



# 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

<b>Показатели</b>	<b>Тыс.д.е.</b>
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

<b>Показатели</b>	<b>Тыс.д.е.</b>
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	?