

ПРИМЕРЫ

признания доходов при реализации товаров и оказании услуг (работ) в соответствии с НСБУ № 2

Данное приложение имеет показательный характер и не является частью стандарта. Целью приложения является иллюстрация применения стандартов для оказания помощи в пояснении их значений в ряде коммерческих ситуаций. В примерах особое внимание уделяется определенным аспектам сделки, но они не являются полным обсуждением всех имеющих к ним отношение факторов, которые могут повлиять на признание дохода. В примерах в основном подразумевается, что сумма дохода может быть точно определена, а экономические выгоды, которые будут получены хозяйствующим субъектом, и затраты, произведенные или ожидаемые, могут быть точно измерены. Примеры не изменяют данного стандарта и не выходят за их рамки.

РЕАЛИЗАЦИЯ ТОВАРОВ

1. Сделка с отсрочкой доставки товара, когда срок поставки продлевается по просьбе покупателя, при этом покупатель владеет правом собственности и принимает обязательства по счетам.

Доход признается, когда покупатель принимает права собственности, при условии, что:

- 1.1. Поставка будет осуществлена;
- 1.2. Имеется в наличии товар и подготовлен к поставке покупателю в момент признания реализации;
- 1.3. Покупатель подтверждает особым образом условия по отсроченной доставке;

1.4. Применимы обычные условия оплаты.

Доход не признается, когда существует только намерение приобрести или произвести товары для доставки вовремя.

2. Товары отгружаются при условии:

2.1. Установки и технического контроля.

Доход признается тогда, когда покупатель принимает поставку, а также установка и технический контроль завершены. Однако доход признается немедленно по принятию поставки покупателем, если:

процесс установки в сущности прост, например, установка телеприемника, проверенного на заводе, который требует только распаковки и подключения к антенне и к электросети;

осмотр осуществляется только для целей окончательного определения договорных цен, например, отгрузка железной руды, сахара и т. п.

2.2. Одобрения в случаях, когда покупатель обговорил ограниченное право на возврат.

Если существует неопределенность в отношении возврата, доход признается при официальном принятии погрузки покупателем, или товары были поставлены и срок отказа истек.

2.3. Консигнационная продажа, согласно которой получатель (покупатель) берет на себя обязательство по продаже товаров от имени грузоотправителя (продавца).

Доход признается грузоотправителем тогда, когда товары проданы получателем третьей стороне.

2.4. Продажа с оплатой при доставке (наложенным платежом).

Доход признается при осуществлении поставки или при получении денежных средств продавцом или его агентом.

3. Продажа с отсрочкой платежа, по которой товары доставляются только при осуществлении покупателем окончательного расчета путем частичных выплат.

Доход при таких условиях продаж признается после того, как товары доставлены. Однако при осуществлении такой реализации в большом объеме доход может быть признан при условии поступления значительной части предварительной оплаты и при условии, что товары, находящиеся на складе, резервированы и подготовлены к доставке покупателю.

4. Заказы, по которым оплата (или частичная оплата) произведена авансом за доставку товаров, не имеющих в наличии в данный момент. Например, товары еще не производятся или будут доставлены непосредственно клиенту третьей стороной.

Доход признается при доставке товаров покупателю.

5. Соглашения по продаже и обратной покупке (кроме сделок своп), по которой продавец соглашается произвести обратную покупку тех же самых товаров, но в более поздний срок, или когда продавец имеет опцион кол (на обратную покупку), или покупатель имеет опцион пут, чтобы требовать обратной покупки продавцом товара.

Доход признается путем осуществления анализа условий соглашения для того, чтобы установить, что

продавец передал риски и вознаграждения владения покупателю и, следовательно, признается доход. При сохранении риска и вознаграждения владения продавцом, несмотря на то, что юридическое право собственности было передано, сделка считается финансовым соглашением и не приводит к получению дохода.

6. Продажа посредникам, таким как дистрибьюторы, дилеры или прочим сторонам, осуществляющим перепродажу.

Доход от таких продаж обычно признается, когда риск и вознаграждение от владения были переданы. Однако, когда покупатель действует по существу как агент, продажа рассматривается как консигнационная.

7. Подписка на периодические издания и схожую продукцию.

Когда имеющиеся издания сохраняют одинаковую стоимость в каждый временной период, доход признается на основе прямолинейного метода в течение того периода, в котором произошла отправка этих изданий. Когда издания имеют различную стоимость в различных отчетных периодах, доход признается на основе стоимости отправленного издания по отношению к общей оцененной стоимости всех единиц товара, включенных в общую сумму.

8. Продажа в рассрочку, по которой стоимость товара оплачивается платежами в рассрочку.

Доход, имеющий отношение к цене реализации, за исключением процентов, признается на дату реализации. Цена реализации определяется на основе дисконтирования частичных платежей, подлежащих

получению, по вмененной процентной ставке. Сами проценты признаются в качестве дохода по мере его получения, на основе временной пропорции, учитывающей вмененную процентную ставку.

9. Продажа недвижимости.

Доход обычно признается при переходе юридического права на собственность покупателю. Однако в отдельных случаях согласно юрисдикции долевой процент в собственности может быть передан покупателю до перехода юридического права в собственность, и поэтому риски и вознаграждения от владения передаются на этой стадии. В таких случаях признание дохода будет целесообразным при условии, что продавцу не нужно предпринимать значительные действия по завершению контракта. В любом случае, если продавец обязан предпринимать любые значительные действия после передачи долевого и/или юридического права на собственность, доход признается после совершения этих действий. Примером может служить здание или любое другое сооружение, строительство которого не завершено.

В некоторых случаях недвижимость может быть реализована с условием участия продавца и без передачи риска и вознаграждения. Например, соглашение о продаже и обратной покупке, включающие опционы пут и кол (на покупку и продажу) и соглашения, посредством которых продавец гарантирует владение собственностью в течение определенного периода, или гарантирует прибыльность капиталовложений покупателя в течение определенного периода. В таких случаях

сущность и степень продолжающегося участия продавца определяет, как нужно учитывать сделку. Ее можно учитывать как реализацию или как финансирование, лизинг или как какое-либо другое соглашение о распределении прибыли. Если сделка учитывается как реализация, то продолжающееся участие продавца может отложить признание дохода.

Продавец должен также учитывать средство оплаты и наличие у покупателя обязательства по завершению оплаты. Например, когда совокупность полученных платежей, включая первоначальный платеж или продолжающиеся платежи со стороны покупателя, не являются достаточным свидетельством об обязательстве покупателя произвести оплату, доход признается только в размере фактически полученных денежных средств.

ОКАЗАНИЕ УСЛУГ (РАБОТ)

10. Плата за установку.

Плата за монтаж (установку) признается с указанием стадии завершения установки.

11. Плата за услуги включается в цену продукции.

Когда реализационная цена продукции включает определенную сумму для последующих услуг (например, послепродажное обслуживание, обеспечение повышения качества продукции при продаже программного обеспечения), эта сумма переносится на будущий период и признается в качестве дохода за период, в течение которого предоставлялись услуги.

12. Вознаграждение за рекламу.

Комиссионное вознаграждение средствам массовой информации признаются тогда, когда выпускается соответствующая реклама или рекламный ролик перед публикой. Производственное комиссионное вознаграждение признается с указанием степени завершения проекта.

13. Комиссионное вознаграждение страховым агентствам.

Полученное или подлежащее получению комиссионное вознаграждение страховым агентствам, не требующее предоставления дальнейших услуг со стороны агента, признаются агентом как выручка после даты вступления в силу или даты возобновления страховых полисов. Однако при наличии вероятности того, что от агента потребуются предоставление дальнейших услуг в течение срока действия полиса, комиссионное вознаграждение или его часть признаются как доход в течение периода, в котором полис имеет силу.

14. Плата за финансовые услуги.

Признание дохода за финансовые услуги зависит от целей оказания финансовых услуг, за которые установлена плата, и от основы учета любого связанного с ней финансового инструмента. Описание платы за финансовые услуги может и не отражать сущность и основу предоставляемых услуг. Поэтому следует различать плату, являющуюся неотъемлемой частью реального дохода финансового инструмента, плату, заработанную после предоставления услуг, и плату, заработанную по выполнению значительного действия.

(а) Плата, являющаяся неотъемлемой частью реального дохода финансового инструмента.

Такого рода плата обычно рассматривается как корректировка на реальный доход. Однако, когда финансовый инструмент необходимо измерить в текущих ценах, следующая после первоначального признания его стоимости плата отражается как доход.

(1) Полученная хозяйствующим субъектом плата, связанная с созданием или приобретением финансового инструмента, который сохраняется хозяйствующим субъектом как инвестиции.

Эта плата может включать компенсацию за такую деятельность, как оценка финансового состояния заемщика, оценка и регистрация гарантий, залога и других договоренностей по ценным бумагам, обсуждение условий инструмента, подготовка и оформление документации и завершение сделки. Эта плата является неотъемлемой частью создания продолжающегося участия, в результате которого возникает финансовый инструмент, и вместе с соответствующими прямыми расходами отсрочивается и признается как корректировка реального дохода.

(2) Плата за услуги, связанные со взятыми обязательствами, полученные хозяйствующим субъектом за предоставление или покупку ссуды.

Если существует вероятность, что субъект заключит определенное кредитное соглашение, полученная плата за взятые обязательства считается компенсацией за продолжающееся участие в приобретении финансового инструмента и вместе с соответствующими прямыми расходами отсрочивается

и признается в качестве корректировки реального дохода. Если срок обязательства истек и хозяйствующий субъект не предоставил ссуды, то плата признается в качестве дохода по истечении срока соглашения.

(в) Плата, заработанная за оказанные услуги.

(1) Плата, взимаемая за обслуживание ссуды.

Плата, взимаемая хозяйствующим субъектом за обслуживание ссуды, признается как доход по мере предоставления услуг. Если хозяйствующий субъект передает ссуду, но сохраняет плату за обслуживание этой ссуды за плату более низкую, чем та, которая обычно взимается за такого рода услуги, часть стоимости передачи ссуды отсрочивается и признается по мере предоставления услуг.

(2) Плата за взятые обязательства по предоставлению или получению ссуды.

Если существует малая вероятность заключения кредитного соглашения, плата за обязательство признается в качестве дохода от общехозяйственной деятельности на основе метода временной пропорции в течение срока действия обязательства.

(с) Плата, возникшая в результате выполнения действия, являющегося намного значительнее обычных действий.

Плата признается в качестве дохода в результате выполнения значительного действия, как показано в нижеприведенных примерах:

(1) Комиссионное вознаграждение за распределение акций клиенту.

Комиссионное вознаграждение признается как доход, когда акции распределены.

(2) Вознаграждение за размещение ссуды между заемщиком и инвестором.

Вознаграждение признается как доход после организации ссуды.

(3) Плата за синдицирование кредита.

Необходимо различать плату, возникающую по завершении значительного действия, и плату, относящуюся к будущим результатам деятельности или сохранения риска. Плата за синдицирование кредита, получаемая хозяйствующим субъектом, организующим кредит и не сохраняющим никакой части ссудного пакета для себя (или сохраняющим определенную часть, как и другие участники с тем же реальным доходом за сопоставимый риск), является возмещением за обслуживание синдицированного кредита. Такого рода плата признается в качестве дохода по завершении синдицирования.

Однако, если хозяйствующий субъект — участник синдицирования сохраняет определенную часть ссудного пакета, получая реальный доход за сопоставимый риск, который ниже того дохода, который зарабатывают другие участники синдицирования, тогда часть полученной платы за синдицирование соотносится с сохраняемым риском. Соответствующая часть платы отсрочивается и признается в качестве дохода в форме корректировки на реальный доход от инвестиций, как показано в 14 (a). И наоборот, если хозяйствующий субъект — участник синдицирования сохраняет часть ссудного

пакета, получая реальный доход с сопоставимым уровнем риска, являющимся более высоким, чем заработанный другими участниками синдицирования, тогда часть реального дохода соотносится с платой за синдицированный кредит.

Соответствующая часть реального дохода признается в качестве части платы за синдицированный кредит по завершении синдицирования.

15. Абонементные сборы.

Выручка от выступления артистов, банкетов и прочих особых случаев признается при происхождении таких событий. При продаже подписки (билетов) на ряд событий плата распределяется между каждым событием на основе, которая отражает объем услуг, оказанных во время каждого события.

16. Плата за обучение.

Доход признается в течение периода обучения.

17. Первоначальный, вступительный и членские взносы.

Признание дохода зависит от характера предоставляемых услуг. Если взносы подразумевают лишь членство и за все остальные услуги или продукты оплачиваются отдельно или существует отдельная годовая подписка, взносы признаются как доход при отсутствии значительной неопределенности, касающейся их получения. Если взносы дают право оказывать разные услуги членам или предоставлять публикации в течение периода членства или право покупать товары или услуги по

ценам, ниже чем цены, взимаемые не с членов, они признаются на основе, отражающей время поступления, сущности и стоимости предоставляемых скидок.

18. Плата за франшизу.

Плата за франшизу может покрывать обеспечение первоначальными и последующими услугами, оборудованием, прочими материальными активами и ноу-хау. Соответственно плата за франшизу признается в качестве дохода на основе, отражающей цель, с которой взимается плата. Ниже приведены соответствующие методы платы за франшизу:

(а) Обеспечение оборудованием и прочими материальными активами.

Сумма, основанная на стоимости проданных активов в текущих ценах, признается в качестве дохода, когда все товары поставлены или права на собственность переданы.

(в) Предоставление первоначальных и последующих услуг.

Плата за продолжающееся предоставление услуг, в независимости от того, признаются ли они частью первоначальной или отдельной платы, признаются в качестве дохода по мере предоставления услуг. Если отдельная плата не покрывает стоимость продолжающихся услуг, наряду с приемлемой прибылью, часть первоначальной платы, достаточной для покрытия затрат на продолжающиеся услуги и обеспечения соответствующей прибыли по этим, отсрочивается и признается в качестве дохода по мере предоставления услуг.

Соглашение по франшизе предусматривает обеспечение компании, предоставляющей франшизу, оборудованием, запасами или прочими материальными активами по цене ниже, чем у других или по цене, не дающей соответствующей прибыли с этих продаж. В таких обстоятельствах часть первоначальной платы, достаточной для покрытия оцененных затрат и получения достаточной прибыли от этих продаж, отсрочивается и признается в течение периода, в который товары будут проданы получателю франшизы. Остаток первоначальной оплаты признается как при завершении выполнения всех первоначальных и других обязательств, требуемых от лица, предоставляющего франшизу (таких, как содействие в подборе места, обучение персонала, финансирование и реклама).

Первоначальные услуги и прочие обязательства, принятые по соглашению в отношении региональной франшизы, могут зависеть от ряда отдельных предприятий, расположенных в этой местности. В этом случае плата, относимая за эти услуги, признается в качестве дохода пропорционально числу торговых предприятий, которым был оказан основной объем первоначальных услуг.

Если первоначальная плата взимается в течение длительного периода времени и существует значительная неопределенность в отношении полного взимания, то платеж (доход) признается по мере частичного поступления денежных средств.

(с) Плата за продление франшизы.

Плата, взимаемая за использование обеспеченных соглашением прав на продление или за прочие услуги, предоставленные в период действия соглашения, признается как доход по мере предоставления услуг или пользования правом.

(d) Операции, совершаемые по агентскому договору.

Операция может происходить между компанией, предоставляющей франшизу, и компанией-получателем, в которых компания, предоставляющая франшизу, участвует по существу в качестве агента для компании-получателя. Например, компания, предоставляющая франшизу, может заказать канцелярские принадлежности и организовать их доставку компании-получателю без всякой выгоды для себя. Такие сделки не приводят к получению дохода.

19. Плата за совершенствование потребительского программного обеспечения.

Плата за разработку потребительского программного обеспечения признается как доход с указанием стадии завершения разработки, включая завершение услуг, связанных с техническим обслуживанием после поставки программного обеспечения.

ПРОЦЕНТЫ, РОЯЛТИ И ДИВИДЕНДЫ

20. Плата за лицензию и роялти

Плата за лицензию и роялти, выплачиваемая за использование активов субъекта (таких, как торговые марки, патенты, программное обеспечение, авторские права на музыкальные произведения, оригиналы записей и художественные фильмы), обычно

признается в соответствии с содержанием и условиями соглашения. С практической точки зрения это можно сделать по прямолинейному методу в течение срока действия соглашения, например, когда обладатель лицензии имеет право на использование определенной технологии в течение определенного периода времени.

Передача прав за фиксированную плату или за некомпенсированную гарантию по неотменяемому контракту, который позволяет лицензиару свободно использовать эти права, а лицензиат не имеет никаких неисполненных обязательств, в сущности, является продажей. Примером может служить лицензионное соглашение на использование программного обеспечения, когда у представителя лицензии нет никаких обязательств после осуществления доставки. Другой пример — это предоставление прав на показ художественного фильма на рынках, где лицензиат не может контролировать дистрибьюторов и не ожидает получения дальнейших кассовых доходов. В таких случаях доход признается во время продажи.

В некоторых случаях получение или неполучение лицензионной платы или роялти зависит от будущих событий. В таких случаях доход признается только тогда, когда есть возможность получения платы или роялти, что обычно имеет место после того, как событие произошло.