



МСФО 18 «Выручка»

1. **Понятие и оценка выручки**
2. **Продажа товаров**
3. **Предоставление услуг**
4. **Проценты, лицензионные платежи и дивиденды**
5. **Раскрытие информации**

1. Понятие и оценка выручки

Выручка - это доходы от обычной деятельности предприятия, характеризующиеся в том числе как доходы от продаж, оплаты услуг, процентов, дивидендов и роялти.

Цель стандарта - определение порядка учета выручки, возникающей от определенных видов операций и событий.

Основной вопрос при учете выручки - определение момента, когда ее необходимо признавать.



1. Понятие и оценка выручки

- **Выручка** – это валовое поступление экономических выгод в ходе обычной деятельности предприятия, приводящее к увеличению капитала, не связанному с взносами участников капитала.
- **Справедливая стоимость** - сумма, на которую можно обменять актив или произвести расчет по обязательству при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию независимыми сторонами.

Оценка выручки

- Выручка должна оцениваться **по справедливой стоимости** полученного или ожидаемого к получению возмещения. При этом при определении справедливой стоимости должны быть исключены торговые и оптовые скидки.
- В **обменных аналогичных** операциях (по характеру и стоимости) выручка не признаётся, в **неэквивалентных** – оценивается по справедливой стоимости полученных активов / переданных активов (при невозможности справедливой оценки полученных активов).

Оценка выручки

Если поступление денежных средств или эквивалентов денежных средств *откладывается*, справедливая стоимость возмещения может быть *меньше* полученной или подлежащей получению номинальной суммы денежных средств. Например, предприятие может предоставить беспроцентный кредит покупателю или принять от него вексель к получению с %-ной ставкой ниже рыночной в качестве возмещения при продаже товаров. Фактически это операция финансирования. Справедливая стоимость возмещения определяется дисконтированием всех будущих поступлений с использованием вмененной ставки процента.

Оценка выручки

Вмененная ставка процента - это наиболее точно определяемая величина из следующих:

- (а) преобладающая ставка для аналогичного финансового инструмента эмитента с аналогичным рейтингом кредитоспособности; или
- (б) процентная ставка, которая дисконтирует номинальную сумму финансового инструмента до текущих цен товаров или услуг при продажах за наличные.

Разница между справедливой стоимостью и номинальной суммой возмещения признается **процентным доходом**.

Признание выручки

(Продажа товаров)

Условия признания выручки от продажи товаров

- Переход от продавца к покупателю **значительных рисков и выгод** владения товарами (обычно это происходит с передачей права собственности)
- Продавец больше **не участвует в управлении и не контролирует** проданный товар
- Сумма **выручки** может быть надёжно **оценена**
- Существует вероятность того, что экономические **выгоды** по данной сделке **поступят** в компанию
- **Затраты** по сделке могут быть надёжно **оценены**

Признание выручки (Продажа товаров)

Если **продавец сохраняет** значительные риски владения, то выручка по такой сделке **не признаётся**, даже если к покупателю перешло право собственности. К таким случаям относятся:

- Компания сохраняет ответственность за неудовлетворительное функционирование товара, не покрываемое стандартными гарантийными обязательствами
- Отгруженные товары подлежат установке, а установка составляет значительную часть контракта, который ещё не выполнен компанией
- Получение выручки зависит от получения выручки покупателем в результате перепродажи
- Покупатель имеет право расторгнуть сделку купли-продажи, и у компании нет уверенности в окончательном получении дохода

Признание выручки (Продажа товаров)

Если предприятие сохраняет лишь **незначительные риски**, связанные с правом собственности, операция является продажей и **выручка признается**.

Например, продавец может оставить за собой юридическое право собственности только для того, чтобы обеспечить поступление причитающейся ему суммы. В таком случае, если предприятие передало значительные риски и вознаграждения, связанные с правом собственности, операция является продажей и **выручка признается**.

Другой пример, когда предприятие сохраняет незначительный риск, связанный с правом собственности - розничная торговля, при которой предлагается возврат денег в случае, если клиент неудовлетворен покупкой. Выручка при этом **признается в момент совершения продажи**, при условии, что продавец может надежно оценить будущие возвраты и признает обязательство по возвратам на основе предыдущего опыта и других соответствующих факторов.

Признание выручки (Продажа товаров)

Выручка и расходы, относящиеся к одной и той же сделке или к одному и тому же событию, должны признаваться **одновременно** (принцип соотнесения доходов и расходов).

Выручка **не может быть признана**, если невозможно **надёжно оценить расходы**. В этом случае любое уже полученное за продажу товара возмещение признаётся в качестве обязательства. Когда продажная цена товара включает в себя сумму на последующее обслуживание, то эта сумма признаётся в том отчётном периоде, в течение которого предоставляется это обслуживание.

Пример. Цена товара – \$150, из них плата за последующее обслуживание – \$50. Обслуживание производится в течение 2-х месяцев со дня продажи товара. Выручка будет признана в размере \$100 после перехода права собственности на товар к покупателю и по \$25 каждый месяц в течение срока обслуживания проданного товара.

Признание выручки (Предоставление услуг)

Если результат операции, предполагающей предоставление услуг, поддается надежной оценке, выручка от такой операции должна признаваться в соответствии **со стадией завершенности операции** на конец отчетного периода.

Результат операции можно надежно оценить, если выполняются все следующие условия:

- (a) сумма выручки может быть надежно оценена;
- (b) существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят на предприятие;
- (c) стадия завершенности операции по состоянию на конец отчетного периода может быть надежно оценена;
- (d) затраты, понесенные при выполнении операции, и затраты, необходимые для ее завершения, могут быть надежно оценены

Признание выручки (Предоставление услуг)

Степень завершенности должна определяться тем способом, который обеспечивает надёжную оценку выполненной работы, в частности:

- Отчёты о выполненной работе («принятая работа»)
- Предоставленные услуги как процент от общего объёма услуг
- Отношение понесённых затрат к общим ожидаемым затратам

Единого метода оценки степени завершенности работ нет.

Если услуги предоставляются неопределенное количество раз на протяжении определенного периода времени, выручка признается на основе линейного метода в течение определенного периода, если нет доказательства того, что какой-либо иной метод лучше отражает стадию завершенности.

Если конечный результат сделки **не может быть надёжно оценен**, выручка должна признаваться только в размере **признанных возмещаемых расходов**. Прибыль не признаётся.

Признание выручки (Предоставление услуг)

Пример:

- Общая выручка по проекту составляет \$20 млн.
- Вы потратили \$6 млн., по подсчетам для завершения проекта Вам необходимо потратить еще \$10 млн. Общая стоимость проекта оценивается в \$16 млн.
- На настоящий момент клиент утвердил расходы в объеме \$4 млн., и его персонал в течение месяца будет находиться в отпуске.
- Вы считаете, что сумма \$2млн. (\$6 - \$4млн.) будет утверждена. Платеж от клиента не поступил.
- **Признается:**
 - \$5млн. в качестве начисленной выручки ($4/16 * \$20$ млн.).
 - \$4млн. в качестве расхода (сумма утверждена).
 - \$2млн. остается в составе незавершенного производства (\$6млн – \$4млн=\$2млн)

Признание выручки

(Проценты, лицензионные платежи и дивиденды)

Выручкой признаются поступления в организациях, предмет деятельности которых состоит в извлечении выгоды из

правообладания активами:

- предоставление за плату своих активов во временное пользование по договору аренды
- предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения и другие виды интеллектуальной собственности
- участие в капиталах других организаций

Основа для признания указанных видов выручки:

- Проценты – по методу эффективной ставки процента на повременно-пропорциональной основе
- Лицензионные платежи – на основе метода начисления в соответствии с содержанием договора
- Дивиденды – на момент, когда установлено право акционеров на получение выплаты

Признание выручки

(Проценты, лицензионные платежи и дивиденды)

Пример 1:

Вы предоставляете заём в размере \$500 млн. под 12% годовых сроком на 1 год. Проценты по займу выплачиваются строго в конце года. Начисленный **процент к получению** составляет \$5млн. в месяц.

Пример 2:

Вы продаете права на публикацию своей книги в США из расчета 1 доллар за книгу. Платежи должны осуществляться один раз в полгода в конце периода. В течение 1-го месяца в США продается 400000 экз. В течение 2-го месяца продается 1 млн. экз. **Лицензионные платежи** начислены в объеме \$400000 за первый месяц и 1млн. за второй месяц.

Пример 3:

Вы приобрели привилегированную акцию. По ней будет выплачиваться 3% дивидендов ежеквартально, спустя 4 недели после объявления дивидендов советом директоров. **Дивиденды** начисляются к получению по мере их подтверждения советом директоров в каждом квартале. Если совет директоров не делает объявления о дивидендах, начисления по данной акции не происходит.

Примеры применения

Продажа по схеме «выписать и отложить»

Право собственности на товар переходит к покупателю, но доставка откладывается по просьбе покупателя.

Выручка признается **в момент перехода права собственности**, если:

- Поставка с высокой вероятностью будет осуществлена;
- Товар определен и готов к отправке;
- Покупатель подтверждает условие об отложенной поставке;
- Применяются обычные условия платежа.

Пример:

Вы собираетесь осуществить очередную ежемесячную поставку партии товаров и узнаете, что в результате пожара уничтожен склад Вашего клиента. Он обращается к Вам с просьбой оставить товары на хранение у себя до того, как он найдет подходящее складское помещение, при условии, что ответственность за риски лежит на нем. Выручка может быть признана немедленно.

Условие – установка и проверка

*Если условиями контракта предусмотрена поставка, установка и проверка технического состояния, признание выручки возможно только после того, как **все вышеупомянутые работы будут выполнены.***

Выручка **может быть признана** в момент поставки, в случае, если установка и проверка технического состояния могут быть осуществлены **быстро и беспрепятственно.**

Пример:

Вы продаете бытовые холодильники в сеть ресторанов. Приемочный контроль является обязательным условием, а выполняющий эту работу специалист заболел. За последние 2 года случаев возврата холодильников не было. Выручка может быть признана немедленно.

Условие – покупатель оговорил ограниченное право возврата товара

Выручка признается после приемки покупателем товара или по истечении срока его возврата

Пример:

Вы продаете занавески магазину розничной торговли. В случае возврата письменное уведомление должно быть направлено в течение 10 дней. По истечении 10 дней, если возврат не был осуществлен, выручка может быть признана.

Продажа по консигнации

Покупатель берёт на себя обязательства продать товары от лица поставщика (продавца).

Выручка признаётся поставщиком после продажи товаров покупателем третьей стороне.

Пример:

В апреле Вы поставили Вашему агенту 5 автомобилей по консигнационному договору. В июле агент продает автомобили, но средства поступают Вам только в сентябре. Выручка признается в июле, когда агент фактически осуществил продажу.

Оплата за приобретаемые товары частичными платежами

Выручка признается после доставки товаров. Если опыт показывает, что большинство клиентов полностью осуществляют оплату, то признание может осуществляться, когда большая часть оплаты произведена, а большинство товаров готовы к отправке.

Пример:

Ваша строительная компания получает промежуточные платежи в ходе строительства дома. Когда строительство завершено, **10%** от общей суммы \$100.000 еще не выплачено, но ожидается в течение нескольких дней. Если работы завершены, выручка может быть признана в полном размере.

Продажи с последующей обратной покупкой, которые фактически являются финансовыми операциями

Выручка признаётся в зависимости от **сути сделки**.

- Выручка **признаётся**, если по условиям соглашения к покупателю перешли риски и преимущества владения
- Если по условиям соглашения продавец **сохраняет риски** и преимущества владения (даже несмотря на переход права собственности), то целью сделки является **привлечение финансирования** и выручка не возникает.

Вместо признания выручки такие продажи учитываются как финансовые операции.

Продажи с последующей обратной покупкой, которые фактически являются финансовыми операциями

Компания «Христов» является производителем водки из лучших Сортов пшеницы. Производственный процесс требует Трехгодичной выдержки. Водка продается с **200%-ной** надбавкой к себестоимости. В первый день нового отчетного периода «Христов» продал 100,000 л. водки со сроком выдержки 1 год банку «Ватнест» на следующих условиях;

- Цена продажи **\$500,000** (по себестоимости).
- «Христов» получает опцион, дающий право выкупа водки в любое время в течение следующих двух лет с надбавкой к себестоимости.
- Надбавка рассчитывается по ставке 12% в год на пропорциональной основе.
- «Ватнест» получает опцион, дающий право продажи водки компании «Христов» в течение следующих двух лет по аналогичной цене.

Продажи с последующей обратной покупкой, которые фактически являются финансовыми операциями

Является ли данная сделка по своей сути договором купли-продажи?

Вероятен ли последующий выкуп проданной водки? Если да, то речь не идет о купле-продаже и юридическая форма не отражает экономической сути сделки. Факторы, которые надо принять во внимание:

- Продажа осуществлена на необычных условиях - по себестоимости,
- Покупателем является банк - это указывает на то, что речь не идет об обычной купле-продаже.
- Наличие у сторон зеркальных опционов на обратную покупку/продажу дает основание полагать, что выкуп проданной водки компанией «Христов» скорее всего произойдет.
- «Ватнест» не вступит во владение выдержанной до конца водкой.
- «Христов» платит за пользование полученными деньгами как заёмщик.

Вывод:

Суть сделки - привлечение финансирования, а не купля-продажа водки.

Задача 1

Событие	Дата события	Сумма, тыс.д.е.
Получено за подписку на печатные издания на следующие полгода	20.12.12	600
Доставлено	январь	100
печатных	февраль	180
изданий	март	20
Признана выручка	31.12.12	?

Задача 2

Показатели	Тыс.д.е.
Полученное вознаграждение за месяц в виде выручки от продажи товаров	
- за наличный расчет	500
- в кредит	300
Среднемесячная выручка	600
Образованный ранее резерв на случай возвратов товаров, как 2% от среднемесячной выручки	12
Признанная выручка за месяц	?

Задача 3

Показатели	Тыс.д.е.
Стоимость реализованного товара, в том числе:	300
Сумма, включённая в цену в связи с послепродажной поддержкой и усовершенствованием товара в течение последующих 5-ти месяцев	200
Выручка от продажи товара, признанная на конец месяца	?