

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 18

«Выручка»

Цель

В «Концепции подготовки и представления финансовой отчетности»¹ доходы определяются как увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме поступлений или улучшения качества активов либо уменьшения величины обязательств, которые приводят к увеличению собственного капитала, не связанному со взносами участников капитала. Доходы включают в себя как выручку, так и прочие доходы. Выручка – это доходы, которые возникают в ходе обычной деятельности организации и могут обозначаться различными терминами, такими как: выручка от продаж, вознаграждение, проценты, дивиденды 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, когда поступление будущих экономических выгод в организацию является вероятным и эти выгоды можно надежно оценить. Настоящий стандарт определяет условия, при которых будут удовлетворяться эти критерии и, следовательно, будет признана выручка. Настоящий стандарт также предусматривает практические рекомендации по применению указанных критериев.

Сфера применения

- 1 **Настоящий стандарт применяется при учете выручки, возникающей в результате следующих операций и событий:**
 - (a) **продажи товаров;**
 - (b) **оказания услуг; и**
 - (c) **использования другими сторонами активов организации, в результате которого возникают проценты, роялти и дивиденды.**
- 2 Настоящий стандарт заменяет собой МСФО (IAS) 18 «Признание выручки», утвержденный в 1982 году.
- 3 Под товарами подразумевается продукция, произведенная организацией для продажи, и товары, купленные для дальнейшей перепродажи, такие как товары, приобретенные розничным продавцом, или земля и другая недвижимость, удерживаемая с целью перепродажи.
- 4 Оказание услуг обычно подразумевает выполнение организацией согласованного в договоре задания в течение определенного периода времени. Услуги могут оказываться в течение одного или более чем одного периода. Некоторые договоры на оказание услуг непосредственно связаны с договорами на строительство, например договоры на услуги по управлению строительными проектами и услуги архитекторов. Выручка, возникающая от этих договоров, не рассматривается в настоящем стандарте; она отражается в соответствии с требованиями, предусмотренными МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство» для договоров на строительство.
- 5 Использование активов организации другими сторонами ведет к возникновению выручки в форме:
 - (a) процентов – платы, которая взимается за пользование денежными средствами или их эквивалентами или суммами, причитающимися организации;
 - (b) роялти – платы за использование долгосрочных активов организации, например патентов, торговых марок, авторских прав и компьютерного программного обеспечения; и
 - (c) дивидендов – распределения прибыли между держателями долевых инструментов пропорционально их доле в капитале определенного класса.
- 6 Настоящий стандарт не рассматривает порядок учета выручки, возникающей от:

¹ «Концепция подготовки и представления финансовой отчетности» КМСФО была принята Советом по МСФО в 2001 году. В сентябре 2010 года Совет по МСФО заменил «Концепцию» на «Концептуальные основы финансовой отчетности».

- (a) договоров аренды (см. МСФО (IAS) 17 «Аренда»);
- (b) дивидендов от инвестиций, учитываемых по методу долевого участия (см. МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные 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 оборотных 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 в течение определенного периода, возникающее в ходе обычной деятельности организации, если оно приводит к увеличению собственного капитала, не связанному со взносами участников капитала.

Справедливая стоимость – цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки. (См. МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости».)

8 Выручка включает только валовые поступления экономических выгод, полученных и подлежащих получению организацией в ее пользу. Суммы, полученные от имени третьих лиц, такие как: налог с продаж, налоги на товары и услуги и налог на добавленную стоимость, не являются получаемыми организацией экономическими выгодами и не ведут к увеличению собственного капитала. Поэтому они исключаются из выручки. Подобным образом при агентских отношениях валовые поступления экономических выгод включают суммы, получаемые в пользу принципала, которые не ведут к увеличению собственного капитала организации. Суммы, полученные в пользу принципала, не являются выручкой, а выручкой является сумма комиссионного вознаграждения.

Оценка выручки

9 Выручка должна оцениваться по справедливой стоимости полученного или подлежащего получению возмещения².

10 Сумма выручки, возникающей от операции, обычно определяется договором между организацией и покупателем или пользователем актива. Она оценивается по справедливой стоимости возмещения, полученного или подлежащего получению, с учетом суммы любых торговых скидок или уступок за выкупленный объем, предоставляемых организацией.

11 В большинстве случаев возмещение имеет форму денежных средств или их эквивалентов, а величина выручки представляет собой сумму денежных средств или их эквивалентов, полученных или подлежащих получению. Однако в случае отсрочки поступления денежных средств или их эквивалентов справедливая стоимость возмещения может быть меньше номинальной суммы денежных средств, полученных или подлежащих получению. Например, организация может предоставить беспроцентный кредит покупателю или принять от него выпущенный им вексель с процентной ставкой ниже рыночной в качестве возмещения за проданные ему товары. Когда соглашение фактически представляет собой операцию финансирования, справедливая стоимость возмещения определяется путем дисконтирования всех будущих поступлений с использованием вмененной ставки процента. Вмененная ставка процента – это наиболее точно определяемая величина из следующих двух:

- (a) превалирующей ставки для аналогичного инструмента эмитента с аналогичным кредитным рейтингом; или

² См. также Разъяснение ПКР (SIC) - 31 «Выручка – бартерные сделки, включающие рекламные услуги».

- (b) процентной ставки, дисконтирование по которой приводит номинальную сумму финансового инструмента к текущей цене товаров или услуг при продаже с немедленной оплатой денежными средствами.

Разница между справедливой стоимостью и номинальной суммой возмещения признается как выручка в форме процентов 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. Данная ситуация часто имеет место в отношении таких товаров, как нефть или молоко, когда поставщики обмениваются запасами, находящимися в различных местах, для своевременного удовлетворения спроса в конкретном месте. При продаже товаров или оказании услуги в обмен на неаналогичные им товары или услуги обмен рассматривается как операция, создающая выручку. Выручка оценивается по справедливой стоимости полученных товаров или услуг, скорректированной на сумму переданных 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 переданных денежных средств или их эквивалентов.

Идентификация операции

- 13 Критерии признания, предусмотренные настоящим стандартом, обычно применяются отдельно к каждой операции. Однако в определенных обстоятельствах их необходимо применять к отдельно идентифицируемым элементам одной операции для того, чтобы отразить ее содержание. Например, если цена продажи товара включает идентифицируемую сумму за последующее обслуживание, признание этой суммы откладывается, и она признается в качестве выручки на протяжении того периода, в течение которого оказывается соответствующая услуга. И наоборот, критерии признания могут применяться одновременно к двум или более операциям, когда они связаны таким образом, что их коммерческий эффект не может быть понят без рассмотрения всей серии операций в целом. Например, организация может продать товары и в то же время заключить отдельный договор на выкуп этих товаров в будущем, тем самым нивелируя реальный эффект этой операции. В таком случае обе эти операции рассматриваются вместе.

Продажа товаров

- 14 **Выручка от продажи товаров должна признаваться, если удовлетворяются все следующие условия:**
- (a) **организация передала покупателю значительные риски и выгоды, связанные с правом собственности на товары;**
 - (b) **организация больше не участвует в управлении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом собственности, и фактически не контролирует проданные товары;**
 - (c) **сумма выручки может быть надежно оценена;**
 - (d) **поступление в организацию экономических выгод, связанных с операцией, является вероятным; и**
 - (e) **понесенные или ожидаемые затраты, связанные с операцией, можно надежно оценить.**
- 15 Определение момента, в который организация передала покупателю значительные риски и выгоды, связанные с правом собственности, требует изучения обстоятельств операции. В большинстве случаев передача рисков и выгод, связанных с правом собственности, совпадает с переходом правового титула или передачей владения к покупателю. Такая ситуация имеет место при большинстве розничных продаж. В других случаях передача рисков и выгод, связанных с правом собственности, происходит в момент времени, отличный от момента перехода правового титула или права владения.
- 16 Если организация сохраняет значительные риски, связанные с правом собственности, операция не является продажей и выручка по ней не признается. Организация может сохранять значительные риски, связанные с правом собственности, в ряде случаев. Ниже приведены примеры ситуаций, когда у организации могут оставаться существенные риски и выгоды, связанные с правом собственности:

- (a) организация продолжает нести ответственность за неудовлетворительную работу, не покрываемую стандартными гарантийными условиями;
 - (b) получение выручки от конкретной продажи зависит от того, возникнет ли выручка от продажи этих товаров у их покупателя;
 - (c) поставленные товары подлежат установке, которая еще не была выполнена организацией, притом, что установка составляет значительную часть договора; и
 - (d) покупатель имеет право отказаться от покупки по причине, определенной в договоре купли-продажи, и у организации нет уверенности относительно вероятности такого возврата.
- 17 Если организация сохраняет лишь незначительные риски, связанные с правом собственности, операция является продажей и выручка признается. Например, продавец может оставить за собой правовой титул на товары только для того, чтобы обеспечить фактическое получение причитающейся ему суммы. В таком случае, если организация передала значительные риски и выгоды, связанные с правом собственности, операция является продажей и выручка признается. Другим примером, когда организация сохраняет лишь незначительный риск, связанный с правом собственности, может быть розничная продажа, при которой предлагается возврат денег покупателю в случае, если он не удовлетворен покупкой. Выручка в таких случаях признается в момент совершения продажи, при условии что продавец может надежно оценить будущие возвраты и признает обязательство по возвратам на основе предыдущего опыта и других уместных факторов.
- 18 Выручка признается только тогда, когда является вероятным поступление в организацию экономических выгод, связанных с операцией. В некоторых случаях их поступление может не быть вероятным до тех пор, пока возмещение не будет получено или не будет устранена неопределенность. Например, может существовать неопределенность в отношении того, выдаст ли иностранный государственный орган разрешение на перевод средств, полученных от продажи, за границу. Когда разрешение получено, эта неопределенность устраняется и выручка признается. Однако в случае, когда неопределенность возникает в отношении фактического получения суммы, уже включенной в выручку, сумма, которую невозможно получить или получение которой перестало быть вероятным, признается в качестве расхода, а не как корректировка величины первоначально признанной выручки.
- 19 Выручка и расходы, относящиеся к одной и той же операции или другому событию, признаются одновременно; этот процесс обычно называется соотносением доходов и расходов. Расходы, в том числе затраты по гарантиям и другие затраты, которые предполагается понести после отгрузки товаров, обычно могут быть надежно оценены, когда все другие условия для признания выручки уже выполнены. Однако выручка не может быть признана, когда эти расходы не могут быть надежно оценены. В таких ситуациях любое уже полученное за продажу товара возмещение признается в качестве обязательства.

Оказание услуг

- 20 Если результат операции, предполагающей оказание услуг, может быть надежно оценен, то выручка от такой операции должна признаваться исходя из степени выполнения операции по состоянию на конец отчетного периода. Считается, что результат операции можно надежно оценить, когда выполняются все следующие условия:
- (a) сумма выручки может быть надежно оценена;
 - (b) поступление в организацию экономических выгод, связанных с операцией, является вероятным;
 - (c) степень выполнения операции по состоянию на конец отчетного периода может быть надежно оценена; и
 - (d) затраты, уже понесенные по операции, и затраты, необходимые для завершения ее выполнения, могут быть надежно оценены³.
- 21 Признание выручки исходя из степени выполнения операции часто называется методом процента выполнения. Согласно этому методу выручка признается в том отчетном периоде, в котором оказываются услуги. Признание выручки на этой основе обеспечивает полезную информацию об объемах деятельности по оказанию услуг и результатах этой деятельности за период.

³ См. также Разъяснение ПКР (SIC) - 27 «Определение сущности операций, имеющих юридическую форму аренды» и Разъяснение ПКР (SIC) - 31 «Выручка – бартерные сделки, включающие рекламные услуги».

МСФО (IAS) 11 также требует признавать выручку на этой основе. Требования указанного стандарта, как правило, применимы к случаям признания выручки и соответствующих расходов по операции, предполагающей оказание услуг.

- 22 Выручка признается только тогда, когда является вероятным поступление в организацию экономических выгод, связанных с операцией. Однако в случае, когда неопределенность возникает в отношении фактического получения суммы, уже включенной в выручку, сумма, которую невозможно получить или получение которой перестало быть вероятным, признается в качестве расхода, а не как корректировка величины первоначально признанной выручки.
- 23 Как правило, организация способна произвести надежную оценку после того, как она согласовала с другими сторонами операции следующее:
- (a) юридически защищенные права каждой из сторон в отношении услуг, которые должны быть оказаны и получены сторонами;
 - (b) встречное возмещение; и
 - (c) порядок и условия взаиморасчетов.

Также организация, как правило, должна иметь эффективную внутреннюю систему финансового планирования и отчетности. По мере оказания услуг организация проверяет и при необходимости пересматривает оценки в отношении выручки. Необходимость таких пересмотров не обязательно означает, что результат операции не может быть надежно оценен.

- 24 Степень выполнения операции может быть определена различными методами. Организация использует такой метод, который обеспечивает надежную оценку оказанных услуг. В зависимости от характера операции такие методы могут включать:
- (a) экспертную оценку выполненных работ;
 - (b) подсчет доли оказанных к настоящему времени услуг в процентах к общему объему услуг, которые должны быть оказаны; или
 - (c) соотношение затрат, понесенных к настоящему времени, с предполагаемыми совокупными затратами по операции. В состав затрат, понесенных к настоящему времени, включаются только те затраты, которые отражают уже оказанные к этому времени услуги. В состав предполагаемых совокупных затрат по операции включаются только те затраты, которые отражают уже оказанные или подлежащие оказанию услуги.

Промежуточные платежи и авансы, полученные от покупателей услуг, зачастую не отражают реального объема оказанных услуг.

- 25 Из практических соображений, когда оказание услуг предполагает выполнение неопределенного количества действий в течение определенного периода времени, выручка признается на основе линейного метода в течение этого периода, кроме случаев, когда существует свидетельство, что какой-либо другой метод лучше отражает степень их выполнения. Если какое-либо действие является намного более значительным, чем любые другие действия, то признание выручки откладывается до выполнения этого значительного действия.
- 26 Если результат операции, предполагающей оказание услуг, не может быть надежно оценен, выручка должна признаваться только в размере признанных расходов, ожидаемых к возмещению.**
- 27 На начальных стадиях выполнения операции зачастую бывает невозможно надежно оценить ее результат. Тем не менее может быть вероятным получение организацией возмещения затрат, понесенных ею при выполнении операции. Поэтому выручка признается только в сумме понесенных затрат, которые, как ожидается, будут возмещены. Так как результат операции не может быть надежно оценен, никакой прибыли не признается.
- 28 Если результат операции не может быть надежно оценен и возмещение понесенных затрат не является вероятным, то выручка не признается, а понесенные затраты признаются в качестве расхода. Когда неопределенность, препятствовавшая надежной оценке результата выполнения договора, перестает существовать, выручка признается в соответствии с пунктом 20, а не в соответствии с пунктом 26.

Проценты, роялти и дивиденды

- 29 Выручка, возникающая от использования другими сторонами активов организации, в результате которого возникают проценты, роялти и дивиденды, должна признаваться на основе, определенной в пункте 30, когда:
- (a) поступление в организацию экономических выгод, связанных с операцией, является вероятным; и
 - (b) сумма выручки может быть надежно оценена.
- 30 Выручка должна признаваться на следующей основе:
- (a) проценты должны признаваться с использованием метода эффективной процентной ставки, который определен в пунктах 9 и AG5–AG8 МСФО (IAS) 39;
 - (b) роялти должны признаваться по методу начисления в соответствии с содержанием соответствующего договора; и
 - (c) дивиденды должны признаваться тогда, когда установлено право акционеров на получение выплаты.
- 31 [Удален]
- 32 Если невыплаченные проценты были начислены до приобретения инвестиции, приносящей проценты, то получаемые впоследствии проценты распределяются между периодами до и после ее приобретения; и только та часть процентов, которая относится к периоду после приобретения, признается в качестве выручки.
- 33 Роялти начисляются согласно условиям соответствующих договоров и обычно признаются на этой основе, кроме случаев, когда с учетом содержания договора другая систематическая и рациональная основа оказывается более подходящей для признания выручки.
- 34 Выручка признается только тогда, когда поступление в организацию экономических выгод, связанных с операцией, является вероятным. Однако в случае, когда неопределенность возникает в отношении фактического получения суммы, уже включенной в выручку, сумма, которую невозможно получить или получение которой перестало быть вероятным, признается в качестве расхода, а не как корректировка величины первоначально признанной выручки.

Раскрытие информации

- 35 Организация должна раскрывать:
- (a) учетную политику, принятую для признания выручки, в том числе методы, используемые для определения степени выполнения операций, предполагающих оказание услуг;
 - (b) сумму каждой значимой категории выручки, признанной в течение периода, в том числе выручки, возникающей от:
 - (i) продажи товаров;
 - (ii) оказания услуг;
 - (iii) процентов;
 - (iv) роялти;
 - (v) дивидендов; и
 - (c) сумму выручки, возникающей от обмена товаров или услуг, включенных в каждую значимую категорию выручки.
- 36 Организация раскрывает информацию о любых условных обязательствах и условных активах в соответствии с МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы». Условные обязательства и условные активы могут возникать в отношении таких статей, как: затраты по гарантиям, претензии, штрафы или возможные убытки.

Дата вступления в силу

- 37 Настоящий стандарт вступает в силу применительно к финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 1 января 1995 года или после этой даты.
- 38 Документом «*Стоимость инвестиции в дочернюю, совместно контролируемую или ассоциированную организацию*» (поправки к МСФО (IFRS) 1 «*Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности*» и МСФО (IAS) 27 «*Консолидированная и отдельная финансовая отчетность*»), выпущенным в мае 2008 года внесена поправка в пункт 32. Организация должна применять указанную поправку на перспективной основе в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если соответствующие поправки, внесенные в пункты 4 и 38А МСФО (IAS) 27, организация применит в отношении более раннего периода, то она должна одновременно применить указанную поправку к пункту 32.
- 39 *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*
- 40 *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*
- 41 МСФО (IFRS) 11 «*Совместное предпринимательство*», выпущенном в мае 2011 года, внесены поправки в пункт 6(b). Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 11.
- 42 МСФО (IFRS) 13, выпущенным в мае 2011 года, внесены поправки в определение справедливой стоимости в пункте 7. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 13.