

ВЫРУЧКА. ПРИЗНАНИЕ И ОТРАЖЕНИЕ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО

Никита Шурманов,

финансовый аналитик компании «1С-Архитектор бизнеса»

Выручка – один из важных показателей работы и отчетности компании. Общие принципы и критерии признания выручки сформулированы в стандарте МСФО (IAS) 18 «Выручка», однако концепция выручки довольно сложна. При этом общая методология её признания остается неизменной уже длительное время. Сегодня в бизнесе появилось много новых видов сделок, инструментов, их комбинаций, что затрудняет определение и признание выручки в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

Выручка представляет собой общий приток экономических выгод, полученных предприятием и принадлежащих ему. В случае агентских отношений суммы, полученные/собранные от имени принципала, не признаются агентом в качестве выручки. Когда соглашение заключает в себе несколько компонент, может требоваться отдельный учёт выручки по каждой компоненте в отдельности. Выручка от продажи товаров признаётся тогда, когда предприятие осуществило

передачу покупателю значительных рисков и выгод, связанных с правом собственности на эти товары, и предприятие более не контролирует эти товары и не имеет отношения к ним в качестве управляющего.

Выручка, полученная по договорам на предоставление услуг, признаётся в том периоде, в котором были оказаны соответствующие услуги, как правило, с использованием метода оценки степени завершенности выполнения договора. С использо-

ванием этого же метода отражаются в учёте и договоры на строительство. Метод, согласно которому выручка признаётся только после завершения всех договорных работ, использовать не разрешается.

Признание выручки не зависит от факта получения денежных средств. Однако если обмениваемые товары или услуги являются подобными по сущности и стоимости, то в результате такой операции выручка не возникает.

Сфера применения и определение

В МСФО изложены основные принципы признания выручки, применимые ко всем предприятиям, а также приведены дополнительные указания в отношении определённых видов сделок, например, КР МСФО 13 содержит указания по отражению в учёте программ, направленных на повышение лояльности покупателей. Несмотря на то, что КР МСФО 12 «Концессионные соглашения на предоставление услуг» предусматривает специфичные для отрасли указания по признанию выручки, в целом, МСФО содержат отраслевые указания в отношении признания выручки лишь в ограниченном объёме. Например, отсутствуют конкретные указания о порядке признания выручки и затрат предприятиями, занимающимися разработкой программного обеспечения.

Определение выручки похоже на определение доходов, данное в Кон-

цепции стандартов МСФО. Выручка – это доход, возникающий в ходе обычной деятельности предприятия (например, при продаже готовой продукции). Прочие доходы предприятия (т.е. доходы, возникающие не в ходе обычной его деятельности) представляют собой не выручку, а «побочную» прибыль (или убыток) и не включаются в сферу применения МСФО 18.

Допустимы и исключения. Например, в любом случае продажа организацией объекта основных средств приводит к признанию прибыли или убытка. Однако если обычной деятельностью организации является сдача объектов основных средств в аренду и последующая их продажа, то поступления от такой продажи признаются как выручка.

СПРАВКА

Общепринятые сокращения:

МСФО — Международные стандарты финансовой отчетности;

КР МСФО — Комитет по разъяснениям международных стандартов финансовой отчетности или выпущенные им разъяснения;

IAS — Международный стандарт финансовой отчетности, выпущенный Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО), или его пересмотренная версия, выпущенная Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО).

Или следующий пример: вклады, полученные организацией от его акционеров, действующих именно в качестве акционеров, не являются для организации ни выручкой, ни доходом. Так, прощение долга по займу, предоставленному организации его акционером, как правило, должно трактоваться не как доход, а как вклад в капитал организации, за исключением случаев, когда акционер действовал не в качестве акционера. В любом случае в отношении займов, которые были прощены организациями, состоящими в составе одной и той же группы, может понадобиться такой же анализ, поскольку организация, отказавшаяся от своего права требования, могла это совершить по распоряжению общей для них материнской компании.

Общий подход

Выручка может быть получена в результате:

- **продажи товаров**, включая товары, произведённые или приобретённые предприятием для перепродажи;
- **договоров на строительство**, представляющих собой договоры с конкретно оговариваемыми условиями, которые заключаются на сооружение объекта либо совокупности объектов, если они тесно взаимосвязаны или взаимозависимы по своей конструкции, технологии и функциям, или конечной цели или использованию;

- предоставления услуг, обычно связанных с выполнением согласованной в договоре задачи;
- использования активов предприятия, что приводит к получению вознаграждения в виде роялти, дивидендов и процентов.

Для того чтобы признать выручку, предприятие (продавец) должно осуществить поставку товаров или оказание услуг согласно договорённости. Требуемые действия могут быть зафиксированы в формальном договоре, как заказ на поставку или договор на оказание услуг. Однако для признания выручки не является обязательным наличие письменного или иного формального подтверждения имеющейся договорённости. Например, выручка может быть признана даже в том случае, если заказ на поставку не оформляется. Кроме того, форма и содержание договора могут не соответствовать тому, как выполняются обязательства по договору и признаётся выручка.

Последовательность признания выручки

Процесс признания выручки можно разделить на несколько шагов (Схема).

Шаг 1: определить компоненты

Первым шагом в процессе признания выручки является решение вопроса о том, содержит ли одно соглашение не-

МАСТЕР-КЛАСС

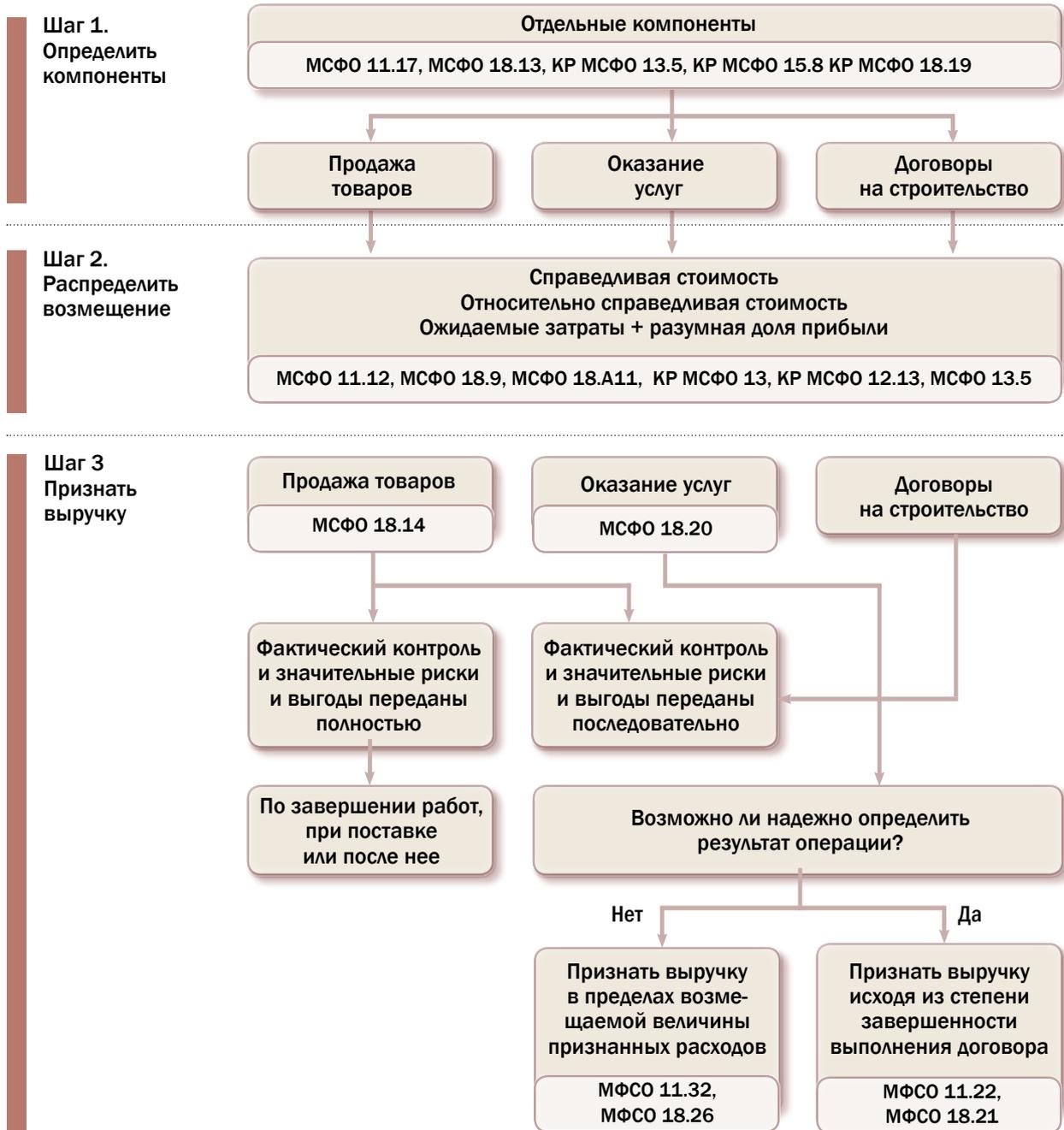


Схема. Последовательность признания выручки.

сколько идентифицируемых по отдельности компонент. Однако когда признание выручки по нескольким компонентам происходит в одно и то же время, то не-

обходимость выделения отдельных компонент операции отсутствует, поскольку это никак не влияет на сроки признания выручки.

Процесс признания выручки также предполагает определение соответствующих стандартов и/или разъяснений, которые следует применить.

В некоторых случаях компоненты приносящей выручку операции будут подпадать под действие одного стандарта. Например, к компонентам продажи и последующего обслуживания будут применяться требования МСФО 18. В других случаях к различным компонентам будут применяться требования разных стандартов, например, компоненты строительства и последующего обслуживания будут учитываться согласно требованиям МСФО 11 и МСФО 18 соответственно.

В некоторых соглашениях, предполагающих несколько видов работ/действий, оставшаяся по договору часть работ, которую предстоит выполнить, или продукции, которую ещё предстоит поставить, является значительной (например, установка и тестирование аппаратных средств и программного обеспечения под требования заказчика), либо сам факт продажи зависит от того, принимает ли покупатель предложенную ему продукцию. В таких случаях может быть целесообразным выделить самостоятельные компоненты договора и отнести выручку к каждой идентифицированной компоненте по отдельности. Если не выявлено никаких разделимых компонент, то возможно, что выручку нельзя будет признавать ни в какой части до момента завершения (или принятия) всех работ по договору, если соответствующая сдел-

ка учитывается согласно требованиям МСФО 18.

Выявление компонент в рамках одного соглашения отвечает общим принципам МСФО 18, т.е. требованию о том, что для отражения сущности сделки может потребоваться применение критериев признания выручки к различным идентифицируемым компонентам отдельно взятой операции.

Данный общий принцип прямо выражен в нескольких выпущенных разъяснениях КР МСФО:

- КР МСФО 13 в отношении программ, направленных на повышение лояльности покупателей;
- КР МСФО 15 в отношении операций продажи объектов недвижимости;
- КР МСФО 18 в отношении полученных от покупателей/заказчиков объектов основных средств.

МСФО 18 не даёт подробных указаний о том, как следует выявлять отдельные компоненты в рамках одного договора или соглашения. Однако предприятию следует принять во внимание требования МСФО 11 в части объединения и разделения договоров на строительство, а также следующие критерии, содержащиеся в КР МСФО 18, с тем чтобы применить их по аналогии к другим видам договоров:

- рассматриваемый компонент имеет для покупателя самостоятельное значение и стоимость;

- справедливую стоимость данного компонента можно надёжно оценить.

В некоторых случаях существует возможность идентификации отдельных компонентов договора, но при этом целесообразнее отражать их в учёте как одну операцию. Например, операции по поставке продукции или оказанию услуг могут предусматривать уплату невозмещаемого первоначального вознаграждения и последующие периодические платежи за будущие товары или услуги. Суммы первоначального вознаграждения могут, по экономическому содержанию, быть (полностью или частично) авансовыми платежами за будущие товары или услуги, либо права на текущие услуги или оказываемые услуги могут являться необходимым условием для получения покупателями ожидаемых выгод от этого авансового платежа. В таких случаях первоначальный авансовый платёж и постоянно действующее обязательство по исполнению обязанностей, связанных с подлежащими предоставлению услугами, должны оцениваться в комплексе (как интегрированный пакет). В таких обстоятельствах следует считать, что полученное авансом вознаграждение (даже если оно не подлежит возврату) «зарабатывается» предприятием по мере оказания услуг в течение срока действия соглашения или ожидаемого срока исполнения обязательств. И, оно, как правило, должно отсрочиваться и признаваться в качестве

выручки на систематической основе на протяжении соответствующих периодов оказания услуг.

Сроки, условия и суммы такого авансового вознаграждения обычно согласовываются в процессе определения цен по всем элементам соглашения, и его элементы, ассоциируемые с авансовым вознаграждением, оценивались бы заказчиком как имеющие значительно меньшую стоимость или вовсе не имеющие ценности, если бы отсутствовали обязательства предприятия по выполнению других элементов соответствующего договора.

ПРИМЕР 1.

Организация «Альфа», специализирующаяся в области информационных технологий, договаривается оказывать услуги по исследованиям и разработкам для своего заказчика в течение согласованного периода времени. Заказчику предстоит использовать технологию, собственником которой является организация «Альфа». Данная технология не может быть продана или передана по лицензии отдельно без соответствующих работ по исследованиям и разработкам.

По условиям соглашения, заказчик должен уплатить невозмещаемый «платёж за доступ к технологии» в дополнение к периодическим платежам за проведение работ по исследованиям и разработкам на протяжении срока действия договора.

Таким образом, завершённая организацией «Альфа» операция (т.е. привлечение заказчика) не является значительным событием с точки зрения «зарабатывания» выручки и не имеет для заказчика самостоятельного значения и стоимости. Заказчик приобретает права продолжительного действия, продукцию или услуги, предоставляемые при постоянном участии организации «Альфа», а процесс «зарабатывания» выручки завершается путём исполнения обязательств, предусмотренных условиями соглашения, а не просто посредством заключения коммерческого (т.е. приносящего выручку) соглашения. Это подтверждается тем фактом, что организация «Альфа» не продаёт первоначальные права, продукцию или услуги отдельно (т.е. без постоянного участия предприятия в процессе). Полученный авансом гонорар должен признаваться систематически на протяжении периода предоставления услуг по исследованиям, поскольку именно в течение этого срока «зарабатывается» вознаграждение. ■

Шаг 2: распределить возмещение

Если анализируемый договор представляет собой однокомпонентный договор, необходимо сразу перейти к Шагу 3 «Признать выручку».

Когда договор или соглашение содержит несколько компонент, вторым шагом в процессе признания выручки является

распределение общей величины возмещения между этими компонентами.

Однако если момент признания выручки по компонентам является одинаковым, то, как правило, не возникает необходимости распределять выручку, поскольку все эти компоненты отражаются в учёте в совокупности.

Несмотря на то, что МСФО 18 по большей части не содержит указаний о том, как распределять выручку между компонентами, конкретные указания в части распределения включены в выпущенные разъяснения. Например, в КР МСФО 13 – в отношении программ, направленных на повышение лояльности покупателей, и в КР МСФО 15 – в отношении операций продажи объектов недвижимости. В соответствии с указанными разъяснениями выручка может быть распределена между компонентами одним из следующих методов:

- на основе расчёта относительных величин справедливой стоимости;
- на основе расчёта справедливой стоимости компонент, обязательства по которым ещё не выполнены (метод оставшихся обязательств или метод справедливой стоимости).

При использовании относительных величин справедливой стоимости общая сумма возмещения распределяется между различными компонентами исходя из соотношения величин справедливой

стоимости этих компонент относительно друг друга.

ПРИМЕР 2.

Допустим, операция состоит из двух компонент А и Б.

Если справедливая стоимость компоненты А составляет 100 д.е., а компоненты Б – 50 д.е., то две трети общей суммы возмещения будут отнесены на компоненту А. Если общая сумма возмещения составляет 120 д.е., то выручка в размере 80 д.е. будет отнесена на компоненту А, а 40 д.е. – на компоненту Б.

При использовании метода оставшихся обязательств компоненты, обязательства по которым ещё не выполнены, оцениваются по справедливой стоимости, а оставшаяся часть общей суммы возмещения относится на компоненту, обязательства по которой уже выполнены.

Допустим, некая операция состоит из двух компонент А и Б. По состоянию на отчётную дату выполнены обязательства только по компоненте А. Если справедливая стоимость компоненты Б составляет 90 д.е., а общая сумма возмещения составляет 120 д.е., то выручка в размере 30 д.е. будет отнесена на компоненту А, а 90 д.е. – на компоненту Б. ■

В МСФО 18 также упоминается метод распределения выручки исходя из ожидаемых затрат на выполнение соответствующих обязательств плюс обоснованная норма прибыли (метод «затраты плюс

маржа»). Фактически здесь применяется метод оставшихся обязательств, но без использования рыночных данных. Таким образом, метод «затраты плюс маржа» в общем случае можно применять только тогда, когда применение метода относительных величин справедливой стоимости или метода оставшихся затрат является затруднительным в силу отсутствия рыночных данных, используемых в качестве исходных параметров. Такие исходные параметры могут быть либо прямыми (например, цены продаж продукции с идентичными характеристиками), либо опосредованными (например, цены продаж продукции со сходными характеристиками).

Используемый на практике подход, обратный методу оставшихся обязательств, согласно которому оценивается справедливая стоимость компонент, по которым обязательства уже выполнены, а оставшаяся часть возмещения относится на компоненту (компоненты), обязательства по которой (которым) ещё не выполнены, нельзя считать корректной основой для распределения выручки. Применение подхода, обратного методу оставшихся обязательств, может привести к тому, что на компоненты операции, обязательства по которым уже выполнены, выручка будет отнесена в завышенных суммах.

В отдельных случаях распределение выручки между различными компонентами договора может привести к тому, что выручка будет признаваться даже в

том случае, если соответствующее возмещение не будет подлежать оплате покупателем до тех пор, пока предприятие (продавец) не предоставит определённых услуг в будущем.

ПРИМЕР 3.

Предприятие А продаёт единым пакетом оборудование и сопутствующие услуги по монтажу за 950 д.е. Справедливая стоимость услуг по монтажу составляет 100 д.е. исходя из цены, запрашиваемой за такие услуги другими продавцами.

Предприятие А также осуществляет продажи самого оборудования без услуг по монтажу за 900 д.е. Справедливая стоимость предложения данного пакета будет 1000 (900+100) д.е.

Условия оплаты следующие: 650 д.е. подлежат оплате при поставке оборудования, а оставшиеся 300 д.е. – после завершения монтажных работ. При использовании метода относительных величин справедливой стоимости сумма выручки будет распределена следующим образом:

- оборудование 855 д.е.:
(900 / 1000) x 950.
- монтажные работы 95 д.е.:
(100 / 1000) x 950. ■

Наиболее предпочтителен подход, при котором предприятие признаёт 855 д.е. в качестве выручки суммы в момент поставки оборудования, если при этом также выполняются другие критерии МСФО

18 в части признания выручки от продажи товаров.

Шаг 3: признать выручку

Исключая правила признания процентов, дивидендов и роялти в качестве выручки, правила признания выручки предполагают её классификацию по трём основным категориям: выручка от продажи товаров, выручка от предоставления услуг и выручка по договорам на строительство. Для этих категорий существуют 3 общих критерия признания:

- имеется высокая вероятность того, что предприятие получит экономические выгоды от соответствующей операции;
- величину выручки можно с надёжностью оценить;
- затраты (как уже понесённые, так и ожидаемые в будущем) поддаются идентификации, и их величину можно с надёжностью определить.

Определение вероятности будущих экономических выгод

Вероятность будущих экономических выгод от конкретной операции связана с возможностью взыскания вырученных средств. В некоторых случаях некорректно признавать выручку до тех пор, пока не будет получено соответствующее воз-

мещение или не будет устранена причина неопределённости.

В случае возникновения неопределённости в отношении получения сумм, включенных в состав выручки в предыдущем отчётном периоде, соответствующие суммы безнадежной задолженности признаются отдельно, как расход (убыток от обесценения дебиторской задолженности), а не относятся на уменьшение выручки.

Определение сроков признания выручки

При решении вопроса о сроках признания выручки содержащиеся в МСФО 18 критерии следует анализировать с позиций продавца соответствующих товаров или услуг.

ПРИМЕР 4.

Предприятие А продаёт некие изделия оптовому продавцу Б, который затем перепродаёт их конечным потребителям. При этом нет никакого соглашения о возврате предприятием Б любых непроданных изделий предприятию А,

так же как и нет никаких гарантий поставщика, предложенных предприятием А предприятию Б. Маркетинговые кампании предприятия А нацелены на конечных потребителей данных изделий, хотя их продажа осуществляется через предприятие Б. Таким образом, некорректен подход, при котором предприятие А будет признавать выручку от продажи только в тот момент, когда потребитель приобретёт соответствующее изделие у предприятия Б за исключением случаев, когда соглашение о купле-продаже между предприятиями А и Б представляет собой соглашение сквозной продажи. На основании того, что предприятие Б действует в качестве принципала, предприятие А должно признавать выручку в тот момент, когда достигается выполнение соответствующих критериев МСФО 18 именно с его точки зрения. ■

Таким образом, поскольку при определении выручки есть пространство для интерпретации установленных принципов, то их систематизация в соответствии с рассмотренной схемой, облегчит работу финансовых специалистов.