

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 18 «Выручка»

Цель

В «Концепции подготовки и представления финансовой отчетности»¹ 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 как выручку предприятия, так и прочие доходы. Выручка — это доходы от обычной деятельности предприятия, характеризующиеся, в том числе, как доходы от продаж, оплаты услуг, процентов, дивидендов и роялти. Цель настоящего стандарта состоит в определении порядка учета выручки, возникающей от определенных видов операций и событий.

Основным вопросом при учете выручки является определение момента, когда ее необходимо признавать. Выручка признается, если существует вероятность того, что предприятие получит будущие экономические выгоды, и эти выгоды можно надежно оценить. Настоящий стандарт определяет условия, при которых выполняются эти критерии и, следовательно, признается выручка. Настоящий стандарт также содержит практические рекомендации по применению указанных критериев.

Сфера применения

- 1 **Настоящий стандарт применяется при учете выручки, полученной от следующих операций и событий:**
 - (a) **продажи товаров;**
 - (b) **предоставление услуг;**
 - (c) **использование другими сторонами активов предприятия, приносящих проценты, роялти и дивиденды.**
- 2 Настоящий стандарт заменяет МСФО (IAS) 18 «Признание выручки», утвержденный в 1982 году.
- 3 Под товарами подразумевается продукция, произведенная предприятием для продажи, и товары, купленные для дальнейшей продажи (например, товары, приобретенные розничным продавцом, земля или другое имущество, предназначенное для перепродажи).
- 4 Предоставление услуг обычно подразумевает выполнение предприятием согласованного в договоре задания в течение определенного периода времени. Услуги могут предоставляться в течение одного отчетного периода или более чем одного. Некоторые договоры на предоставление услуг непосредственно связаны с договорами на строительство, например, договоры на оказание услуг руководителей проектов и архитекторов. Выручка, возникающая от этих договоров, не рассматривается в настоящем стандарте, а отражается в соответствии с требованиями для договоров на строительство, которые определены в МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство».
- 5 Использование активов предприятия другими сторонами ведет к возникновению выручки в форме:
 - (a) процентов — платы, которая взимается за пользование денежными средствами и эквивалентами денежных средств или с сумм задолженности перед предприятием;
 - (b) роялти — платы за использование долгосрочных активов предприятия, например, патентов, торговых марок, авторских прав и компьютерного программного обеспечения;
 - (c) дивидендов — распределения прибыли между собственниками акционерного капитала пропорционально их участию в капитале определенного класса.

¹ «Концепция подготовки и представления финансовой отчетности» КМСФО была принята Правлением КМСФО в 2001 году. В сентябре 2010 года Правление КМСФО заменило «Концепцию» на «Концептуальную основу составления финансовой отчетности».

- 6 Настоящий стандарт не применяется в отношении выручки, возникающей от:
- (a) договоров аренды (см. МСФО (IAS) 17 «Аренда»);
 - (b) дивидендов от инвестиций, учитываемых по методу долевого участия (см. МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные предприятия»);
 - (c) договоров страхования, на которые распространяется действие МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования»;
 - (d) изменений справедливой стоимости финансовых активов и финансовых обязательств или их выбытия (см. МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»);
 - (e) изменений стоимости других краткосрочных активов;
 - (f) первоначального признания и изменений справедливой стоимости биологических активов, связанных с сельскохозяйственной деятельностью (см. МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»);
 - (g) первоначального признания сельскохозяйственной продукции (см. МСФО (IAS) 41); и
 - (h) добычи минеральных руд.

Определения

- 7 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:
- Выручка** — валовое поступление экономических выгод за определенный период в ходе обычной деятельности предприятия, приводящее к увеличению капитала, не связанного 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.
- 8 Под выручкой подразумеваются только валовые поступления экономических выгод, полученных и подлежащих получению предприятием на его счет. Суммы, полученные от имени третьей стороны, такие как налог с продаж, налоги на товары и услуги и налог на добавленную стоимость, не являются получаемыми предприятием экономическими выгодами и не ведут к увеличению капитала. Поэтому они исключаются из выручки. Подобным образом, при агентских отношениях валовой приток экономических выгод включает суммы, собираемые от имени принципала, которые не ведут к увеличению капитала предприятия. Суммы, собранные от имени принципала, не являются выручкой. При этом выручкой является сумма комиссионных вознаграждений.

Оценка выручки

- 9 **Выручка должна оцениваться по справедливой стоимости полученного или подлежащего получению возмещения.***
- 10 Сумма выручки, возникающей от операции, обычно определяется договором между предприятием и покупателем или пользователем актива. Она оценивается по справедливой стоимости возмещения, полученного или подлежащего получению, с учетом суммы любых торговых или оптовых скидок, предоставляемых предприятием.
- 11 В большинстве случаев возмещение предоставляется в форме денежных средств или эквивалентов денежных средств, а суммой выручки является полученная или подлежащая получению сумма денежных средств или эквивалентов денежных средств. Однако в случае, если поступление денежных средств или эквивалентов

* См. также ПКР (SIC) 31 «Выручка – бартерные операции, включающие рекламные услуги»

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 процентной ставкой ниже рыночной в качестве возмещения при продаже товаров. Когда договор фактически представляет собой операцию финансирования, справедливая стоимость возмещения определяется дисконтированием всех будущих поступлений с использованием вмененной ставки процента. Вмененная ставка процента — это наиболее точно определяемая величина из следующих:

- (a) преобладающая ставка для аналогичного финансового инструмента эмитента с аналогичным рейтингом кредитоспособности; или
- (b) 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 в соответствии с пунктами 29–30 и в соответствии с МСФО (IAS) 39.

- 12 Если товары или услуги обмениваются на товары или услуги, аналогичные по характеру и стоимости, обмен не рассматривается как операция, создающая выручку. Это часто происходит с такими продуктами, как масло или молоко, когда поставщики обменивают запасы в различных местах для своевременного удовлетворения спроса в конкретном месте. При продаже товаров или предоставлении услуги в обмен на отличающиеся товары или услуги, обмен рассматривается как операция, создающая выручку. Выручка оценивается 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 оценена, выручка оценивается по справедливой стоимости переданных товаров или услуг, скорректированной на сумму переведенных денежных средств или их эквивалентов.

Идентификация операции

- 13 Критерии признания, представленные в этом стандарте, обычно применяются отдельно к каждой операции. Однако при определенных обстоятельствах необходимо применять их к отдельно идентифицируемым элементам индивидуальной сделки для того, чтобы отразить ее содержание. Например, если продажная цена товара включает сумму на последующее обслуживание, которая может быть определена, эта величина откладывается и признается как выручка за период, в течение которого производится обслуживание. И наоборот, критерии признания могут применяться одновременно к двум или более операциям, когда они связаны таким образом, что их коммерческий эффект не может быть определен без рассмотрения серии операций как единого целого. Например, предприятие может продать товары и в тоже время заключить отдельный договор на выкуп этих товаров в будущем, тем самым, в сущности, сводя на нет эффект операции. В таких случаях обе операции рассматриваются вместе.

Продажа товаров

- 14 **Выручка от продажи товаров должна признаваться, если удовлетворяются все перечисленные ниже условия:**
- (a) **предприятие передало покупателю значительные риски и вознаграждения, связанные с правом собственности на товары;**
 - (b) **предприятие больше не участвует в управлении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом собственности, и не контролирует проданные товары;**
 - (c) **сумма выручки может быть надежно оценена;**
 - (d) **существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят на предприятие;**
 - (e) **понесенные или ожидаемые затраты, связанные с операцией, можно надежно оценить.**
- 15 Определение момента, когда предприятие передает покупателю значительные риски и вознаграждения, связанные с правом собственности, требует изучения условий операции. В большинстве случаев передача рисков и вознаграждений, связанных с правом собственности, совпадает с передачей покупателю юридических прав собственности или владения. Так происходит при большинстве розничных продаж. В других случаях передача рисков и вознаграждений, связанных с правом собственности, происходит в иной момент, чем передача юридических прав собственности или передача владения.

- 16 Если предприятие сохраняет значительные риски, связанные с правом собственности, операция не является продажей и выручка по ней не признается. При различных обстоятельствах предприятие может сохранять значительный риск, связанный с правом собственности. Ситуации, когда у предприятия остаются существенные риски и вознаграждения, связанные с правом собственности, включают следующие обстоятельства:
- (a) предприятие продолжает нести ответственность за неудовлетворительную работу, не покрываемую стандартными условиями гарантии;
 - (b) получение выручки от конкретной продажи зависит от получения выручки покупателем в результате дальнейшей продажи товаров;
 - (c) поставленные товары подлежат установке, а установка составляет значительную часть контракта, который предприятие еще не выполнило;
 - (d) покупатель имеет право расторгнуть сделку купли-продажи по причине, определенной в договоре купли-продажи, и у предприятия нет уверенности в получении дохода.
- 17 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. Другим примером, когда предприятие сохраняет лишь незначительный риск, связанный с правом собственности, может быть розничная торговля, при которой предлагается возврат денег в случае, если клиент неудовлетворен покупкой. Выручка в таких случаях признается в момент совершения продажи, при условии, что продавец может надежно оценить будущие возвраты и признаёт обязательство по возвратам на основе предыдущего опыта и других соответствующих факторов.
- 18 Выручка признается только при наличии вероятности того, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят на предприятие. В некоторых случаях такая вероятность может отсутствовать до тех пор, пока не получено возмещение или не устранена неопределенность. Например, может быть неизвестно, разрешит ли иностранное правительство перевод за границу полученного при продаже возмещения. После получения разрешения неопределенность устраняется и, соответственно, признается выручка. Однако в случае, когда неопределенность возникает в отношении возможности получить сумму, уже включенную в выручку, недополученная сумма, или сумма, вероятность получения которой стала маловероятной, признается в качестве расхода, а не как корректировка суммы первоначально признанной выручки.
- 19 Выручка и расходы, относящиеся к одной и той же операции или какому-либо событию, признаются одновременно; этот процесс обычно называется увязкой доходов и расходов. Расходы, в том числе гарантии и другие затраты, возникающие после отгрузки товаров, обычно могут быть надежно оценены при выполнении других условий, необходимых для признания выручки. Однако выручка не может быть признана, когда расходы не могут быть надежно оценены. В таких ситуациях любое уже полученное за продажу товара возмещение признается в качестве обязательства.

Предоставление услуг

- 20 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.*

* См. также ПКР (SIC) - 27 «Анализ сущности сделок, имеющих юридическую форму аренды» и ПКР (SIC) - 31 «Выручка — бартерные операции, включающие рекламные услуги»

Признание и оценка

- 21 *Определение того, действует ли предприятие в качестве принципала или агента (поправка 2009 года).*
- Согласно пункту 8 «при агентских отношениях валовой приток экономических выгод включает суммы, собираемые от имени принципала, которые не ведут к увеличению капитала предприятия. Суммы, собранные от имени принципала, не являются выручкой. При этом выручкой является сумма комиссионных вознаграждений». Для того чтобы определить действует ли предприятие в качестве принципала или агента требуется провести оценку и изучение всех соответствующих фактов и обстоятельств.
- Предприятие действует в качестве принципала, если оно оказывает воздействие на существенные риски и выгоды, связанные с продажей товаров или оказанием услуг. Ниже представлены характеристики, которые указывают на то, что предприятие действует в качестве принципала:
- (a) предприятие несет основную ответственность за предоставление товаров или услуг клиенту или за выполнение заказа, например, будучи ответственным за годность продуктов или услуг, заказанных или купленных клиентом;
 - (b) предприятие имеет риск обесценивания запасов, до или после заказа клиента, во время транспортировки или возврата;
 - (c) предприятие может свободно устанавливать цены, либо напрямую, либо косвенно, например, путем предоставления дополнительных товаров или услуг; и
 - (d) предприятие несет кредитный риск клиента в сумме, подлежащей оплате клиентом.
- Предприятие действует в качестве агента, когда оно не оказывает воздействия на существенные риски и выгоды, связанные с продажей товаров или оказанием услуг. Единственной характеристикой определяющей то, что предприятие действует в качестве агента, является то, что суммы, зарабатываемые предприятием, предопределены, будучи, являясь либо фиксированной суммой вознаграждения по каждой операции, либо установленным процентом от суммы, выставленным заказчику.
- 22 Выручка признается только при наличии вероятности того, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят на предприятие. Однако в случае, когда неопределенность возникает в отношении возможности получить сумму, уже включенную в выручку, недополученная сумма, или сумма, вероятность получения которой стала маловероятной, признается в качестве расхода, а не как корректировка суммы первоначально признанной выручки.
- 23 Как правило, предприятие способно произвести надежную оценку после согласования следующих положений с другими сторонами — участниками операции:
- (a) юридически закрепленные права каждой стороны в отношении услуг, которые должны быть предоставлены и получены сторонами;
 - (b) встречное возмещение; и
 - (c) форму и условия расчета.
- Предприятие, как правило, также должно иметь эффективную внутреннюю систему финансового планирования и отчетности. По мере предоставления услуг предприятие проверяет и при необходимости пересматривает оценку выручки по договору. Необходимость таких пересмотров не означает, что результат операции не может быть надежно оценен.
- 24 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:
- (a) отчеты о выполненной работе;
 - (b) услуги, предоставленные на дату отчетности, в процентах к общему объему услуг;
 - (c) 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.
- Промежуточные платежи и авансы, полученные от заказчиков, часто не отражают предоставленных услуг.
- 25 Из практических соображений, в случае 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 какое-либо действие является намного более значительным, чем другие, то признание выручки откладывается до осуществления этого действия.

- 26** Если результат операции, предполагающей предоставление услуг, не может быть надежно оценен, выручка должна признаваться только в размере признанных возмещаемых расходов.
- 27 На начальных стадиях исполнения операции часто бывает невозможно сделать расчетную оценку ее результата. Тем не менее, может существовать вероятность того, что предприятие возместит затраты, понесенные при выполнении операции. Поэтому выручка признается только в той степени, в какой ожидается возмещение понесенных затрат. Так как результат операции не может быть надежно рассчитан, прибыль не признается.
- 28 Если результат операции не может быть надежно оценен и отсутствует вероятность того, что понесенные затраты будут возмещены, выручка не признается, а понесенные затраты признаются в качестве расхода. После устранения факторов неопределенности, препятствовавших надежной оценке результата договора, выручка признается в соответствии с пунктом 20, а не в соответствии с пунктом 26.

Проценты, роялти и дивиденды

- 29** Выручка, возникающая от использования другими организациями активов предприятия, приносящих проценты, роялти и дивиденды, должна признаваться на основе, определенной в пункте 30, если:
- (a) существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят на предприятие;
 - (b) сумма выручки может быть надежно оценена;
- 30** Выручка должна признаваться на следующей основе:
- (a) проценты признаются по методу эффективной ставки процента, который определен в МСФО (IAS) 39, пункты 9 и AG5–AG8;
 - (b) роялти признаются по принципу начисления в соответствии с содержанием соответствующего договора;
 - (c) дивиденды признаются тогда, когда установлено право акционеров на получение выплаты.
- 31 [Удален]
- 32 Когда невыплаченные проценты начислены до приобретения инвестиции, содержащей проценты, последующее получение процентов распределяется между периодом до приобретения и периодом после приобретения; только часть процентов за период после приобретения признается в качестве выручки.
- 33 Роялти начисляются в соответствии с условиями соответствующих договоров и обычно признаются на этой основе, если только с учетом содержания договора для признания выручки не оказывается более подходящей иная систематическая рациональная основа.
- 34 Выручка признается только при наличии вероятности того, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят на предприятие. Однако в случае, когда неопределенность возникает в отношении возможности получить сумму, уже включенную в выручку, недополученная сумма, или сумма, вероятность получения которой стала маловероятной, признается в качестве расхода, а не как корректировка суммы первоначально признанной выручки.

Раскрытие информации

- 35** Предприятие должно раскрывать:
- (a) учетную политику, принятую для признания выручки, в том числе методы, используемые для определения стадии завершенности операций, связанных с предоставлением услуг;
 - (b) сумму каждой значительной статьи выручки, признанной в течение периода, в том числе выручки, возникающей от:
 - (i) продажи товаров;
 - (ii) предоставления услуг;
 - (iii) процентов;
 - (iv) роялти;

- (v) дивидендов;
 - (с) сумму выручки, возникающей от обмена товаров или услуг, включенных в каждую значительную статью выручки.
- 36 Предприятие раскрывает данные о любых условных обязательствах и условных активах в соответствии с МСФО 37 *"Оценочные резервы, условные обязательства и условные активы"*. Условные обязательства и условные активы могут возникать по таким статьям, как затраты по гарантиям, претензии, штрафы или возможные убытки.

Дата вступления в силу

- 37 **Настоящий стандарт вступает в силу применительно к финансовой отчетности, охватывающей периоды, начинающиеся 1 января 1995 г. или после этой даты.**
- 38 Публикация *«Стоимость инвестиций в дочернее предприятие, совместно контролируемое предприятие или ассоциированное предприятие»* (Поправки в МСФО (IFRS) 1 *«Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности»* и МСФО (IAS) 27 *«Консолидированная и отдельная финансовая отчетность»*), выпущенная в мае 2008 г. привела к внесению поправок в пункт 32. Предприятие должно применять указанную поправку на перспективной основе в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применит соответствующие поправки в пунктах 4 и 38А МСФО (IAS) 27 в отношении более раннего периода, то оно должно одновременно применить указанную поправку в пункте 32.