

«Введение в МСФО. Выручка в примерах (МСФО (IAS) 18)»

Стандарт об отражении выручки является одним из важнейших и наиболее применяемых. Поэтому каждому начинающему специалисту важно четко разбираться в подходах к ее учету. Рассмотрим на примерах, в чем состоит отличие в оценке и признании выручки в зависимости от ситуаций: отгрузка товара, оказание услуг, получение процентов, роялти, дивидендов.

Обновленные концептуальные основы финансовой отчетности признают уместность и правдивое представление фундаментальными характеристиками финансовой информации.

Уместной считается информация, влияющая на принятие решений, а правдиво представленной – информация о реальных экономических фактах (а не юридических формах).

В реальной жизни множество факторов могут создавать условия для потенциального декорирования финансовых результатов деятельности (window dressing – финансовое вуалирование, причесывание, подкрашивание баланса с целью создать видимость высокой ликвидности). С целью исключить влияние таких явлений, а также для соблюдения принципа правдивого представления был разработан МСФО (IAS) 18 «Выручка».

Ниже представлен типичный пример применения принципа правдивого представления.

ПРИМЕР

Кавказская коньячная компания (ККК) производит коньяк 15-летней выдержки. Через год после разлития по бочкам коньяка продает весь запас коммерческому банку по себестоимости 1 000 000 руб. с правом обратного выкупа в течение пяти лет с уплатой 15 процентов годовых.

Строго по форме – это продажа, и ККК должна отразить реализацию с признанием выручки:

Дт «Расчеты с покупателями» 1 000 000 руб.;

Кт «Выручка» 1 000 000 руб.;

Дт «Себестоимость» 1 000 000 руб.;

Кт «Запасы» 1 000 000 руб.

По экономическому содержанию – это кредитное финансирование в размере 1 000 000 руб. на пять лет под 15 процентов годовых. Утверждение подтверждается обстоятельствами:

- продукт не прошел все стадии переработки и банк не сможет его реализовать;
- банк не имеет технологий и специалистов, необходимых для завершения производственного цикла;
- контракт содержит опцион, по которому ККК имеет право выкупить, а банк обязан продать по первому требованию;
- коньяк продается по себестоимости, без наценки.

Исходя из экономического содержания отражение должно быть следующим:

Дт «Денежные средства» 1 000 000 руб.;

Кт «Кредиты и займы» 1 000 000 руб.;

Далее ежегодно начисляются проценты в размере 150 000 руб.;

Дт «Расходы по займам» 150 000 руб.;

Кт «Задолженность по процентам» 150 000 руб.

Операции по реализации и признанию себестоимости отсутствуют.

Примечательно, что в отличие от других стандартов МСФО (IAS) 18 содержит не принципы, а конкретные правила признания выручки в разно образных ситуациях.

Цель стандарта – определить момент признания выручки, а именно когда имеется вероятность того, что компания получит будущие выгоды, подлежащие надежной оценке.

Оценка выручки. Выручка оценивается по справедливой стоимости полученного или подлежащего получению возмещения с учетом суммы любых торговых или оптовых скидок, предоставляемых компанией (п. 10 МСФО (IAS) 18). В случае предоставления покупателю отсрочки по оплате справедливая стоимость возмещения дисконтируется по вмененной ставке процента, определяемой как (п. 11 МСФО (IAS) 18):

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

Разница между справедливой стоимостью и номинальной суммой возмещения признается процентным доходом в соответствии с пунктами стандарта и в соответствии с МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты».

ПРИМЕР

Компания АРМ продает оборудование за 920 000 руб. с предоставлением отсрочки по оплате в один год. Себестоимость оборудования – 500 000 руб. Стоимость капитала компании (средневзвешенная процентная ставка по всем источникам финансирования компании) – 15

процентов годовых.

Выручка равна 800 000 руб. $(920\ 000\ \text{руб.} / (1 + 15\%)^1)$. Доход в размере 120 000 руб.

$(920\ 000 - 800\ 000)$ признается равномерно в течение года по 10 000 руб. в месяц.

Дебиторская задолженность признается по справедливой стоимости.

В момент продажи оборудования:

Дт «Расчеты с покупателями» 800 000 руб.;

Кт «Выручка» 800 000 руб.

Ежемесячно начисляется процентный доход:

Дт «Расчеты с покупателями» 10 000 руб.;

Кт «Доходы по процентам» 10 000 руб.

Идентификация договора. Критерии признания выручки надо применять к отдельным элементам договора, чтобы показать его содержание.

ПРИМЕР

Компания НРМ продает производственное оборудование, требующее обслуживания каждые полгода, за 700 000 руб., включая двухлетнее техническое обслуживание. Обычно полугодовое обслуживание в течение двух лет стоит 200 000 руб. Таким образом, в договоре можно выделить два элемента: продажу оборудования и последующее его обслуживание, которые подлежат раздельному признанию. В момент продажи оборудования выручка признается в размере 500 000 руб. $(700\ 000 - 200\ 000)$ одновременно, а 50 000 руб. $(200\ 000\ \text{руб.} / 4)$ учитываются каждые полгода в течение двухлетнего срока по мере выполнения технического обслуживания.

Бывает и по-другому, когда критерии признания надо применять к нескольким договорам, поскольку комплексный эффект не может быть определен без анализа группы договоров в целом. Для данной ситуации примером может служить описанная выше ситуация с продажей запасов коньяка, когда требуется учитывать в совокупности и договор купли-продажи на передачу коньяка банку, и потенциальный договор на покупку коньяка у банка, подтвержденный опционом, а возможно, и практику делового оборота. Для различных операций, в ходе осуществления которых возникает выручка (продажа товаров, оказание услуг, получение дивидендов, процентов, роялти), существуют свои особенности признания выручки. Рассмотрим их.

ПРОДАЖА ТОВАРОВ

Выручка от продажи товаров признается, когда выполняются все приведенные в пункте 14 МСФО (IAS) 18 условия :

- на покупателя переведены значительные риски и выгоды от владения товаром;

- предприятие не участвует в управлении в той степени, которая ассоциируется с правом владения и не контролирует переданные товары;
- величина выручки подлежит надежной оценке;
- есть уверенность в получении экономических выгод в результате выполнения договора;
- понесенные или ожидаемые затраты, связанные с договором, могут быть надежно измерены.

Другими словами, в МСФО важен переход не права собственности, а рисков и преимуществ владения. Например, в случае поставки оборудования с переходом права собственности после полной оплаты и расчетах через год с момента поставки выручка признается в момент поставки, если все риски и преимущества владения перешли уже в момент поставки. Хотя в большинстве случаев переход рисков и преимуществ владения совпадает с моментом перехода права собственности.

Обычные кредитные риски не являются причиной отсрочки признания выручки. Например, при поставке оборудования с переходом права собственности в момент поставки и оплатой спустя год после поставки выручка признается в момент поставки. Но порой продавец может сохранять риски и преимущества владения, несмотря на произведенную отгрузку товара, и тогда признание выручки откладывается:

- продавец сохраняет ответственность за качество товара, не покрываемую стандартными гарантийными обязательствами. Скажем, компания по госзаказу разрабатывает и производит средства ПВО, и после поставки происходит серия испытаний. В этом случае выручка подлежит признанию, если испытания пройдут успешно;
- продажа с привлечением агента. Получение выручки от конкретной продажи зависит от получения выручки агентом в результате его продажи. Например, компания СВТ поставила в январе в магазин ШОУ оборудование для сцены на условиях консигнации. В декабре магазин должен вернуть товар или произвести оплату. В июле магазин продал оборудование. СВТ следует отразить признание выручки в июле, несмотря на то что оплата может быть произведена до декабря;
- продажа с существенной установкой. Отправленные товары подлежат установке, а установка занимает значительную часть контракта, который еще не выполнен поставщиком. Например, при изготовлении встроенной мебели на заказ 50 процентов ее стоимости составляет собственно мебель, а 50 процентов – работа по ее установке и подгонке у заказчика. Мебельной компании следует признать выручку только после установки мебели у заказчика;
- возможность расторжения договора. Покупатель вправе расторгнуть договор купли-продажи по причине, определенной в договоре, и у компании нет уверенности в получении прибыли. Например, компания, занимающаяся дистрибуцией мощных дорогих пылесосов, предлагает клиентам пылесос с правом возврата без объяснения причин в течение года с момента получения и возврата 90 процентов его стоимости. Уровень возвратов составляет 50 процентов. Выручку следует признавать после прекращения права на возврат пылесоса;
- неопределенность в получении экономических выгод (ограничительные меры). Если на момент признания выручки есть неопределенность в получении экономических выгод, то признание выручки откладывается до их получения или устранения не-
- определенности. Однако если такие обстоятельства возникли после признания выручки, недополученная сумма или сумма, получение которой стало маловероятным, признается в качестве расхода, а не как корректировка суммы первоначально

признанной выручки.

Например, в 2014 году компания САС, осуществляющая вспомогательную роль при перевалке топлива в морском порту, не может получать плату за свои услуги, оказанные американской нефтяной компании в связи с санкциями. Несмотря на юридические и политические сложности, услуги все равно оказываются и обе стороны письменно подтверждают намерения продолжать сотрудничество. Компании САС следует признавать выручку, однако по мере ужесточения санкций необходимо формировать резерв сомнительной задолженности.

Признание выручки не откладывается в следующих ситуациях:

- сохранение незначительного риска владения. Продавец сохраняет только незначительный риск владения. Например, розничный магазин гарантирует возврат денег, если клиент не удовлетворен покупкой, в рамках Закона о защите прав потребителей. В данном случае выручка признается, так как продавец может надежно оценить будущие возвраты, используя опыт прошлых лет, и принять на себя обязательство по возврату денежных средств. На прогнозируемую сумму возврата начисляется резерв.
- гарантийное обслуживание. Наличие стандартных гарантийных обязательств по бесплатному сервисному обслуживанию не является основанием для задержки признания выручки или ее корректировки. Покупателю кофемашины известной немецкой марки предоставляется гарантия три года с момента продажи. Затраты, связанные с гарантийным обслуживанием, немедленно признаются как расход в форме резерва, но не уменьшают выручку.

Обмен товаров. При обмене аналогичных по характеру и стоимости товаров, например молока или масла (когда поставщики обменивают запасы в различных местах для своевременного удовлетворения спроса в конкретном месте), выручка не признается.

По отличающимся товарам/услугам выручка признается в размере стоимости полученных товаров/услуг, скорректированной на сумму переведенных денежных средств. И если только эта стоимость не может быть надежно оценена, то выручка определяется по стоимости переданных товаров/услуг, скорректированной на сумму переведенных денежных средств (п. 12 МСФО (IAS) 18).

ПРИМЕР

Компания ТЕМ атомной отрасли производит обмен топливных элементов с другим игроком

рынка КРС на газовую центрифугу. Обычная стоимость топливных элементов составляет 200 000 руб., доплата наличными за центрифугу – 100 000 руб., в то время как стоимость центрифуги составляет 250 000 руб. Выручка у ТЕМ определяется как 150 000 руб. (250 000 – 100 000). Учет у ТЕМ по реализации топливных элементов будет следующим:

Дт «Дебиторская задолженность» 150 000 руб.;

Кт «Выручка» 150 000 руб.

Приобретение центрифуги:

Дт «Основные средства» 250 000 руб.;

Кт «Кредиторская задолженность» 250 000 руб.

Расчеты и зачет взаимных требований:

Дт «Кредиторская задолженность» 250 000 руб.;

Кт «Денежные средства» 100 000 руб.;

Кт «Дебиторская задолженность» 150 000 руб.

ПРЕДОСТАВЛЕНИЕ УСЛУГ

Если результат договора на оказание услуг может быть надежно измерен, то выручка по договору должна признаваться путем указания на стадию завершенности сделки на отчетную дату с учетом соблюдения следующих условий (п. 20 МСФО (IAS) 18):

- сумма выручки может быть надежно оценена;
- существует вероятность получения экономических выгод;
- стадия завершенности может быть надежно оценена;
- затраты по сделке и затраты, необходимые для завершения договора, могут быть надежно оценены.

Стадия завершенности сделки может быть определена различными методами. Предприятие использует тот из них, который обеспечивает надежную оценку выполненной работы. В зависимости от характера сделки эти методы могут включать (п. 24 МСФО (IAS) 18):

- отчеты о выполненной работе;
- услуги, предоставленные на дату отчетности, в процентах к общему объему услуг;
- пропорциональное соотношение затрат, понесенных на данный момент, к оценочной величине общих затрат по сделке.

В затраты, понесенные на дату составления отчета, включаются лишь те, которые отражают предоставленные на эту дату услуги. В оценочные общие затраты по сделке включаются только затраты, отражающие предоставленные или подлежащие предоставлению услуги.

Для соблюдения указанных условий компании необходимо иметь эффективную систему финансового планирования и отчетности. По мере исполнения договора оценки выручки и затрат по договору проверяются и пересматриваются.

ПРИМЕР

1 июля 2014 года компания АК заключила договор с заказчиком – Группой О.Р.О. об оказании услуг по компиляции консолидированной отчетности в соответствии с МСФО и соблюдением МСФО (IFRS) 1 «Первое применение МСФО». Впервые опубликовать отчетность планируется за 2014 год, а датой перехода на МСФО является 1 января 2013 года. Срок оказания услуг – один год. Сумма контракта – 5 000 000 руб. Прямые затраты по контракту – 3 000 000 руб. К концу 2014 года компилятор подготовил данные по выполнению условий первого применения МСФО, разработал проформу отчетности, а также произвел компиляцию данных за 2013 год. Заказчик подтвердил приемку работ по первому применению МСФО и компиляции данных за 2013 год, затраты на которые составили 1 500 000 руб. Проформа заказчику не предоставлялась, поскольку по договору предусмотрено представление только финальной версии отчетности. Затраты на проформу составляют 250 000 руб.

В учете АК в 2014 году будут сделаны следующие проводки:

Дт «Незавершенное производство» 1 750 000 руб. (1 500 000 + 250 000);

Кт «Задолженность по зарплате» 1 750 000 руб.

Приемка работ в 2014 году заказчиком:

Дт «Себестоимость» 1 500 000 руб.;

Кт «Незавершенное производство» 1 500 000 руб.;

Дт «Дебиторская задолженность» 2 500 000 руб.;

Кт «Выручка» 2 500 000 руб. (5 000 000 – (1 500 000 / 3 000 000)).

Линейный метод признания выручки от услуг. Когда услуги предоставляются неопределенное количество раз на протяжении определенного периода времени, выручка признается линейно на регулярной основе (если какой-либо иной метод не отражает лучше стадию завершенности) (п. 25 МСФО (IAS) 18).

ПРИМЕР

Компания Спорт+ управляет фитнес-клубами и продает годовые безлимитные абонементы (карты клиента) на один год по 30 000 руб. Выручка подлежит признанию ежемесячно в размере 2500 руб. (30 000 руб. /12 мес.) в течение периода действия абонемента. Отложенная оценка выручки. Если выручка от оказания услуг не может быть оценена незамедлительно, то выручка признается только на величину признанных возмещаемых расходов (п. 26 МСФО (IAS) 18).

ПРИМЕР

Компания РЕЗИДЕНТ СКОЛКОВО (РС) заключила госконтракт на разработку оборудования для

Роскосмоса. Договором согласовано возмещение расходов на исследования и разработки в сумме до 2 000 000 руб., в случае успешных результатов испытаний оборудование планируется принять за 3 000 000 руб. В первый год ведения работ произведено затрат в размере 500 000 руб (в том числе по оплате труда на 300 000 руб., списано материалов на 200 000 руб.).

В учете РС в 2014 году будут сделаны следующие проводки:

Дт «Незавершенное производство» 500 000 руб.;

Кт «Задолженность по зарплате» 300 000 руб.;

Кт «Материалы» 200 000 руб.

По итогам признаются затраты и выручка:

Дт «Себестоимость» 500 000 руб.;

Кт «Незавершенное производство» 500 000 руб.;

Дт «Дебиторская задолженность» 500 000 руб.;

Кт «Выручка» 500 000 руб.

Выручка признается в размере понесенных затрат, поскольку есть только уверенность, что данные затраты будут возмещены, но пока нет оснований полагать, что разработки будут проведены успешно. Операция в убыток. Если есть высокая вероятность, что расходы не будут возмещены, то выручка не признается, а затраты признаются как расходы немедленно (п. 28 МСФО (IAS) 18).

ПРИМЕР

Компания РЕЗИДЕНТ СКОЛКОВО (РС) заключила госконтракт на разработку оборудования для Роскосмоса. В случае успешных результатов испытаний оборудование планируется принять за 3 000 000 руб., но при отрицательных результатах возмещения не предусмотрено. В первый год ведения работ произведено затрат в размере 500 000 руб.

В учете РС в 2014 году будут сделаны следующие проводки:

Дт «Незавершенное производство» 500 000 руб.;

Кт «Задолженность по зарплате» 300 000 руб.;

Кт «Материалы» 200 000 руб.

По итогам года расходы относятся на финансовый результат:

Дт «Прочие расходы» 500 000 руб.;

Кт «Незавершенное производство» 500 000 руб.

Таким образом, в зависимости от того, насколько точно можно определить финансовый результат, выручку разрешается признать по мере готовности продукции либо в размере возмещаемых затрат или же отказаться от ее признания с отнесением всех понесенных затрат на расходы.

ПРОЦЕНТЫ, ЛИЦЕНЗИОННЫЕ ПЛАТЕЖИ И ДИВИДЕНДЫ

Выручка от использования активов предприятия третьими лицами должна признаваться, если она может быть надежно оценена и есть высокая вероятность получения экономических выгод. При этом (п. 30 МСФО (IAS) 18):

- проценты признаются по методу эффективной ставки процента;
- роялти признаются по принципу начисления согласно договору;
- дивиденды признаются, когда установлено право акционеров на получение выплаты.

При расчете эффективного реального дохода учитываются дисконтирование и дополнительные затраты, понесенные при выпуске финансовых инструментов. Эффективная доходность актива – это процентная ставка для дисконтирования потока будущих поступлений, ожидаемых на протяжении срока службы актива, до первоначальной балансовой суммы актива. В качестве ставки дисконтирования используется преобладающая рыночная процентная ставка, которая включает как минимум три фактора:

- безрисковую процентную ставку, которая возникает на основе спроса и предложения на заемные средства и других объективных рыночных факторов в кредитном секторе, то есть на рынке займов и облигаций
- надбавку за риск – обусловлена степенью риска невозврата и зависит от надежности заемщика, наличия залога, гарантий и поручительств третьих лиц;
- инфляционную надбавку – обусловлена уровнем инфляции и уровне инфляционных ожиданий заимодателя.

Выручка от процентов определяется с учетом требований соответствующих стандартов по финансовым инструментам и включает амортизацию дисконта, премии или другой разницы между первоначальной балансовой

суммой долговой ценной бумаги и ее суммой на момент погашения.

ПРИМЕР

Банк ГПБ выдает кредит в размере 1 000 000 руб. под 24 процента годовых компании ГП на один год. Это соответствует среднерыночной ставке по кредитам. Кроме того, банк взимает комиссию за выдачу кредита в размере 1,2 процента в момент выдачи. В учете банка будут сделаны следующие проводки:

Дт «Средства, размещенные в кредитах» 988 000 руб.;

Кт «Денежные средства» 1 000 000 руб.;

Дт «Денежные средства» 12 000 руб.

Ежемесячно признается доход:

Дт «Проценты к получению» 21 000 руб.;

Кт «Доходы по процентам» 21 000 руб.

Эффективная ставка по кредиту равна 25,5 процента, рассчитывается по формуле ЧИСТВНДОХ. В соответствии с МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» такая категория финансовых активов, как ссуды и дебиторская задолженность, должна первоначально признаваться по справедливой стоимости, а впоследствии по амортизированной с применением эффективной ставки процента. Следовательно, при составлении отчетности в соответствии с МСФО необходимо уменьшить полученный кредит на сумму полученной комиссии, а затем начислить часть дохода, относящуюся к отчетному

периоду, в качестве процентного дохода. Другими словами, для подготовки к расчету амортизированной стоимости следует убрать встречные денежные потоки по выдаче кредита и получению комиссии.

Если проценты не выплачены, но начислены до приобретения финансового инструмента (накопленный доход), последующее их получение распределяется на два периода: до приобретения и после приобретения, и только вторая часть признается в качестве выручки (п. 32 МСФО (IAS) 18).

ПРИМЕР

30 июня 2014 года за 210 000 руб. компания приобрела облигацию номинальной стоимостью 200 000 руб. В конце каждого года по ней выплачивается доход в размере 10 процентов.

В момент приобретения компания делает следующие проводки:

Дт «Финансовый инструмент» 210 000 руб.;

Кт «Денежные средства» 210 000 руб.

В момент выплаты дохода компания делает проводки:

Дт «Денежные средства» 20 000 руб.;

Кт «Финансовый инструмент» 10 000 руб.;

Кт «Доход в виде процента» 10 000 руб.

Дивиденды. Дивиденды признаются, когда у акционера появляется право на их получение. Если дивиденды на долевые ценные бумаги объявлены до приобретения, но не выплачены, то они вычитаются из первоначальной стоимости ценных бумаг аналогично описанному выше порядку.

Роялти. Роялти (лицензионные платежи) накапливаются и признаются методом начисления согласно содержанию договора, если не находится иной, более подходящей систематической рациональной основы (п. 33 МСФО (IAS) 18).

ПРИМЕР

Компания «А-Рекордс», владеющая правами на популярную мелодию O-LA-LA, предоставила право мобильным операторам на установку этой мелодии в качестве услуги GOOD'OK стоимостью 0,1 руб. за каждое подключение этой мелодии. В течение первого месяца было установлено 5 000 000 подключений, в течение второго месяца – 15 000 000. Соответственно, на основании данных биллинговых систем и отчетов операторов компания признает выручку:

В первый месяц:

Дт «Дебиторская задолженность» 500 000 руб.;

Кт «Выручка в виде роялти» 500 000 руб. (5 000 000 подключ. × 0,1 руб.).

Во второй месяц:

Дт «Дебиторская задолженность» 1 500 000 руб.;

Кт «Выручка в виде роялти» 1 500 000 руб. (15 000 000 подключ. × 0,1 руб.).

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

Согласно стандарту, компания должна раскрывать (п. 35 МСФО (IAS) 18):

- учетную политику, принятую для признания выручки, в том числе методы, используемые для определения стадии завершенности операций, связанных с предоставлением услуг;
- сумму каждой значительной статьи выручки, признанной в течении периода, в том числе выручки, возникающей от:
 - продажи товаров;
 - предоставления услуг;
 - процентов;
 - роялти;
 - дивидендов;
- сумму выручки, возникающей от обмена товаров или услуг, включенных в каждую значительную статью выручки.

Важно помнить, что действие стандарта IAS 18 ограничено во времени, поскольку в 2014 году опубликован стандарт IFRS 15 «Выручка по договорам с клиентами», обязательный к применению с 2017 года.

Источник: Пресс-центр АКГ "ДЕЛОВОЙ ПРОФИЛЬ" (GGI), Журнал "МСФО на практике" №06, 2015

<https://delprof.ru/press-center/experts-pubs/vvedenie-v-msfo-vyruchka-v-primerakh-msfo-ias-18/>

Группа «ДЕЛОВОЙ ПРОФИЛЬ»

127015, г. Москва, ул. Вятская, д. 70

+7 (495) 740-16-01

info@delprof.ru