

ВЫРУЧКА ПО МСФО. ОСОБЕННОСТИ УСЛОВИЙ СДЕЛОК

Никита Шурманов,

финансовый аналитик компании «1С-Архитектор бизнеса»

От оперативности поступления выручки зависят финансовая устойчивость организации, величина ее прибыли, своевременность всех расчётов. Из выручки организации покрывают свои текущие затраты на производство и реализацию продукции и формируют прибыль. Порядок признания и отражения выручки в соответствии с МСФО не затрагивает детальных вопросов, возникающих при рассмотрении наиболее распространённых и не всегда однозначных сделок. Их знание позволяет чувствовать себя более свободно и уверенно.

Для признания выручки от продажи товаров, кроме общих критериев признания, должны соблюдаться следующие дополнительные условия:

- предприятие не должно участвовать в управлении товарами в той степени, которая обычно ассоциируется с правом собственности;
- значительные риски и выгоды, связанные с собственностью на товары, должны быть

переданы покупателю, и предприятие прекращает осуществлять фактический контроль над переданными товарами.

Продажа с отсроченной поставкой

Чтобы признать выручку от продажи товаров, предприятие (продавец) должно соблюсти дополнительные условия по управлению проданными

товарами. Соблюдение дополнительных условий особенно важно при анализе нестандартных операций, например, при продаже с отсроченной поставкой, когда доставка товара откладывается по просьбе покупателя, но право собственности переходит к нему, и он оплачивает счета.

Выручка не признаётся, когда имеется лишь намерение приобрести или произвести товары ко времени их отгрузки. Применительно к операциям с отсрочкой поставки моментом признания выручки является переход к заказчику прав собственности, при условии, что:

- существует высокая вероятность того, что доставка будет осуществлена;
- на момент признания продажи товары есть на складе, отобраны и подготовлены для отгрузки покупателю;
- покупатель документально подтверждает распоряжения по отсрочке доставки;
- применяются обычные условия и сроки оплаты.

ПРИМЕР

Организация А предлагает покупателям финансовые льготы, побуждая их размещать заказы на приобретение товаров прежде, чем у них возникнет фактическая потребность в них. Поскольку покупатели не имеют возможности хранить не требующиеся в настоящее время («несезонные») товары, организация

А предлагает хранить эти товары для покупателей до тех пор, пока они не сделают запрос на поставку товаров. В большинстве случаев организация А берёт на себя затраты по хранению, отгрузке и страхованию этих товаров.

В этом случае организации А не следует признавать выручку до момента отгрузки, поскольку покупатель просто воспользуется преимуществами предложенных льгот, и поставка по его просьбе не откладывается. Инициатором всей операции является организация А. Она оплачивает расходы по хранению, транспортировке и страхованию товаров, и в данном случае значительные риски, связанные с ними, к покупателю не перешли. ■

Фактор «обычных условий и сроков оплаты» часто будет зависеть от фактов прошлых лет, свидетельствующих о принятом порядке проведения таких сделок по продаже. Если прецедентов таких продаж не было, и условия и сроки платежа представляются необычными, то это может свидетельствовать о том, что выручку признавать не следует.

Значительные риски и выгоды, связанные с правом собственности

В большинстве случаев переход значительных рисков и выгод, связанных с правом собственности, будет совпадать с передачей юридических прав собствен-

ности или физической поставкой товаров. Однако в некоторых случаях момент перехода рисков и выгод, связанных с правом собственности, может не совпадать с моментом передачи юридических прав собственности или права владения, либо такой переход может быть последовательным, а не одномоментным.

Таким образом, разрыв во времени между моментом передачи продавцом значительных рисков и выгод, связанных с правом собственности, и моментом принятия их покупателем должен отсутствовать. Передача рисков и выгод, связанных с правом собственности, от продавца к покупателю происходит одновременно. Однако иногда, чтобы определить точный момент перехода, требуется применить профессиональное суждение.

Так, при определении момента перехода рисков и выгод, связанных с правом собственности от продавца к покупателю, одним из рассматриваемых факторов являются условия поставки (отгрузки). Стандартными торговыми определениями (Инкотермс, «Международные коммерческие условия»), которые часто

используются в международных договорах купли-продажи, являются условия поставки «франко-борт» (FOB), «стоимость, страхование и фрахт» (CIF) и «доставлено, пошлина не оплачена» (DDU).

В случае договорных условий FOB и CIF все значительные риски и выгоды, связанные с правом собственности, как правило, переходят к покупателю при погрузке товаров на судно либо другое средство транспортировки в порту продавца. В случае договорного условия DDU все значительные риски и выгоды, связанные с правом собственности, переходят к покупателю в момент доставки товаров в порт покупателя. Соответствующая продажа признаётся в тот момент, когда имеют место эти события, но при условии, что удовлетворяются все другие критерии для признания выручки.

Значительные обязательства по исполнению договора

Выручка признаётся в случае, когда выполняются все значительные обязательства по договору. Например, если постав-

Инкотермс — (англ. Incoterms, International commerce terms) — международные правила по толкованию наиболее широко используемых торговых терминов в области внешней торговли. Международные торговые термины представляют собой стандартные условия договора международной купли-продажи, которые определены заранее в международно признанном документе. Эти условия регламентируют момент передачи права собственности на товар (и, соответственно, ответственность за испортившийся в пути товар, неправильное оформление документов на груз и т. д.).

Источник: <http://www.uristys.ru/>

ленные товары требуют установки или проверки (инспектирования) их качества (и эти работы составляют значительную часть договора), выручка признаётся после завершения работ по установке или инспектированию. Однако в рамках одного договора производитель может принять на себя два отдельных и отличающихся друг от друга обязательства перед покупателем: одно – в отношении поставки оборудования, а другое – по его установке.

ПРИМЕР

Организация А производит, продаёт и монтирует для покупателей сложное оборудование. Стоимость всех работ по договору составляет 20 000 д.е. Монтаж этого оборудования может быть произведен только производителем.

Если организация А договаривается поставить оборудование и выполнить работы по его монтажу, то выручка не должна признаваться до тех пор, пока монтаж оборудования не завершён. Покупатель не может использовать оборудование, пока оно не будет установлено, и поэтому в данном случае значительные риски и выгоды, связанные с правом собственности, не перешли к покупателю.

Если же монтаж является рутинной операцией и может быть выполнен самим заказчиком или третьей стороной, а производитель разделил свои обязательства в рамках одного договора, то

риски и выгоды, связанные с правом собственности на оборудование, перешли к покупателю в момент доставки оборудования. Следовательно, выручка, относящаяся к его поставке, должна быть признана. ■

Гарантийные обязательства

Если в цене продажи товаров учтены стандартные гарантийные обязательства, например, 12-месячная гарантия на холодильники и стиральные машины, то обычно продавец не должен нести значительные риски в отношении проданных товаров, и продажа не препятствует признанию выручки. Однако принятые на себя гарантийные обязательства, условия которых отличаются от стандартных, могут указывать на то, что значительные риски и выгоды, связанные с собственностью на товары, не перешли к покупателю. Или что при поставке товара, который покупатель мог бы использовать, продавец не выполнил все свои обязательства.

Право покупателя на возврат товаров

Если покупатель имеет право вернуть товары, и существует неопределённость в отношении вероятности таких возвратов, выручка не признаётся до момента принятия покупателем поставки, либо не признаётся до окончания периода, в течение которого покупатель имеет право вернуть товары.

Для оценки возможности возврата проданных товаров предприятие должно опираться на свои статистические данные прошлых периодов. Если, исходя из своего прежнего опыта, предприятие может надёжно оценить количество товаров, которые будут возвращены, то было бы корректно признать выручку в сумме, ожидаемой к получению в отношении проданных товаров, которые не будут возвращены (при условии, что удовлетворяются все другие критерии признания выручки).

Соглашения сквозной продажи

В некоторых случаях получение выручки предприятием зависит от возможности покупателя осуществить последующую продажу приобретённых им товаров. Например, когда товары переданы другому предприятию (комиссионеру), который держит товар на своих складах на условиях консигнации, или когда товары проданы дистрибьюторам или иным сторонам, выступающим в качестве агентов. В этих случаях выручка признаётся только после того, как комиссионер или агент осуществит продажу соответствующих товаров третьим лицам.

Право обратной покупки товаров

При осуществлении продажи товаров предприятие (продавец) может заклю-

чить соглашение об обратной покупке этих товаров через какое-то время, либо продавец может иметь право на осуществление такого «выкупа» через какое-то время после продажи.

Предприятие также может гарантировать покупателю выплату отрицательной разницы между фактической остаточной стоимостью товара, например, машины, в какой-либо конкретный момент времени в будущем, и определённой величиной, гарантированной предприятием. Такие операции считаются связанными.

Если продавец заключает соглашение о продаже и обратной покупке, то следует проанализировать условия соглашения, чтобы определить, передал ли продавец, по существу, все риски и выгоды, связанные с правом собственности, покупателю. Таким образом, если продавец имеет право или обязательство по выкупу, то целесообразно обратиться к указаниям по порядку учёта договоров аренды (МСФО 17) для определения, переданы ли риски и выгоды и следует ли признать продажу. Отличие финансовой аренды от операционной аренды основывается на том, в какой степени риски и выгоды, связанные с правом собственности, были переданы арендатору.

Продажа с резервированием товара

Продажа с резервированием товара – это продажа, при которой поставка товаров осуществляется только тогда, когда поку-

патель произведёт последний платёж из серии рассроченных платежей. Выручка от продаж, при которых товар резервируется за покупателем до выплаты им его полной стоимости, обычно признаётся в момент доставки товара покупателю.

ПРИМЕР

Организация А является предприятием розничной торговли, которое предлагает своим покупателям возможность приобретения товаров на условиях их резервирования до полной оплаты. Организация А оставляет такие товары у себя, отделив их в своем учете от других товарных статей, и взимает с покупателя денежный взнос (задаток). В момент получения задатка организация А не требует от покупателей заключения договора рассрочки платежей или принятия ими других обязательств по оплате, однако устанавливает некоторый период, в течение которого покупатель должен завершить расчёты по сделке. Товары не доставляются покупателю до тех пор, пока он не произведёт их полную оплату. В случае если покупатель не выполняет своих обязательств по выплате оставшейся суммы, он лишается права на оплаченный им задаток, а организация А, в соответствии с законодательством своей юрисдикции, может оставить эти удержанные средства в своем распоряжении. В случае утери, повреждения или уничтожения зарезервированных товаров организа-

ция А должна либо вернуть покупателю уплаченные им суммы, либо предоставить равноценную замену товаров. Организация А признает выручку от таких продаж только тогда, когда товары будут переданы покупателю. ■

Однако если опыт показывает, что в большинстве случаев подобные операции продажи доводятся до конца, то выручка может быть признана в момент получения значительной суммы задатка при условии, что соответствующие товары есть в наличии, выделены и готовы для отгрузки покупателю.

Понятие «значительной суммы» в МСФО не определено. Однако, согласно сложившемуся за время практики мнению, сумма задатка должна быть достаточно большой, чтобы понять, исходя из прежнего опыта предприятия, что конкретная сделка будет с большой вероятностью завершена.

Данное требование должно применяться по отдельности к каждой сделке, по которой полученная сумма задатка является значительной, а не как общее правило («порог») для признания продаж с резервированием товара до полной выплаты его стоимости.

Например, предприятие розничной торговли модной одеждой требует внесения задатка 5% от ее стоимости по всем операциям продажи с резервированием товаров. И хотя опыт показывает, что 95% таких операций доводятся до завершения, выручку признавать

в этом случае нельзя, поскольку сумма задатка не является значительной. Однако если по одной из этих сделок продаж будет получена значительная сумма задатка, то возможно, она будет соответствовать критериям признания выручки.

Невозмещаемые платежи, осуществлённые до поставки товаров

ПРИМЕР

Организация А предоставляет компании Б лицензию на право продавать программные продукты организации А третьим сторонам. В момент заключения лицензионного соглашения цена отдельных программных продуктов не фиксируется, поскольку рынок для них является новым.

Стоимость лицензии составляет 2 000 000 д.е., которые, по условиям договора, не подлежат возврату. Деньги выплачиваются организации А в момент заключения лицензионного соглашения. При этом первоначальные закупки компании Б в объёме 2 000 000 д.е. будут зачтены в счет лицензионного платежа.

После того как общий объём продаж организации А компании Б достигнет 2 000 000 д.е., компания Б может осуществлять дополнительные закупки без продления лицензии.

Организация А обязана поставлять новые версии существующих программ-

ных продуктов и предоставлять компании Б новые продукты сразу после их появления. Все копии программного обеспечения поставляются компании Б по её требованию.

Компания Б имеет неограниченное право на возврат продуктов, которые она приобрела у организации А, до момента их продажи своим покупателям. Поскольку рынок для этого программного обеспечения новый, то уровень потенциальных возвратов не поддаётся надёжной оценке.

При решении вопроса, можно ли признать 2 000 000 д.е. в качестве выручки в момент поступления этих средств, организация А пришла к выводу, что величина выручки может быть с надёжностью определена, и что существует высокая вероятность получения связанных с ней экономических выгод, поскольку платёж не подлежит возврату и выплачивается авансом.

Однако, несмотря на то что эта операция была определена как предоставление лицензии, по своему экономическому содержанию она является предоплатой поставки программного обеспечения.

Покупная цена будущих поставок программных продуктов будет засчитываться в счёт платежа — 2 000 000 д.е. до тех пор, пока объём закупок компании Б не превысит эту сумму. И только с этого момента компании Б придётся оплачивать любые дополнительные поставки.

Таким образом, организация А может признать выручку только в тот момент, когда компания Б продаст копии программного обеспечения конечным пользователям.

А до этого момента организация А продолжает нести риски и получать выгоды, связанные с правом собственности на программные продукты, поскольку:

- в момент заключения договора организация А еще не выполнила ни одного из требуемых по условиям договора действий (в т.ч. поставку программного обеспечения). Поскольку программные продукты будут обновляться и могут быть разработаны новые продукты, то нет ясности в отношении того, каким будет этот товар;
- компания Б имеет неограниченное право на возврат приобретенного продукта до тех пор, пока он не будет продан одному из её покупателей. И поскольку рынок для этого программного обеспечения является новым, то уровень возвратов не может быть надёжно оценен;
- на дату заключения договора цены на программное обеспечение не устанавливались;
- копии программного обеспечения поставляются по отдельности по мере того, как компания Б продаёт их конечным пользователям. ■

Ценовые скидки за объём

Договоры продажи могут предусматривать ценовые скидки в форме возврата покупателю некоей суммы, если объём приобретённых им товаров или услуг достигнет определённого уровня. Например, если покупатель приобретает товары на определённую сумму, то ему возвращается соответствующий процент от ее размера. Если существует высокая вероятность того, что такая скидка будет предоставлена и её величина может быть с надёжностью определена, то на эту сумму уменьшается выручка в момент признания соответствующей продажи (т.е. до момента достижения необходимого порогового количества приобретаемого товара).

ПРИМЕР

Организация А продаёт товары, и каждому покупателю, который потратил на их приобретение минимум 100000 д.е. в течение календарного года (являющегося также и отчётным годом предприятия А) она возвращает 15% от потраченной суммы. Обычно основной объём продаж приходится на четвёртый квартал. По оценкам компании А, основанным на опыте прошлых лет и прогнозах на текущий год, существует высокая вероятность того, что в целом за год определённый покупатель приобретёт товаров на сумму 110000 д.е. Таким образом, сумма выручки, при-

знаваемая в течение года по каждой операции продажи, должна отражать ожидаемый объём продаж этому покупателю за весь год. Тот же принцип применяется, если предприятие А формирует промежуточную финансовую отчётность.

То есть, для определения выручки за первый квартал организация А применяет ставку предоставляемой скидки в размере 15%, исходя из ожидаемого годового объёма продаж в 110000 д.е. ■

Количество и виды операций в соответствии с нуждами бизнеса постоянно меняются. Чтобы правильно определить, что представляет собой выручка, которую следует отразить в финансовой отчётности, надо понимать бизнес-модель компании, знать, чем она занимается, что продает. Кроме того, в примечаниях к финансовой отчётности компании раскрывают, в какой момент они учитывают выручку от продажи своих товаров или услуг. Поэтому методы признания выручки важно зафиксировать в учетной политике компании.