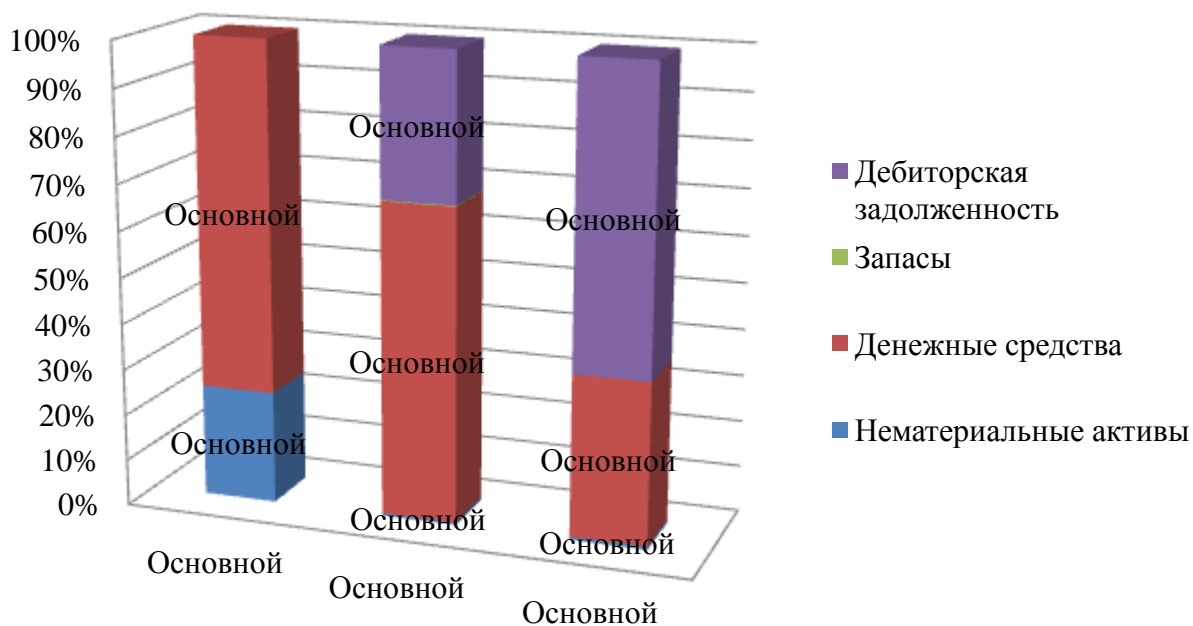


Рисунок 1 – Динамика структуры актива баланса на 31 декабря, в процентах

На конец отчетного периода в структуре актива баланса ООО «УралСтройГрупп» доля внеоборотных активов не изменилась.

Стоимость имущества уменьшилась на 2 012 тыс. руб. за счет погашения дебиторской задолженности на 651 тыс. руб., за счет использования запасов на 4 тыс. руб., за счет уменьшения денежных средств на 1 357 тыс. руб.

На конец отчетного периода отмечен прирост внеоборотных активов (+ 23,90 %) над оборотными активами (– 23,9 %) что свидетельствует о тенденции к замедлению оборачиваемости средств.

#### Определение выполнения «Золотого правила экономики»

Любое предприятие, вне зависимости от того, что оно производит – продукцию или услуги, работает по замкнутому циклу: производство продукции и услуг – их продажа – получение прибыли – расширение производства продукции и услуг.

В качестве критерия оценки изменения общей стоимости имущества целесообразно использовать сравнительную динамику показателей изменения

активов и полученных в анализируемом периоде количественных (объем реализации) и качественных (прибыль) результатов (см. таблицу 5).

Оптимальное соотношение (4):

$$T_{\Pi} > T_{\text{в}} > T_{\text{ак}} > 100 \%, \quad (4)$$

где  $T_{\Pi}$  – темп изменения прибыли;

$T_{\text{в}}$  – темп изменения выручки от продажи продукции (работ, услуг);

$T_{\text{ак}}$  – темп изменения активов (имущества) предприятия.

Приведенное соотношение получило название «золотого правила экономики предприятия»: прибыль должна возрастать более высокими темпами, чем объемы реализации и имущества предприятия.

Это означает следующее: издержки производства и обращения должны снижаться, а ресурсы предприятия использоваться более эффективно.

Таблица 5 – Отчет о прибылях и убытках ООО «УралСтройГрупп» за 2017 год

Наименование показателя	2017		2016		изменения	
	тыс. руб.	про-центы	тыс. руб.	про-центы	тыс. руб.	про-центы
Выручка	2246	100,00	1325	100,00	921	0,00
Себестоимость продаж	2206	98,22	1311	98,94	895	–0,72
Валовая прибыль	40	1,78	14	1,06	26	0,72
Коммерческие расходы	24	100,00	0	0	24	100,00
Прибыль (убыток) от продаж	16	66,67	5	20,83	11	45,83
Прибыль (убыток) до налогообложения	16	66,67	5	20,83	11	45,83
Текущий налог на прибыль	3	12,50	0	0,00	3	12,50
Чистая прибыль (убыток)	13	54,17	5	20,83	8	33,33
Совокупный финансовый результат периода	13	54,17	5	20,83	8	33,33

Темп изменения прибыли рассчитывается по формуле (5):

$$T_{\Pi} = (\Pi_{\text{ч(от.г.)}} / \Pi_{\text{ч(пр.г.)}}) \cdot 100 \%, \quad (5)$$



где  $T_{\Pi}$  – темп изменения прибыли, в процентах

$\Pi_{\text{ч(от.г.)}}$  – чистая прибыль отчетного года, тыс. руб.

$\Pi_{\text{ч(пр.г.)}}$  – чистая прибыль предшествующего года, тыс. руб.

$$T_{\Pi} = (13\,000/5\,000) \cdot 100\% = 260,0\%$$

Темп изменения выручки рассчитывается по формуле (6):

$$T_{\text{В}} = (V_{\text{(от.г.)}}/ V_{\text{(пр.г.)}}) \cdot 100\%, \quad (6)$$

где  $T_{\text{В}}$  – темп изменения выручки, в процентах

$V_{\text{(от.г.)}}$  – выручка отчетного года, тыс. руб.

$V_{\text{(пр.г.)}}$  – выручка предшествующего года, тыс. руб.

$$T_{\text{В}} = (2\,246\,000/ 1\,325\,000) \cdot 100\% = 169,5\%$$

Темп изменения активов (имущества) предприятия рассчитывается по формуле (7):

$$T_{\text{ак}} = (A_{\text{(н.г.)}}/ A_{\text{(к.г.)}}) \cdot 100\%, \quad (7)$$

где  $T_{\text{ак}}$  – темп изменения активов предприятия, в процентах

$A_{\text{(н.г.)}}$  – активы на начало года, тыс. руб.

$A_{\text{(к.г.)}}$  – активы на конец года, тыс. руб.

$$T_{\text{ак}} = (41\,000/ 2\,053\,000) \cdot 100\% = 2,0\%$$

Таблица 6 – Показатели деловой активности ООО «УралСтройГрупп» за 2017 год, в процентах

Показатель	Значение
Темп изменения прибыли – $T_{\Pi}$	260,0
Темп изменения выручки – $T_{\text{В}}$	169,5
Темп изменения активов (имущества) предприятия – $T_{\text{ак}}$	2,0

260>169,5> 2,0> 100,0 % – «Золотое правило экономики предприятия» не соблюдается.

Выполнение первого соотношения означает увеличение рентабельности деятельности предприятия в 2017 г. Выполнение второго соотношения означает ускорение оборачиваемости активов предприятия. Невыполнение последнего неравенства означает снижение выручки, связанной со снижением объемов работ.

#### Оценка динамики состава и структуры пассива баланса

Для общей оценки имущественного потенциала предприятия проводится анализ динамики состава и структуры обязательств баланса. Эти позиции рассматриваются на данных бухгалтерской отчетности (см. таблицу 7).

Таблица 7 – Состав и структура пассива баланса ООО «УралСтройГрупп» на 31 декабря

Наименование статей баланса	2017		2016		2015		2017-2016		2016-2015	
	тыс. руб	про-центы	тыс. руб	про-центы	тыс. руб	про-центы	тыс. руб	про-центы	тыс. руб	про-центы
<b>ПАССИВ</b>										
Уставный капитал	10	24,39	10	0,49	10	0,66	0	23,90	0	-0,17
Нераспределенная прибыль	31	75,61	18	0,88	13	0,85	13	74,73	5	0,02
Заемные средства долгосрочные	–	0	400	19,48	520	34,12	-400	-19,48	-120	-14,64
Кредиторская задолженность	–	0	1625	79,15	981	64,37	-1625	-79,15	644	14,78
<b>БАЛАНС</b>	<b>41</b>	<b>100</b>	<b>2053</b>	<b>100</b>	<b>1524</b>	<b>100</b>	<b>-2012</b>	<b>0</b>	<b>529</b>	<b>0</b>

Оценка изменений по указанным показателям может быть дана с точки зрения общей стоимости капитала.

Стоимость капитала – это его цена, которую предприятие платит за его привлечение из разных источников.

Поскольку стоимость капитала представляет собой часть прибыли, которую предприятие должно уплатить за использование сформированного или привлеченного нового капитала для обеспечения процесса производства

и реализации продукции, данный показатель выступает минимальной нормой прибыли от операционной деятельности. Если рентабельность операционной деятельности окажется ниже, чем цена капитала, то это приведет к «проеданию» капитала и банкротству предприятия.

Поскольку капитал предприятия формируется за счет разных источников, в процессе анализа необходимо оценить каждый из них и произвести сравнительный анализ их стоимости.

Оптимизировать структуру источников капитала нужно таким образом, чтобы его средневзвешенная цена снижалась. Следовательно, средневзвешенная цена может являться критерием оценки изменений в составе и структуре пассива баланса (см. рисунок 2).

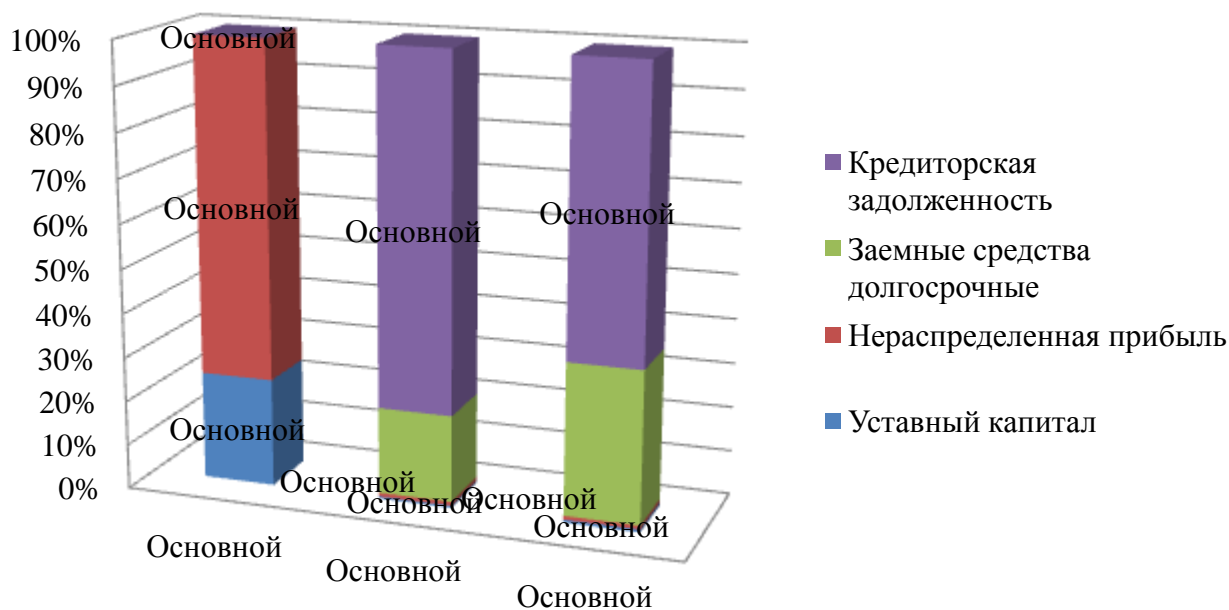


Рисунок 2 – Динамика структуры пассива баланса на 31 декабря, в процентах

Рассматривая структуру пассива баланса (источников средств) можно отметить повышение за анализируемый период на 529 тыс. руб. Произошел рост капитала и резервов на 13 тыс. руб.

Уставный капитал не претерпел изменений.

Заемные средства представлены долгосрочными и краткосрочными кредитами, займами и кредиторской задолженностью.

В структуре пассивов долгосрочные обязательства снизились на 400 тыс. руб., их удельный вес в общем объеме пассива 19,48 %.

Краткосрочные кредиторская задолженность снизилась на 1 625 тыс. руб.

Анализ ликвидности, платежеспособности и рентабельности  
ООО «УралСтройГрупп»

В условиях массовой неплатежеспособности и применения ко многим предприятиям процедур банкротства объективная и точная оценка финансово-экономического состояния приобретает первостепенное значение. Платежеспособность предприятия определяется его возможностью и способностью своевременно и полностью выполнять платежные обязательства, вытекающие из торговых, кредитных и иных операций денежного характера. Платежеспособность влияет на формы и условия коммерческих сделок, в том числе на возможность получения кредита. Ликвидность предприятия определяется наличием у него ликвидных средств, к которым относятся наличные деньги.

Ликвидность отражает способность предприятия в любой момент совершать необходимые расходы.

Оценка ликвидности баланса

Главная задача оценки ликвидности баланса – определить величину покрытия обязательств предприятия его активами.

Срок превращения которых в денежную форму соответствует сроку погашения обязательств.

Для проведения анализа данные актива и пассива баланса группируются по следующим признакам:

- по степени убывания ликвидности (актив);
- по степени срочности оплаты (погашения) (пассив).

При определении ликвидности баланса группы актива и пассива сопоставляются между собой.

Таблица 8 – Группировка активов и пассивов для оценки ликвидности баланса на 31 декабря, в тыс. руб.

Актив		Пассив	
на 2017	на 2016	на 2017	на 2016
А <sub>1</sub> – наиболее ликвидные активы		П <sub>1</sub> – наиболее срочные пассивы	
31	1388	0	1625
А <sub>2</sub> – быстрореализуемые активы		П <sub>2</sub> – краткосрочные пассивы	
0	651	0	1625
А <sub>3</sub> – медленно реализуемые активы	П <sub>3</sub> – долгосрочные пассивы	А <sub>3</sub> – медленно реализуемые активы	П <sub>3</sub> – долгосрочные пассивы
0	4	0	4
А <sub>4</sub> – труднореализуемые активы	П <sub>4</sub> – постоянные пассивы	А <sub>4</sub> – труднореализуемые активы	П <sub>4</sub> – постоянные пассивы
10	10	10	10

Условия абсолютной ликвидности баланса:

$A_1 \geq P_1$ ;  $A_2 \geq P_2$ ;  $A_3 \geq P_3$ ;  $A_4 \leq P_4$ .

Необходимым условием абсолютной ликвидности баланса является выполнение первых трех неравенств.

Четвертое неравенство носит балансирующий характер: его выполнение свидетельствует о наличии у предприятия собственных оборотных средств ( $E_c = I_c - F$ ). Если любое из неравенств имеет знак, противоположный зафиксированному в оптимальном варианте, то ликвидность баланса отличается от абсолютной.

Теоретически недостаток средств по одной группе активов компенсируется избытком по другой, но на практике менее ликвидные средства не могут заменить более ликвидные.

Сопоставление А1 – П1 и А3 – П3 позволяет выявить текущую ликвидность предприятия, что свидетельствует о платежеспособности (неплатежеспособности) в ближайшее время.

Сравнение А2 – П2 отражает перспективную ликвидность. На ее основе прогнозируется долгосрочная ориентировочная платежеспособность.

Можно сделать вывод, что по состоянию на 2017 год соблюдается условие абсолютной ликвидности, соответственно и условия текущей и перспективной ликвидности.

Оценка относительных показателей ликвидности и платежеспособности

Рассматривая показатели ликвидности, имеем в виду, что их величина является довольно условной, так как ликвидность активов и срочность обязательств по бухгалтерскому балансу можно определить весьма приблизительно.

Ликвидность запасов зависит от их качества (оборачиваемости, доли дефицитных, залежалых материалов и готовой продукции).

Ликвидность дебиторской задолженности также зависит от скорости ее оборачиваемости, доли просроченных платежей и нереальных для взыскания.

Поэтому радикальное повышение точности оценки ликвидности достигается в ходе внутреннего анализа на основе данных аналитического бухгалтерского учета.

Об ухудшении активов свидетельствуют такие признаки, как увеличение доли неликвидных запасов, просроченной дебиторской задолженности, просроченных векселей и т. д.

По данным таблицы 9 можно сделать вывод, что ООО «УралСтройГрупп» обладает достаточным количеством оборотных средств, которые могут быть использованы им для погашения своих краткосрочных обязательств. Прогнозируемые платежные возможности предприятия при условии своевременного проведения расчетов с дебиторами не высоки. Выявленный

недостаток организации – снижение платежеспособности на дату составления баланса.

Таблица 9 – Значения финансовых коэффициентов, применяемых для оценки ликвидности предприятия на 31 декабря

Коэффициент	Значение		
	на 2017 год	на 2016 год	рекомендованное значение
Коэффициент текущей ликвидности (покрытия) $K_{т.л}$	$2\ 043 / 1\ 625 = 1,26$	$31 / 0 = \infty$	$1 \leq K_{т.л} \leq 2$
Коэффициент критической (срочной) ликвидности $K_{к.л}$	$(2\ 043 - 4) / 1\ 625 = 1,25$	$31 / 0 = \infty$	$K_{к.л} \geq 1$
Коэффициент абсолютной ликвидности $K_{а.л}$	$1\ 388 / 1\ 625 = 0,85$	$31 / 0 = \infty$	$K_{а.л} \geq 0,2 \dots 0,5$

#### Оценка рентабельности предприятия

Являясь показателем эффективности, рентабельность определяется соотношением результата и затрат. В качестве результата используется тот или иной показатель прибыли. А затраты могут быть представлены себестоимостью, стоимостью имущества или отдельных его видов, размером авансируемого капитала.

Желание повысить платежеспособность, финансовую устойчивость предприятия может покупаться снижением эффективности его работы (см. таблицу 10).

Таблица 10 – Расчет показателей рентабельности ООО «УралСтройГрупп»

Показатель	На 2016 год	На 2017 год
Рентабельность продаж $R_{п}$	$(5\ 000 / 1\ 325\ 000) \cdot 100 = 0,38$	$(16\ 000 / 2\ 246\ 000) \cdot 100 = 0,71$
Рентабельность внеоборотных активов	$(5\ 000 / 10\ 000) \cdot 100 = 50$	$(13\ 000 / 10\ 000) \cdot 100 = 130$

У ООО «УралСтройГрупп» недостаточно высокие показатели рентабельности за анализируемый период, что свидетельствует о не эффективной деятельности предприятия, связанной со снижением выручки, которая, в свою очередь, связана с объемом работ и их стоимостью.

Повышение уровня рентабельности может говорить о внедрении технического прогресса, снижении себестоимости и улучшении использования производственных фондов, а также поиске новых контрактов на международном рынке, для чего необходимо привлечение иностранных партнеров (например, Республику Казахстан).

## 2.2 Обоснование необходимости составления отчетности по международным стандартам

### МСФО для привлечения финансирования

Привлечь зарубежный капитал без отчетности по МСФО практически невозможно в нынешнее время. Независимо от того, идет ли речь о западных банках, выходе на зарубежный фондовый рынок или привлечении частных иностранных инвестиций. Отчетность, составленную по российским правилам бухгалтерского учета, потенциальный инвестор не поймет. Поэтому в данном случае надо позаботиться о наличии отчетности по МСФО, желательно аудированной одной из компаний «большой четверки», хотя бы за два года.

### Работа с зарубежными партнерами

Зарубежные партнеры высказывают пожелание проверить финансовое положение, легальность работы российской организации. Это связано с тем, что зарубежные поставщики оценивают вероятность срыва сделки российской стороной. Ведь для того чтобы воспользоваться финансовыми инструментами (гарантиями, аккредитивами и т. п.), российская компания должна иметь стабильное положение и устойчивый финансовый поток, который позволит ей обеспечить сделку.



## Роль строительного сектора в экономике Казахстана

Строительный сектор в Казахстане остается одним из важных секторов экономики и наиболее привлекательным направлением инвестирования. На долю данного сектора приходится до 6 % ВВП Казахстана, в плане занятости строительный сектор обеспечивает порядка 700 тыс. рабочих мест.

Тенденции умеренного экономического роста, наблюдаемые с начала 2017 года, продолжатся и во втором полугодии 2017 года. По оценкам РА РФЦА, номинальный объем ВВП Казахстана может достигнуть порядка 48 трлн. тенге. При этом рост реального ВВП в 2017 году на уровне 2,3 – 2,5 %.

Доля строительного сектора к ВВП Казахстана в 2017 году осталась без изменений – около 5,9 % (см. рисунок П. Б. 1).

Стабилизирующаяся макроэкономическая ситуация с умеренным ростом реального ВВП будет иметь определенный эффект на строительный сектор Казахстана. Объем выполненных строительных работ в номинальном выражении демонстрирует положительную динамику. В среднем, за период 2012 – 2016 гг. прирост объема строительных работ составил порядка 9,4 %. За период 2012 – 2016 гг. максимальный прирост был зафиксирован по итогам 2016 года – 13,9 %, чему в большей степени способствовало строительство объектов ЭКСПО-2017. По итогам 2017 года прирост незначительный и составил около 1,5 % – 2 % (см. рисунок П. Б. 2).

Несмотря на умеренный экономический рост и сдерживаемый уровень потребительской инфляции в пределах установленного коридора, волатильность национальной валюты и снижение реальных доходов населения, обладающих некоторым отложенным по времени эффектом, будут являться основными сдерживающими факторами роста.

Индекс физического объема также демонстрирует ежегодный рост. По итогам 2016 года индекс достиг максимального значения в 107,4 % за период 2007– 2016 гг. В связи с незначительным ростом объема выполненных строительных работ,

который произошел в 2017 году, значение индекса физического объема представлен в диапазоне 97 % – 101 %.

Удельная доля выполненных строительных работ приходится на частный сектор. Значительно возросла доля объема работ в иностранной форме собственности. Это связано со строительством объектов ЭКСПО–2017, когда в качестве подрядчиков были привлечены иностранные компании. По проектированию среди пяти утвержденных компаний, две из них являются филиалами иностранных организаций по строительству, среди девяти подрядных организаций пять являются филиалами или представительствами зарубежных компаний (см. рисунок П. Б. 3).

По видам строительных работ, выполненных в 2016 году, наблюдается, что по строительству нежилых зданий, за исключением стационарных торговых объектов категорий 1, 2, удельная доля объемов работ, выполненных иностранными организациями составляет чуть более 40 %, по строительству прочих инженерных сооружений, порядка 64 % и прочих строительного-монтажных работ более 59 %.

Удельная доля объема работ иностранных строительных организаций по итогам 2017 года составила 25 % всего объема работ, сократившись на 23,3 % по сравнению с 2016 годом, но тенденция к увеличению сохраняется.

Структура видов строительных работ не претерпела существенных изменений в 2017 году. Максимальный прирост продемонстрировали такие виды строительных работ как строительство прочих распределительных инженерных сооружений (16,4 %), строительство железных дорог и метро (16 %), прочие строительные работы (13,9 %), строительство жилых зданий (10,3 %).

Наибольшие удельные доли сконцентрированы на строительстве нежилых зданий, за исключением стационарных торговых объектов категорий 1, 2 (до 23 %), строительстве дорог и автомагистралей (до 19%) и строительстве жилых зданий (до 10%) (см. рисунок П.Б.4).

В региональном разрезе РА РФЦА также не было существенных изменений. Наибольшие удельные доли по объему выполненных строительных работ приходились на г. Астана (до 17,7 %), Атыраускую область (до 16,3 %) и г. Алматы (до 9,3 %) (см. рисунок П.Б.5).

Структура объема строительных работ по итогам 2017 года изменилась минимально – удельную долю составляют строительно-монтажные работы (до 90 %). Данная доля возросла с 1 867 млрд. тенге в 2012 году до 2 928 млрд. тенге по итогам 2016 года. Объем строительно-монтажных работ в 2017 году составил 2 945 млрд. тенге. В региональном разрезе удельная доля данного вида работ в 2016 году приходится на г. Астана (19,1 %), Атыраускую область (18,9 %) и г. Алматы (9,2 %).

Сократился объем работ по капитальному ремонту: с 238 млн. тенге в 2012 году до 184 млн. тенге в 2016 году. По итогам 2017 года объем на уровне 2011 года – 203 – 207 млн. тенге. В региональном разрезе преобладают Южно-Казахстанская область (10,4 %), Мангистауская (9,9 %) и Атырауская области (9,8 %).

Аналогичная ситуация наблюдается по текущему ремонту – объем работ снизился со 162 млн. тенге в 2012 году до 145 млн. тенге в 2016 году. В 2017 году объем работ по текущему ремонту на уровне 155 – 157 млн. тенге. Наибольшую удельную долю в данном виде работ занимают Восточно-Казахстанская и Южно-Казахстанская области (11,7 %), а также Карагандинская область (11,3 %).

#### Строительные организации

В строительном секторе Казахстана по итогам 2016 года осуществляло свою деятельность порядка 32 тысячи организаций различных форм собственности. Доля действующих юридических лиц в отрасли строительства при этом составляла чуть более 13 % от общего количество действующих в республике организаций. Прирост действующих юридических лиц за последние 5 лет составил около 34 %. Не произошло значительных изменений в количественном

составе организаций, задействованных в строительном секторе по итогам 2017 года (см. таблицу 11).

Таблица 11 – Количество действующих и ликвидированных юридических лиц в отрасли строительства, в ед.

	2012	2013	2014	2015	2016
Количество действующих юридических лиц в отрасли строительство, в том числе:	23 543	25 089	28 341	31 682	31 606
с государственной формой собственности	28	23	20	23	18
с частной формой собственности	22 590	24 098	27 377	30 649	30 366
с иностранной формой собственности	925	968	944	1 010	1 222
Количество ликвидированных юридических лиц в отрасли строительство	276	235	573	636	193

Строительный сектор, как все отрасли промышленности, является чувствительным к различным макроэкономическим факторам. Существенный прирост по количеству ликвидированных организаций наблюдался в 2014 – 2015 гг., что связано с резким обесценением национальной валюты, когда в феврале 2014 года тенге обесценился на 20 %, а в августе 2015 года был объявлен переход к режиму свободно плавающего курса. Не ясно, какое количество компаний были добровольно ликвидированы, а какие были признаны банкротами.

По размерности в секторе преобладают малые предприятия с численностью занятых до 100 человек – их доля составляет порядка 98 %. Снизилось количество крупных организаций, действующих в отрасли строительства: со 189 организаций в 2012 году до 171 по итогам 2016 года. Тенденция к сокращению наблюдается и среди предприятий со средней численностью занятых (от 100 до 250 человек), их количество сократилось с 739 по итогам 2012 года до 381 в 2016 году.

Количество подрядных строительных организаций относительно стабильно и варьируется в пределах 7 – 7,5 тыс. компаний (см. рисунок П.Б.6). Их численность сохранилась в данном диапазоне по итогам 2017 года. По формам собственности в строительной отрасли преобладает частный капитал, доля которого составляет около 95 %. В 2016 году почти вдвое увеличилось количество подрядных организаций с государственным участием, что связано со строительством объектов ЭКСПО – 2017.

При относительной стабильности количества подрядных организаций в 2014 году произошло существенное изменение внутренней структуры – часть организаций в разрезе частной формы собственности была переведена в категорию компаний с иностранной формой собственности. По итогам 2015 года наблюдался возврат к ранее установившейся структуре. Основная цель данных изменений не ясна, возможно, что это связано с регуляторными изменениями в законодательстве.

### 2.3 Рекомендации по учету выручки от контрактов в соответствии с МСФО в ООО «УралСтройГрупп»

В данном параграфе рассмотрено влияние введения нового МСФО (IFRS) 15 на признание выручки по договорам на строительство. Кроме того, проводится сравнительный анализ уже действующего МСФО (IAS) 11 и МСФО (IFRS) 15. МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» – новый стандарт, введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Министерства финансов РФ от 21.01.2015 № 9. МСФО (IFRS) 15 с 01.01.2018 года заменил действующий ранее МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство».

Стандарт обязателен к применению на территории Российской Федерации всеми организациями, составляющими отчетность по МСФО, при подготовке годовой финансовой отчетности, начиная с 2018 года.

В стандарте рассмотрены вопросы, касающиеся признания выручки по договорам на строительство.

Цель стандарта.

Основная цель стандарта – повысить качество «первой строки финансовой отчетности», т.к. МСФО-отчетность начинается именно с отчета о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе, отправной точкой которого служит выручка. Основным принципом МСФО (IFRS) 15 является признание выручки по факту передачи товара или услуг потребителю в размере, соответствующем ожидаемой сумме оплаты за факт передачи этого товара или оказания услуги. Новый стандарт увеличивает количество раскрытий по выручке, содержит детальные указания по ранее не жестко регламентированным сделкам (например, выручка от продажи услуг и изменения в контрактных условиях). МСФО (IFRS) 15 существенно улучшает руководство для многокомпонентных сделок [46].

Стандарт призван установить принципы отражения информации о характере, величине, распределении во времени и неопределенности выручки и денежных потоков, обусловленных договором с покупателем.

Таким образом, стандарт призван содействовать установлению единой концептуальной основы для признания дохода, сделать отчетность во всем мире более сопоставимой.

Модель пятиступенчатого анализа.

МСФО (IFRS) 15 содержит набор принципов для принятия самостоятельных решений, который назван «моделью пятиступенчатого анализа». Исходя из этой модели, выручка признается в момент передачи организацией контроля над товарами (услугами) покупателю и в той сумме, которую организация по ее оценкам будет иметь право получить. Выручка признается на протяжении определенного времени или в конкретный момент времени.

Шаг 1. Идентификация договора.

Согласно МСФО (IAS) 11 договор на строительство – это «договор, заключаемый с целью строительства объекта или группы объектов, которые тесно

взаимосвязаны или взаимозависимы по конструкции, технологии и функциям или по конечному назначению или использованию».

В МСФО (IFRS) 15 понятие договора трактуется как «соглашение между двумя или несколькими сторонами, которое обуславливает обеспеченные правовой защитой права и обязательства».

В новом стандарте отсутствуют отдельные критерии идентификации договора на строительство, что свидетельствует об унификации подхода к признанию выручки по всем типам договоров.

Также в МСФО (IFRS) 15 нет деления договоров на строительство на два вида, как это было в МСФО (IAS) 11 (это договор «затраты плюс» и договор с фиксированной ценой). Но фактически это деление присутствует в качестве варианта ценообразования и рассматривается в рамках третьего этапа (определение цены операции) «модели пятиступенчатого анализа».

Новый стандарт, как и МСФО (IAS) 11, выделяет критерии объединения договоров:

- договоры согласовывались как пакет с одной коммерческой целью – этот критерий сопоставляется со всеми условиями, представленными в МСФО (IAS) 11;

- сумма выручки по одному договору зависит от цены или выполнения другого договора;

- товары или услуги по договору (или некоторые товары или услуги по каждому договору) представляют собой одну обязанность к исполнению.

Последние два критерия существенно отличаются от критериев объединения договоров действующего ранее стандарта.

МСФО (IFRS) 15 не требует одновременного выполнения всех трех критериев. Это может отразиться на отдельно учитываемых договорах на строительство, которые необходимо будет объединить в дальнейшем для признания выручки, что приведет к различным суммам и периодам признаваемой выручки в силу вариативности процедуры объединения договоров.

## Шаг 2. Идентификация обязанностей к исполнению.

Согласно МСФО (IFRS) 15, обязанность к исполнению – это «обещание передать покупателю:

- товар или услугу (или пакет товаров или услуг), которые являются отличимыми; или
- ряд отличимых товаров или услуг, которые являются практически одинаковыми и передаются по одинаковой схеме.

Суть этапа – определить учетную единицу, для которой будет признаваться выручка.

Для реализации данного этапа нужно произвести оценку все товаров или услуг, обещанных покупателю, в соответствии с договором и одновременны выполнением двух критериев, необходимых для признания товара или услуги:

- наличие выгоды;
- идентификация от других обязанностей по договору.

Товар или услуга объединяются, если они неотличимы, до момента определения этой группы отличимой.

Приведенные критерии можно сопоставить с требованием по дроблению договоров, определенном в МСФО (IAS) 11.

Таким образом, условия и требования, содержащиеся в МСФО (IAS) 11, отличаются от критериев нового стандарта, которые в силу своей четкой формулировки дают возможность определять объекты и услуги в договорах подряда в соответствии с единым подходом. Второй критерий концептуально отличается от требования по дроблению договоров, определенного в действующем стандарте, что может привести к увеличению количества учетных единиц (договор, что следует из написанного выше, учетной единицей не является). Однако новый стандарт также дает больше возможностей для объединения договоров.



### Шаг 3. Определение цены операции.

«Цена операции – это сумма возмещения, право на которое организация ожидает получить в обмен на передачу обещанных товаров или услуг покупателю, исключая суммы, полученные от имени третьих сторон».

При определении цены операции в соответствии с МСФО (IFRS) 15 необходимо учитывать следующие факторы:

- переменное возмещение: изменения из-за скидок, специальных скидок, возврата средств, кредитов, уступок в цене, стимулов, бонусов за результаты, штрафов или других аналогичных статей, а также в зависимости от наступления будущего события (право на возврат, бонус за завершение этапа и т.п.).

- ограничение оценок переменного возмещения (переменное возмещение признается с учетом того, что при разрешении неопределенности не произойдет существенного уменьшения признанной выручки);

- наличие значительного компонента финансирования в договоре (цена операции корректируется с учетом влияния временной стоимости денег, если это влияние значимо);

- возмещение, подлежащее уплате покупателю (уменьшает цену операции, а следовательно, выручку).

При рассмотрении компонентов выручки значительных отличий от МСФО (IAS) 11 не наблюдается (кроме более широкого содержания ее компонентов). Но из-за требования МСФО (IFRS) к проведению оценки цены операции в конце каждого периода цена операции будет варьироваться от одного отчетного периода к другому.

### Шаг 4. Распределение цены операции на обязанности к исполнению.

Если договор содержит две или более обязанности к исполнению, необходимо распределять цену операции на обязанности к исполнению. Это заключается в идентификации цены каждого отличимого товара или услуги в том размере, в котором возможны ожидаемые выгоды от передачи этих товаров или услуг покупателю.

Согласно МСФО (IFRS) 15, цена обособленной продажи – это «цена, по которой организация продала бы покупателю обещанные товар или услугу в отдельности».

Данный стандарт также определяет подходы для расчета цены, которые применяются в случае, если невозможно определить цену обособленной продажи путем наблюдения (то есть согласно определению, представленному выше):

- подход, основанный на скорректированной рыночной оценке;
- подход, основанный на ожидаемых затратах с учетом маржи (необходимо составить прогноз по затратам и прибавить маржу для конкретного товара или услуги);
- остаточный подход (оценка на основе общей цены операции за вычетом суммы наблюдаемых цен обособленной продажи других товаров или услуг, обещанных по договору).

Помимо этого, существует возможность комбинирования вышеперечисленных подходов.

МСФО (IAS) 11, в отличие от нового стандарта не содержит рекомендаций по распределению цен сделки между компонентами договора на строительство.

#### Шаг 5. Признание выручки.

Ключевую роль в процессе признания выручки играет передача контроля над активами покупателю. Организация признает выручку, если:

- осуществила выполнение своих обязанностей перед покупателем; либо
- находится в процессе их выполнения.

МСФО (IFRS) 15 устанавливает следующие критерии, при соблюдении любого из которых выручка должна признаваться в течение периода времени:

- одновременное получение и потребление заказчиком выгод от имущества по мере исполнения обязанностей;
- получение заказчиком контроля над имуществом по мере его создания или реконструкции;

– создание актива без альтернативных вариантов использования с правом на получение платы за выполненную часть работ на конкретный момент времени.

Но, в силу специфики отрасли строительства, соблюдение первого критерия (одновременное получение и потребление заказчиком выгод от имущества по мере исполнения обязанностей) практически не осуществимо.

Второй критерий вполне осуществим применительно к договорам, согласно которым предусмотрена передача контроля над частью актива

Третий подразумевает строительство объекта по заказу покупателя, поэтому является наиболее подходящим для отрасли строительства.

Также, МСФО (IFRS) 15, в отличие от действующего ранее стандарта, предлагает расширенное количество показателей расчета в рамках уже используемых для определения степени выполнения обязанностей к исполнению методов (метод результатов и метод ресурсов).

Можно сделать вывод о том, что для строительных организаций существенно изменится порядок признания выручки и затрат.

Например, организация может оказаться в ситуации, когда согласно МСФО (IAS) 11 выручка может признаваться на протяжении всего периода, а по новому стандарту – только после исполнения контракта.

Показательной может быть следующая ситуация: организация по договору на строительство изготавливает специализированное оборудование для заказчика и передает его заказчику по окончании работ (права на получение платы за выполненную часть работ на конкретный момент времени у подрядчика нет). В соответствии с действующим стандартом выручка будет признаваться по мере завершенности (предположим, что договор прибыльный), а по новому стандарту – одномоментно, в момент передачи оборудования. В случае, если сумма контракта существенна для компании, или же таких контрактов много, показатели отчета о прибылях и убытках такой компании существенно изменятся. Также, по мнению автора, новый стандарт гораздо более подробно определяет весь процесс признания выручки, затрат и убытков по договорам.

Вследствие вступления в силу нового стандарта все отрасли подвержены значительным изменениям, но отрасль строительства не входит в группу таких отраслей. Помимо того, весь процесс признания выручки по договорам требует использования профессионального суждения, согласованности с аудиторами и юристами организации, в частности на этапе передачи контроля над объектом, что, несомненно, может привести к возникновению значительных вариаций в порядке признания выручки по договорам подряда.

Также, в начале перехода на новые правила у компаний возникнут дополнительные затраты на обучение сотрудников, получение консультаций, однако переход на новый стандарт позволит повысить понятность информации всех пользователей финансовой отчетности.

В качестве основной особенности учета в соответствии с МСФО в строительных организациях в данном исследовании выделяется наличие долгосрочных договоров на строительство.

Именно данная особенность повлекла за собой необходимость создания отраслевого стандарта МСФО (IAS) 11 «Выручка по договорам подряда», в основе которого лежит принцип учета по мере готовности.

В целях гармонизации отчетности предложены регистры учета, которые повысят достоверность информации по финансовому состоянию предприятия ООО «УралСтройГрупп» (см. таблицу 12).

Таблица 12 – Пример регистра операционного учета выручки по МСФО

Договор			1 этап выполнения			2 этап выполнения			...
Дата	№	общ Σ	% вы- полнения	Σ платежа	Дата платежа	% вы- полнения	Σ платежа	Дата платежа	

Однако, дополнительная сложность учета таких договоров заключается в том, что не все долгосрочные контракты попадают под действие данного стандарта (некоторые попадают под действие стандарта, регламентирующего признание выручки).

Кроме того, вопрос перехода на МСФО (IFRS) 15, который может значительно повлиять на учет договоров на строительство и, как следствие, на отчетность строительных организаций, остается одной из главных проблем для организаций ввиду того, что может значительно повлиять на решения пользователей данной отчетности. Именно поэтому организациям важно как можно раньше определить не только влияние нового стандарта на свою отчетность, но и последующее влияние изменений показателей отчетности на пользователя.

#### Выводы по разделу два

Рассмотрение учетно-аналитических аспектов учета выручки позволяет установить, что на данный момент для ООО «УралСтройГрупп» свойственна тенденция снижения значений основных финансовых показателей, данное явление можно связать со снижением объема выполняемых работ. Для более наглядного представления причины снижения финансовых показателей провели экспресс-анализ финансовой отчетности данного предприятия. Для формирования конечного финансового результата ООО «УралСтройГрупп» в соответствии с российскими стандартами бухгалтерского учета провели экспресс-анализ финансовой отчетности данного предприятия.

У ООО «УралСтройГрупп» недостаточно высокие показатели рентабельности за анализируемый период, что свидетельствует о не эффективной деятельности предприятия, связанной со снижением выручки, которая, в свою очередь, связана с объемом работ и их стоимостью.

Для повышения уровня рентабельности понадобилось внедрение технического прогресса, снижение себестоимости и улучшение использования производственных фондов, а также поиск новых контрактов на международном рынке, для чего необходимо привлечение иностранных партнеров (например, Казахстан). Для этого был рассмотрен строительный рынок Казахстана и возможность выхода на него. Также, в целях гармонизации отчетности были предложены регистры учета, которые повысят достоверность информации по финансовому состоянию ООО «УралСтройГрупп».

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Цель работы была достигнута посредством проведения исследования. Все поставленные задачи были выполнены.

Изучив теоретические основы, касающиеся выручки организации, стало ясно, что принятие важных управленческих решений во многих организациях зачастую основывается именно на информации о выручке. С точки зрения выручки происходит раскрытие экономически значимых сторон деятельности предприятия. Выручка является одним из важнейших финансовых показателей. В качестве выручки принято понимать увеличение экономических выгод в результате поступления активов и погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала компании, за исключением вкладов участников. Для классификации доходов согласно ПБУ 9/99 «Доходы организации» их подразделяют на доходы по обычным видам деятельности и прочие доходы. Доходы от обычных видов деятельности учитываются на счете 90 «Продажи», а прочие доходы учитываются на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Кроме того, доходы можно классифицировать, опираясь на их отношение к тому или иному отчетному периоду. В связи с этим доходы разделяют на доходы отчетного периода и доходы будущих периодов.

В процессе исследования были рассмотрены порядок признания доходов в соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации», МСФО (IAS) 18 «Выручка», и МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», который вступил в силу 01.01.2018 года, а также изучена нормативно-правовая база, регламентирующая учет доходов. После проведения сравнительной характеристики учета доходов с точки зрения российской и международной практики, были выявлены самые существенные отличия в признании выручки согласно РСБУ и МСФО. Кроме того, был проведен сравнительный анализ МСФО (IAS) 18 «Выручка» и МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», в результате которого мы выяснили, что МСФО (IFRS) 15

уточняет правила признания и представления в отчетности выручки по договорам с покупателями и содержит в себе более подробное описание методологии признания выручки. Также рассмотрено влияние МСФО (IFRS) 15 на бизнес-процессы организации.

На примере ООО «УралСтройГрупп», которое является предприятием, специализирующимся на строительстве, было рассмотрено применение ПБУ 9/99 для учета выручки. На основании чего можно судить о том, что бухгалтерский учет в данной организации ведется в соответствии с законодательством.

Затем был проведен анализ финансового состояния ООО «УралСтройГрупп», после чего было рассмотрено: из-за чего происходит снижение выручки. Было выяснено, что это связано с перенасыщенностью рабочих сил на отечественном строительном рынке. Для увеличения выручки, нужен поиск контрактов на международном рынке, для чего необходимо привлечение иностранных партнеров. Для этого был изучен рынок ближнего зарубежья, на примере Казахстана, и стало ясно, что он готов принять ООО «УралСтройГрупп», но т.к. они составляют отчетность по МСФО, для этого были разработаны рекомендации на базе МСФО. Были предложены регистры учета, которые повысят достоверность информации по финансовому состоянию ООО «УралСтройГрупп».



## БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1 О бухгалтерском учете [Электронный ресурс]: Федер. закон от 6.12.2011 г. № 402–ФЗ по сост. на 31.12.2017 г.: принят Гос. Думой 22.11.2011 г.: одобрен Советом Федерации 29.11.2011 г. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 21.02.2018).

2 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» [Электронный ресурс]: приказ М-ва финансов от 28.12.2015 № 217н по сост. на 27.06.2016 г. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 09.03.2018).

3 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 11 «Договоры на строительство» [Электронный ресурс]: приказ М-ва финансов от 25.11.2011 № 160н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 09.03.2018).

4 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 18 «Выручка» [Электронный ресурс]: приказ М-ва финансов от 25.11.2011 № 160н по сост. на 26.08.2015 г. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 15.03.2018).

5 Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств [Электронный ресурс]: приказ М-ва финансов от 13.06.1995 г. №49 по сост. на 08.11.2010 г. № 142н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 10.03.2018).

6 Об образовании Межведомственной рабочей группы по применению МСФО [Электронный ресурс]: приказ М-ва финансов от 30.03.2012 г. №148 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 12.02.2018).

7 Об утверждении Методических рекомендаций по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию [Электронный ресурс]: приказ М-ва финансов от 21.03.2000 г. №29 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 13.03.2018).

8 Об утверждении Перечня государственных и муниципальных ценных бумаг, при обращении которых предусмотрено признание получения продавцом

процентного дохода [Электронный ресурс]: приказ М-ва финансов от 05.08.2002 г. № 80н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 28.02.2018).

9 Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению [Электронный ресурс]: приказ М-ва финансов от 31.10.2000 г. № 94н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 25.03.2018).

10 Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99» [Электронный ресурс]: приказ М-ва финансов от 06.05.1999 № 32н (в ред. Приказов Минфина России от 30.12.1999 № 107н, от 30.03.2001 № 27н, от 18.09.2006 № 116н, от 27.11.2006 № 156н) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 02.02.2018).

11 О формах бухгалтерской отчетности организаций учете [Электронный ресурс]: приказ М-ва финансов от 02.07.2010 № 66н по сост. на 06.04.2015 г. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 20.02.2018).

12 Положение по бухгалтерскому учету 13/2000 «Учет государственной помощи» [Электронный ресурс]: приказ М-ва финансов от 16.10.2000 г. № 92н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 16.02.2018).

13 Положение по бухгалтерскому учету 18/2002 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» [Электронный ресурс]: приказ М-ва финансов от 19.11.2002 г. № 114н. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 13.02.2018).

14 Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) [Электронный ресурс]: приложение № 1 к приказу М-ва финансов от 06.10.2008 г. № 106н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 22.02.2018).

15 Адамов, Н.А. Бухгалтерский учет в строительстве: учебное пособие / Н.А. Адамов, Г.А. Амучиева. – М.: ГУУ, 2014. – 128 с.

16 Анциферова И.В. Бухгалтерский финансовый учет / И.В. Анциферова. – М.: ИТК «Дашков и Ко», 2015. – 556 с.

17 Астахов, В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет: учебное пособие для вузов / В.П. Астахов. – М.: Издательство Юрайт, 2016. – 955 с.

- 18 Бабаев, Ю.Л. Бухгалтерский учет: учебник / Ю.Л. Бабаев, И.П. Комиссарова, М.С. Крашенинникова / под общей ред. Ю.А. Бабаева. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015. – 356 с.
- 19 Бабаев, Ю.А. Бухгалтерский финансовый учет: учебник / Ю.А. Бабаев, А.М. Петров, Л.Г. Макарова. – М.: Инфра-М, 2016. – 585 с.
- 20 Бабаев, Ю.А. Теория бухгалтерского учета / Ю.А. Бабаев, А.М. Петров. – М.: Проспект, 2014. – 240 с.
- 21 Бакаев, А.С. Бухгалтерский учет: учебник / А.С. Бакаев, П.С. Безруких, Н.Д. Врублевский и др. / под ред. П.С. Безруких. – М.: Бухгалтерский учет, 2014. – 311 с.
- 22 Баканов, М.И. Теория анализа хозяйственной деятельности: учебник / М.И. Баканов, А.Д. Шермет. – М.: Финансы и статистика, 2016. – 288 с.
- 23 Барышников, Н.П. В помощь бухгалтеру и аудитору: учебное пособие / Н.П. Барышников. – М.: Финансы и статистика, 2015. – 608 с.
- 24 Бочкарева, И.И. Бухгалтерский финансовый учет: учебник / И.И. Бочкарева, Г.Г. – М.: Магистр, 2017. – 413 с.
- 25 Бриттон, Э. Вводный курс по бух. учёту, аудиту, анализу: учебное пособие / Э. Бриттон, К. Ватерсов. – М.: Финансы и статистика, 2016. – 328 с.
- 26 Быкадоров, В. Л. Финансово-экономическое состояние предприятия: Практическое пособие / В.Л. Быкадоров, П.Д. Алексеев. – М.: Издательство «ПРИОР», 2016. – 96 с.
- 27 Вещунова, Н.Л. Бухгалтерский и налоговый учет / Н.Л. Вещунова. – М.: Проспект, 2015. – 848 с.
- 28 Вещунова, Н.Л. Бухгалтерский учет / Н.Л. Вещунова, Л.Ф. Фомина. – М.: Рид Групп, 2016. – 608 с.
- 29 Генералова, Н.В. Международные стандарты финансовой отчетности: учебное пособие / Н.В. Генералова. – М.: ТК Велби, Проспект, 2016. – 416 с.

30 Глушков, И.Е. Бухгалтерский учет на предприятиях различных форм собственности: в помощь финансовому директору, главному бухгалтеру, бухгалтеру / И.Е. Глушков. – Новосибирск: Экор-книга, 2015. – 943 с.

31 Глушков, И. Е. Бухгалтерский учет на современном предприятии: учебное пособие / И.Е. Глушков. – М.: Кронус, 2016. – 985 с.

32 Ефимов Г.И. Основы менеджмента в современных условиях / Г.И. Ефимов, В.Г. Круцко, К.Г. Нахапетян, В.А. Переходченко. – М: Спутник +, 2016. – 374 с.

33 Ефимова, О.В. Финансовый анализ / О.В. Ефимова. – М.: Бухгалтерский учет, 2017. – 352 с.

34 Заяц, Н.Е. Финансы предприятий: учебное пособие / Н.Е. Заяц. – М.: Вышэйшая школа, 2016. – 528 с.

35 Ковалев, В.В. Финансовый анализ: Управление капиталом, выбор инвестиций, анализ отчетности / В.В. Ковалев. – М.: Финансы и статистика, 2015. – 512 с.

36 Крапивенцева С.В. Введение в МСФО. МСФО (IAS) 11 «Договоры подряда» / С.В. Крапивенцева // МСФО на практике. – 2015. – № 8. URL: <http://msfo-practice.ru/article.aspx?aid=403161> (дата обращения: 01.02.2018).

37 Ляхова, А.В. Сравнительный анализ учета доходов и расходов организации согласно МСФО и РСБУ/ А.В. Ляхова // Молодой ученый. – 2017. – №20. – с. 255 – 258.

38 Маркарьян, Э. А. Финансовый анализ / Э.А. Маркарьян, Г.П. Герасименко. – М.: Издательство «ПРИОР», 2016. – 224 с.

39 Проект положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации». – URL: <http://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/accounting/projects/> (дата обращения 08.02.2018).

40 Пятов, М.Л. Доходы и расходы организации: трактовка МСФО / М.Л. Пятов, И.А. Смирнова – Бухгалтерия 1С, 2018. – с. 41 – 45.

41 Райзберг, Б.А. Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – М.: ИНФРА-М, 2017. – 479 с.

42 Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия / Г.В. Савицкая. – М.: Инфра-М, 2017. – 384 с.

43 Свешникова, В.А. Особенности учета доходов и расходов по российским и международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) / Свешникова В.А. // Молодой ученый. – 2014. – с. 45 – 49.

44 Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета: монография. – М.: Финансы и статистика, 2015. – 496 с.

45 Соловьева, О.В. Концептуальные основы финансовой отчетности в соответствии с МСФО: последние изменения / О.В. Соловьева // Международный бухгалтерский учет. – 2015. №40. – с. 2 – 11.

46 Солоненко, А.А. Поведенческий бухгалтерский учет: реалии и перспективы / А.А. Солоненко // Вестник АГТУ. Сер.: Экономика. – 2015. № 1. – с. 89 – 99.

47 Цветкова, Р.К. Учетная политика: варианты ведения бухгалтерского учета / Р.К. Цветкова // Вопросы экономических наук. – 2018. № 1. – с. 220 – 225.

48 Шишова, Л.И. Формирование учетной политики коммерческой организации по МСФО / Л.И. Шишова, Е.В. Логинова // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. – 2015. № 4-1. – с. 290 – 295.

49 Глобальные изменения в МСФО – долгожданный стандарт МСФО (IFRS) 15 «Выручка по контрактам с клиентами»: Агентство по Международным стандартам финансовой отчетности [Электронный ресурс]. – URL: <http://amsfo.com.ua/standart-msfo-ifrs-15/> (дата обращения 30.03.2018)

ПРИЛОЖЕНИЯ  
ПРИЛОЖЕНИЕ А

Агрегированная финансовая отчетность ООО «УралСтройГрупп»

Таблица П.А.1 – Отчет о финансовых результатах ООО «УралСтройГрупп»,  
тыс. руб.

Наименование показателя	01.01.2018	01.01.2017	01.01.2016
Выручка	2 246	4 301	1325
Себестоимость продаж	2 206	4 296	1 311
Валовая прибыль (убыток)	40	5	14
Коммерческие расходы	24	-	-
Прибыль (убыток) от продаж	16	5	14
Прибыль (убыток) до налогообложения	16	5	14
Текущий налог на прибыль	3	-	1
Чистая прибыль (убыток)	13	5	13
Совокупный финансовый результат периода	13	5	13

Таблица П.А.2 – Бухгалтерский баланс ООО «УралСтройГрупп»,  
тыс. руб.

Наименование статей баланса	01.01.2018	01.01.2017	01.01.2016
<b>АКТИВ</b>			
Нематериальные активы	10	10	10
Запасы	-	4	
Дебиторская задолженность	-	651	982
Денежные средства	31	1 388	532
<b>БАЛАНС</b>	<b>41</b>	<b>2 053</b>	<b>1 524</b>
<b>ПАССИВ</b>			
Уставный капитал	10	10	10
Нераспределенная прибыль	31	18	13
Заемные средства долгосрочные	-	400	520
Кредиторская задолженность	-	1 625	981
<b>БАЛАНС</b>	<b>41</b>	<b>2053</b>	<b>1524</b>

## ПРИЛОЖЕНИЕ Б

### Строительный рынок Республики Казахстан

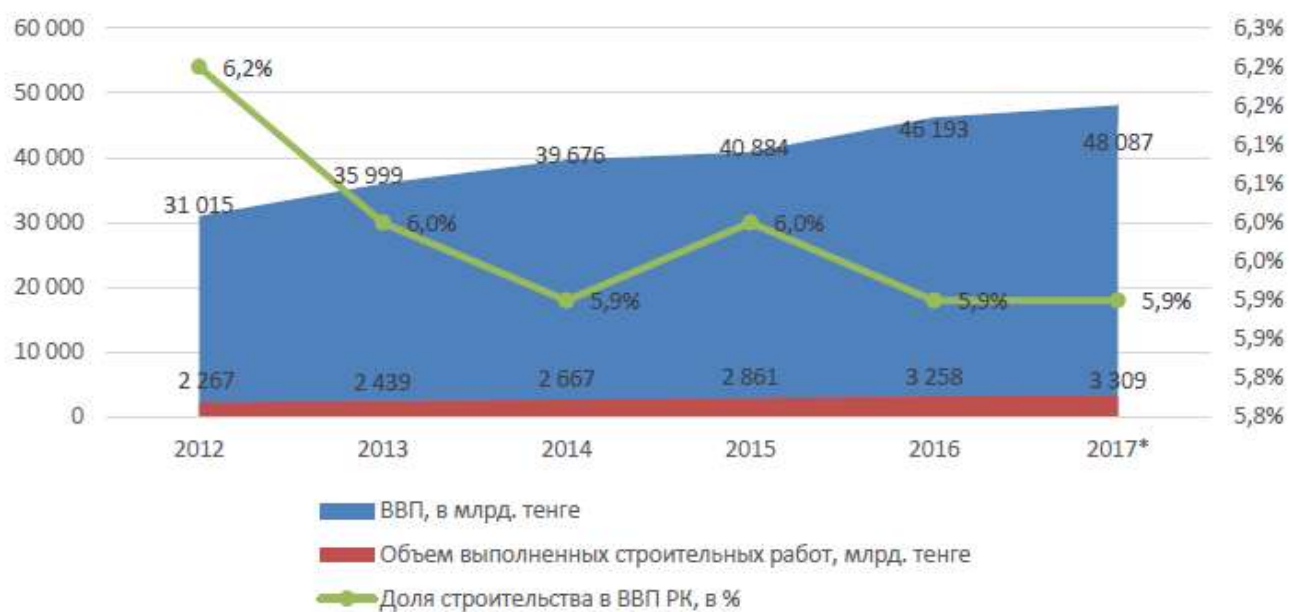


Рисунок П.Б.1 – Доля строительства в ВВП РК, в процентах

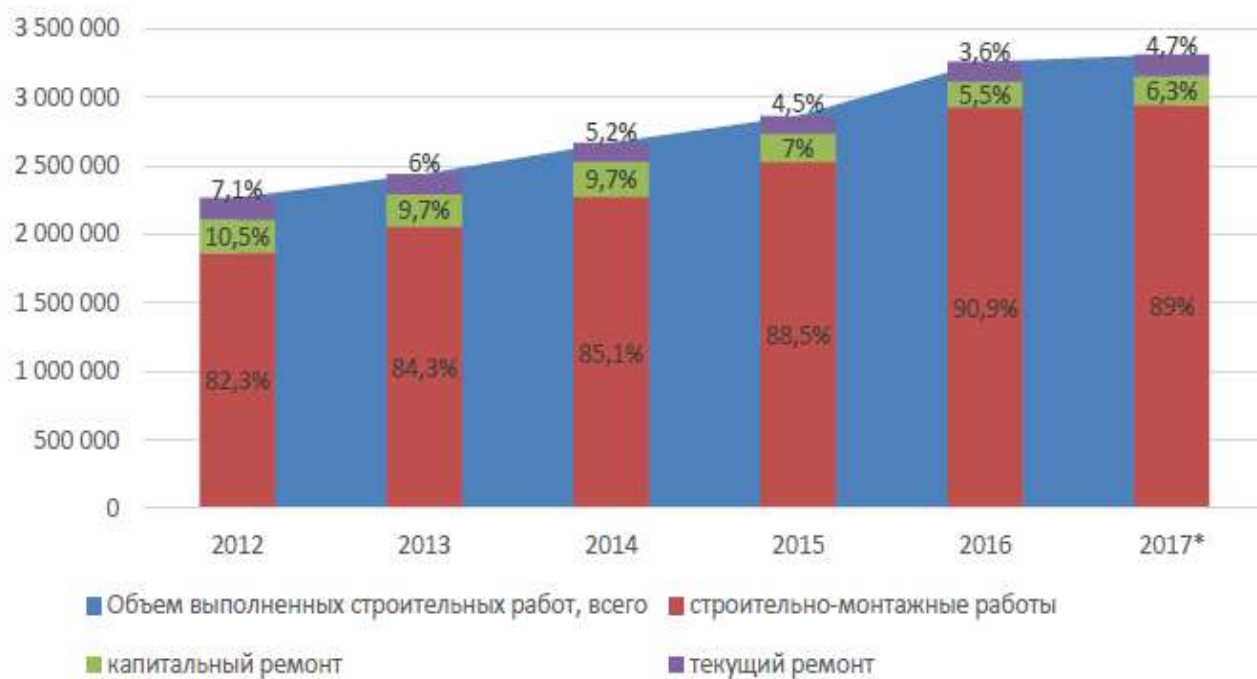


Рисунок П.Б.2 – Объем выполненных строительных работ, в млн. тенге





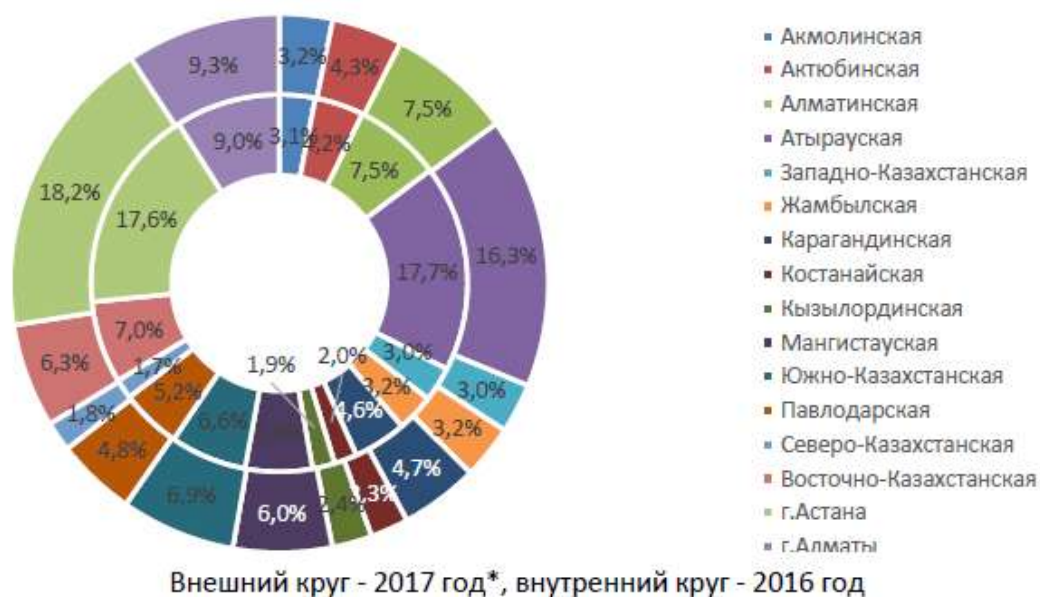


Рисунок П.Б.5 – Объем выполненных строительных работ в региональном разрезе, в млн. тенге

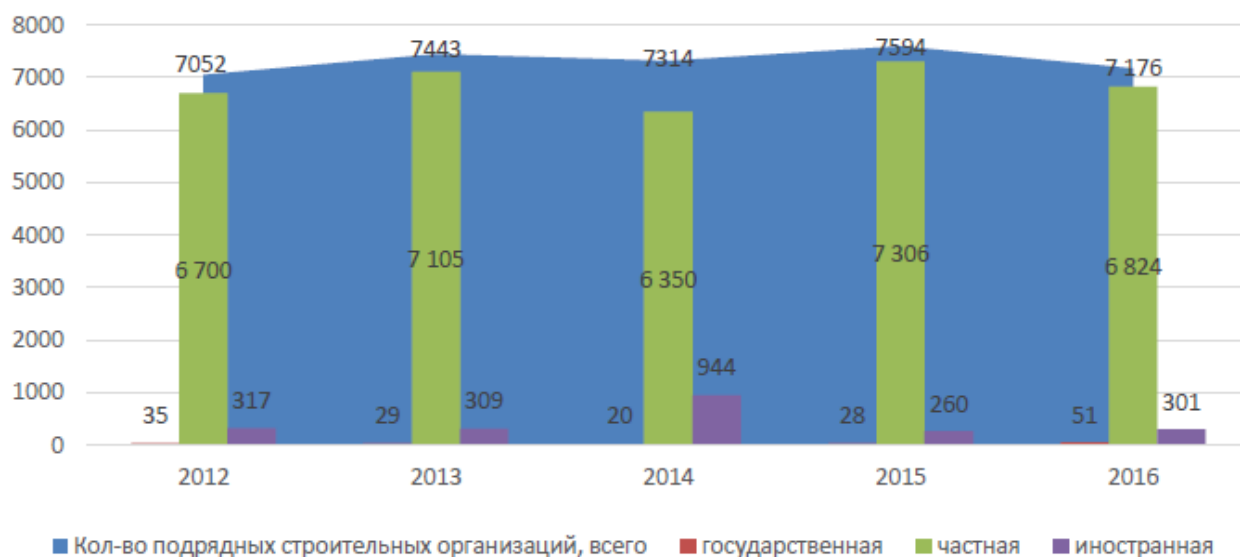


Рисунок П.Б.6 – Количество подрядных строительных организаций в разрезе форм собственности, в ед.