1. МСФО (IAS) 18 «Выручка» Аналог в России: ПБУ 9/99 «Доходы организации».

МСФО (IAS) 18 «Выручка» был принят 1 января 1995 г. Изменения к данному стандарту, вышедшие в мае 2008 г., привели к внесению поправок, которые вступили в силу с 1 января 2009 г.

Цель стандарта IAS 18 — определение момента признания и оценки выручки, а также видов выручки, на которые распространяются правила стандарта.

Доход определяется как увеличение экономических вы­год в течение отчетного периода в форме притоков или увеличения активов либо уменьшения обязательств, при­водящее к увеличению капитала, не связанного с взносами участников капитала.

Доход включает в себя выручку предприятия, а также прочие доходы (рис. 1).

 

 В соответствии с IAS 18 выручка определяется в соответствии с договором между компанией и покупателем или пользователем актива.

Выручка должна оцениваться по справедливой стоимости полученного или ожидаемого возмещения.

Оценка выручки производится по справедливой стоимости с учетом суммы любых торговых скидок, предоставляемых компанией.

Поскольку в основе МСФО лежит концепция определения стоимости денег в неком временном промежутке, справедливая стоимость может быть меньше полученной или ожидаемой к получению номинальной суммы денежных средств. Это прежде всего относится к беспроцентным кредитам или кредитам по ставке ниже рыночной. Процентный доход рассчитывается как разность между справедливой стоимостью и номинальной суммой возмещения по договору. Справедливая стоимость определяется путем дисконтирования всех будущих поступлений с помощью условной процентной ставки. В отличие от МСФО российские правила признают кредит по номинальной стоимости без выделения процентного дохода.

В табл. 1 отражены основные различия в критериях признания выручки согласно МСФО и российским ПБУ.

Таблица

|  |  |
| --- | --- |
| ПБУ 9/99 | IAS 18 |
| Критерии оценки |
| Текущая рыночная (договорная) цена | Справедливая стоимость |
| Признание выручки. Право собственности |
| Организация имеет право на по- | Компания перевела на поку |
| лучение этой выручки.Право собственности перешло от | пателя значительные риски и не контролирует проданные |
| организации к покупателю | товары |
| Принцип приоритета содержания над формой |
| Не выполняется | Выполняется |
| Сумма выручки. Экономические выгоды. |  |
| Критерии расходов |  |
| Существенных различий нет |

**Выручка** — это доходы от обычной деятельности предприятия, в том числе:

* доходы от продаж;
* доходы от оплаты услуг;
* проценты;
* роялти — плата за использование долгосрочных активов (патентов, торговых марок, авторских прав и компьютерного программного обеспечения);
* дивиденды.

Виды выручки, относящиеся к МСФО 18, представлены на рис. 2.



*Виды выручки*

МСФО 18 устанавливает правила учета по вышеуказанным видам выручки и дает определение каждого из указанных видов выручки (табл.2).

 ***Значение видов выручки стандарта* IAS *18***

|  |  |
| --- | --- |
| Виды выручки | Значение видов выручки |
| Товары | Продукция, произведенная либо купленная компанией для продажи |
| Услуги | Выполнение компанией работы, согласованной договором в течение одного или более одного периода времени |
| Проценты | Плата за использование денежных средств или их эквивалентов или сумм, причитающихся компании |
| Лицензионныеплатежи | Плата за использование долгосрочных активов компании, например патентов, торговых марок, авторских прав и компьютерного программного обеспечения |
| Дивиденды | Распределение прибыли между владельцами акционерного капитала пропорционально их уча­стию в капитале определенного класса |

IAS 18 не устанавливает правила учета к нижеуказанным видам выручки, она определена специальными стандартами МСФО.

***Виды выручки, не относящиеся к стандарту* IAS *18.***

1. Аренда.
2. Дивиденды от инвестиций, учитывающиеся согласно методу учета по долевому участию.
3. Договоры страхования страховых компаний.
4. Изменения стоимости финансовых активов и финан­совых обязательств или их реализация.
5. Изменения стоимости других краткосрочных активов.
6. Изменения стоимости биологических активов.
7. Добыча полезных ископаемых.

Существует определенная специфика в отношении критериев признания различных видов выручки.

 *Критерии признания выручки*

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Критерии признания | Продажатовараров | Предоставлениеуслуг | Проценты. |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Перевод компанией на покупателя зна­чительных рисков и вознаграждений, связанных с владением товарами | + |  |  |
| Отсутствие участия компании в управ­лении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом владения, и отсутствие контроля над проданными товарами | + |  |  |
| Сумма выручки может быть надежно измерена | + | + | + |
| Существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные со сделкой, поступят в компанию | + | + | + |
| Понесенные или ожидаемые затраты, связанные со сделкой, могут быть на­дежно измерены | + | + |  |
| Стадия завершенности сделки по со­стоянию на отчетную дату может быть надежно определена |  | + |  |
| Критерии признания | Продажатовараров | Предоставлениеуслуг | Проценты.Роялти.Диви­денды |
| Проценты должны признаваться на про­порционально временной основе, учиты­вающей эффективную доходность актива |  |  | + |
| Лицензионные платежи должны при­знаваться по методу начислений в соот­ветствии с содержанием соответствую­щего договора |  |  | + |
| Дивиденды должны признаваться тогда, когда установлено право акционеров на получение выплаты |  |  | + |

Критерии признания выручки различных видов доходов имеют свои особенности. Ключевым критерием для признания выручки от реализации товаров является переход рисков и контроля от продавца к покупателю. Основным критерием признания выручки по оказанию услуг является надежность определения стадии завершенности работ. При таких видах выручки, как проценты, особо выделяется учет эффективности доходности актива в пропорциях во времени. В определении доходов от лицензионных платежей важно сопоставление метода начислений и условий заключаемого договора, а признание дивидендов зависит от установленного порядка получения выплат акционерами.

***Выручка от продажи товаров***

Передача рисков и вознаграждений при розничной торговле совпадает с передачей юридических прав собственности покупателю. Если компания сохраняет значительные риски владения, сделка не является продажей, соответственно в этом случае выручка не признается.

Примеры сохранения за компанией рисков (выручка не состоялась).

1. Компания сохраняет ответственность за неудовлетворительную деятельность, не покрываемую гарантиями.
2. Получение выручки зависит от получения выручки покупателем при перепродаже.
3. Отправленные товары подлежат установке, а установка составляет значительную часть контракта, который еще не выполнен компанией.
4. Покупатель имеет право расторгнуть сделку покупки по причине, определенной контрактом, и у компании нет уверенности в получении прибыли.

Выручка и расходы должны соотноситься между собой и приниматься одновременно. Данное правило влияет на финансовый результат отчетного периода.

ПРИМЕР .1

Условия: Компания Creditor продала надежному клиенту Borrower партию товаров на сумму 500 000 долл. в кредит.

Задание: Составить бухгалтерскую проводку по данной операции.

Решение: Выручка по данной операции будет признана сразу.

Проводка

Дт Дебиторская задолженность

Кт Выручка 500 000 долл.

**Порядок признания и отражения выручки при обмене товаров**

При обмене товаров или услуг на аналогичные товары или услуги обмен не рассматривается как операция, создающая выручку. Это часто происходит при обмене для удовлетворения спроса на временной основе в конкретном месте.

Когда товары продаются или услуги предоставляются в обмен на отличные от них товары или услуги, обмен рассматривается как операция, создающая выручку, измеряющуюся по справедливой стоимости полученных товаров или услуг, скорректированной на сумму переведенных денежных средств или их эквивалентов. Если справедливая стоимость полученных товаров или услуг не может быть надежно определена, выручка исчисляется по справедливой стоимости переданных товаров или услуг, скорректи­рованной на сумму переведенных денежных средств или их эквивалентов.

ПРИМЕР .2

Условия: Компания Builder обменивает партию бруса на 2 строительные вагонетки. Рыночная цена одной из них равна 1000 долл. Другая единица не имеет рыночной цены, но в обмен на нее организация поставляет брус на сумму 900 долл.

Задание: Определить выручку компании Builder, стоимость новых основных средств и отразить хозяйственные операции в проводках.

Решение: Поскольку компания произвела обмен неоднородных товаров, происходит зачет выручки. В случае если справедливая цена на актив неизвестна, выручка корректи­руется на стоимость материала, идущего в обмен на основное средство, в связи с этим выручка организации составляет 1900 долл.

Стоимость новых основных средств — 1900 долл.

В бухгалтерском учете данная операция будет отражена следующим образом:

Дт Основные средства

Кт Запасыт1900 долл.;

Дт Себестоимость продаж

Кт Выручка 1900 долл.

**Выручка от предоставления услуг**

Выручка от предоставления услуг должна признаваться путем указания на стадию завершенности сделки на отчетную дату в случае надежной оценки данного результата сделки.

Признание выручки по стадии завершенности сделки определяется методом «по мере готовности», этот метод также применяется в IAS 11 «Договоры на строительство» при определении выручки строительных работ.

По данному методу выручка признается в том же периоде, когда предоставляются услуги. Признание выручки данным методом обеспечивает полезную информацию о масштабах деятельности по предоставлению услуг и ре­зультатах деятельности в течение учетного периода.

Степень завершенности определяется следующими способами:

* на основании отчетов о выполненной работе;
* как доля услуг на отчетную дату к общему объему услуг;
* как доля понесенных затрат на отчетную дату к ожидаемым затратам по всему договору.

 Выручка от услуг признается только в той степени, в какой ожидается компенсация произведенных затрат. В том случае, когда вероятность возмещения расходов отсутствует, затраты признаются в качестве расхода

**Проценты, роялти, дивиденды**

Выручка, возникающая от использования другими организациями активов компании, приносящих проценты, лицензионные платежи и дивиденды, должна признаваться в случае притока в компанию экономических выгод, а также в случае ее надежной оценки. По вышеперечисленным трем видам выручки момент признания дохода в силу особой специфики каждого вида различается. В табл..4 отражены различные основания признания выручки в зависимости от ее вида.

Таблица 4 Момент признания выручки процентов,
роялти и дивидендов

|  |  |
| --- | --- |
| Вид выручки | Основание признания |
| Проценты | Пропорционально временная основа, учитывающая эффективную доходность актива |
| Роялти | Метод начислений в соответствии с содержанием соответствующего договора |
| Дивиденды | Установлено право акционеров на получение вы­платы |

Проценты, лицензионные платежи и дивиденды признаются в отчетности в зависимости от содержания договора.

Проценты должны признаваться на пропорционально временной основе, учитывающей эффективную доходность актива. Лицензионные платежи следует признавать по методу начислений в соответствии с содержанием соответствующего договора. Дивиденды признаются при установлении права акционеров на получение выплаты.

Выручка может признаваться на равномерной основе в течение всего срока действия договора, например когда лицензиат имеет право использовать определенную технологию на протяжении установленного периода.

Пример

Условия: Компания Оwner приобрела 100 обыкновенных акций, по которым на каждую акцию было выплачено 3% дивидендов спустя четыре недели после объявления размера дивидендов советом директоров.

Задание: Определить выручку и отразить данные хозяйственные операции в проводках

Решение: Выручка компании Owner признается на равномерной основе на протяжении срока действия договора. Дивиденды начисляются по мере их подтверждения советом директоров в каждом квартале.

В учете признание выручки будет отражено следующим образом:

Дт Дебиторская задолженность

Кт Дивиденды к получению 3 долл.

В данном случае выручка признается после объявления дивидендов.

 Существует множество разновидностей заключаемых контрактов при покупке-продаже товаров, работ и услуг. В зависимости от особенностей контракта момент признания

Выручки может быть различным, что иллюстрирует табл. .5

- Особенности признания выручки, обусловленные конкретными условиями сделок

|  |  |
| --- | --- |
| Особенности сделки | 1 Признание выручки |
| Продажи по схеме «выписать и отложить» | 1 Выручка признается в момент перехода 1 права собственности при подтверждении покупателем условия об отложен ной поставке |
| Установка и проверка | 1 Признание выручки возможно только (после поставки, установки и проверки | технического состояния |
| Признание выручки при продаже, когда покупатель указал в контракте ограниченное право возврата товара | Выручка признается после приемки покупателем товара или по истечении (срока его возврата |
| Передача на консигнацию, при которой получатель (покупатель) берет на себя обязательства продать товары от лица поставщика (продавца) | Выручка признается на момент продажи товаров получателем третьей (стороне. Покупатель продает товары третьей стороне до того, как осуществляет платеж продавцу |
| Особенности сделки | Признание выручки |
| Продажи с оплатой на­личными при получении | Выручка признается тогда, когда поставка завершена и средства выплачены |
| Оплата приобретаемых тoвapов по частям | Выручка признается после доставки товаров. Если опыт показывает, что большинство клиентов полностью осу­ществляют оплату, то признание может осуществляться, когда большая часть оплаты произведена |
| Предоплата за товар до его производства | Выручка признается только тогда, ког­да товары доставлены покупателю |
| Продажи с последующей обратной покупкой, которые фактически являются финансовыми операциями | Вместо признания выручки продажи учитываются как финансовая операция |
| Продажи в рассрочку | Выручка, относимая к продажной цене, без процентов, признается на дату продажи. Процентная составляющая признается в качестве выручки по мере ее поступления с учетом условной процентной ставки. Цена продажи равняется дисконтированной стоимости возмещения, определяемой путем дис­контирования платежей к получению на условную процентную ставку |
| Продажа недвижимости | Выручка обычно признается при переходе права собственности поку­пателю |

 Согласно МСФО IAS 18 компания должна раскрывать следующую информацию учетную политику, принятую для признания выручки, в том числе методы, используемые для определения стадии завершенности операций, связанных с оказанием услуг; сумму каждой значимой категории выручки, признанной в течение периода, в том числе выручки, возникающей от продажи товаров, предоставления услуг, процентов, ли­цензионных платежей, дивидендов, и сумму выручки, возникающей от обмена товаров или услуг.