

## **Инструкция СБУ 10 «ПРИЗНАНИЕ ДОХОДОВ»**

<b>СОДЕРЖАНИЕ</b>	<b>статьи</b>
<b>ЦЕЛЬ И ОСНОВЫ СОСТАВЛЕНИЯ</b>	<b>1–2</b>
<b>СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ</b>	<b>3–7</b>
<b>ПОНЯТИЯ</b>	<b>8–9</b>
<b>ОЦЕНКА ДОХОДОВ</b>	<b>10–17</b>
<b>ПРИЗНАНИЕ ДОХОДОВ ОТ ПРОДАЖИ ТОВАРОВ</b>	<b>18–21</b>
<b>ПРИЗНАНИЕ ДОХОДОВ ОТ ПРЕДОСТАВЛЕНИЯ УСЛУГ</b>	<b>22–46</b>
Метод процента выполнения (стадии завершенности)	22–30
Суммирование и разложение на элементы договоров о предоставлении услуг	31–32
Определение стадии завершенности	33–35
Доходы по договору о предоставлении услуг	36–40
Расходы по договору о предоставлении услуг	41–46
<b>ПРИЗНАНИЕ ПРОЦЕНТНЫХ ДОХОДОВ, РОЯЛТИ И ДИВИДЕНДОВ</b>	<b>47–48</b>
<b>СРАВНЕНИЕ С МСФО ДЛЯ ПРЕДПРИЯТИЙ СМБ</b>	<b>49</b>
<b>ПРИЛОЖЕНИЕ – ПРИМЕРЫ</b>	

## ЦЕЛЬ И ОСНОВЫ СОСТАВЛЕНИЯ

1. Целью настоящей инструкции Службы бухгалтерского учета (СБУ 10) «Признание доходов» является установление правил признания доходов, получаемой от продажи товаров и услуг, а также от предоставления активов в пользование, в годовых бухгалтерских отчётах, составляемых согласно стандарту финансовой отчетности Эстонии (далее – *бухгалтерский отчет*). Эстонский стандарт финансовой отчетности – предназначенный для общественности международно-признанный сборник требований к учету и отчетности, принципы которого устанавливаются Законом о бухгалтерском учете, и который на основании части 4 Статьи 34 Закона о бухгалтерском учете уточняет постановление министра, ответственного за данную область (далее – *инструкция Службы бухгалтерского учета*, или сокращенно – *инструкция СБУ*).

2. Инструкция СБУ 10 руководствуется разделом 23 МСФО для предприятий СМБ «Доход» („*Revenue*“), а также понятиями, установленными в разделе 2 «Концепции и основные принципы» („*Concepts and Pervasive Principles*“). Инструкция включает в себя ссылки на конкретные статьи МСФО для предприятий СМБ, на которых основываются требования инструкции. Сравнение инструкции СБУ 10 с МСФО для предприятий СМБ приведено в статье 49. В тех областях, где инструкция СБУ 10 не уточняет какого-либо специфического принципа учёта, однако он определён в МСФО для предприятий СМБ, рекомендуется руководствоваться принципом учёта, описанным в МСФО для предприятий СМБ.

## СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

3. *Инструкция СБУ 10 «Признание доходов» должна применяться при признании в бухгалтерских отчётах доходов, возникающей в результате следующих операций:*

(a) *доход от продажи товаров;*

(b) *доход от оказания услуг;*

(c) *доход от передачи активов предприятия в пользование в случае, если за это поступает оплата в виде процентов, роялти или дивидендов.*

4. Товары включают в себя как продукцию, изготовленную самим предприятием и предназначенную для продажи, так и товары, приобретённые предприятием в целях перепродажи. (МСФО для предприятий СМБ 23.1 (a)) Товары включают в себя также такое имущество, хранимое в целях продажи, как, например, недвижимость.

5. Предоставление услуг – это исполнение определённых установленных договором заданий в течение оговорённого периода времени.

6. Проценты – это плата за предоставление в пользование принадлежащих предприятию денежных средств или их эквивалентов, а также плата предприятию за неисполненные требования. Роялти – это плата за использование таких долгосрочных принадлежащих предприятию активов как патенты, товарные знаки, права и компьютерное программное обеспечение. Дивиденды – это распределение

прибыли между собственниками инструментов капитала предприятия (например, акций).

7. Настоящая инструкция не распространяется на признание доходов, получаемых от сделок и событий следующих видов:

- (а) доход от договоров аренды (см. инструкцию СБУ 9 «Учет аренды»);
- (б) дивиденды от ассоциированных и дочерних предприятий, которые отражаются по методу долевого участия или путем консолидации (см. инструкцию СБУ 11 «Объединения бизнеса и признание дочерних и ассоциированных предприятий»);
- (с) доход страховых компаний от договоров страхования;
- (d) доход от переоценки активов;
- (е) доход от взятия на учет сельскохозяйственной продукции и природных ресурсов (см. инструкцию СБУ 7 «Биологические активы»).

## ПОНЯТИЯ

8. В настоящей инструкции понятия используются в нижеследующем значении:

**Доход** – это увеличение экономической выгоды в отчетный период путем прибавления или увеличения имущества либо снижения обязательств, в результате чего капитал увеличивается, за исключением взносов собственников в капитал. (МСФО для предприятий СМБ 2.23)<sup>1</sup>

**Справедливая стоимость** – это сумма, на которую может быть обмен актив или произведён расчёт по обязательству в сделке между осведомлёнными, заинтересованными и независимыми сторонами. (МСФО для предприятий СМБ 2.34 (b)).

9. Доход включает в себя только такую экономическую выгоду, получателем которой является само предприятие. Суммы, полученные в пользу третьих лиц, такие как, например, налог с оборота, не являются доходом предприятия. Также доходом предприятия не являются валовые поступления на основании агентских и комиссионных соглашений, кроме комиссионных вознаграждений, получаемых по таким соглашениям. (МСФО для предприятий СМБ 23.4)

---

<sup>1</sup> МСФО для предприятий СМБ использует в качестве эквивалентов понятию «доход» („tulu”) понятия „income”, „revenue” и „gain”. По сути, все три понятия МСФО для предприятий СМБ имеют одинаковое значение, и в настоящей инструкции в качестве эквивалента всех их используется понятие «доход» („tulu”).

## ОЦЕНКА ДОХОДОВ

**10. Доход отражается по справедливой стоимости полученной или подлежащей получению платы. (МСФО для предприятий СМБ 23.3).**

**11.** Доход от операции, как правило, определяется на основании договора, заключаемого между предприятием и покупателем товара или услуги (или пользователем актива). Доход учитывается по справедливой стоимости возмещения, полученного или подлежащего получению, за вычетом любых предусмотренных договором скидок. (МСФО для предприятий СМБ 23.3).

**12.** В большинстве случаев возмещение получают в денежной форме. В том случае если получение денежных средств происходит непосредственно или в течение короткого периода после совершения операции, доход от продажи в ходе операции равняется полученной или подлежащей получению денежной сумме. Если получение денежных средств происходит только по прошествии определённого более продолжительного периода времени (например, в случае продажи в рассрочку), справедливая стоимость получаемых денежных средств меньше, чем номинальная стоимость поступающей денежной суммы. В этом случае доход от продажи отражается как приведённая стоимость будущих поступлений. При дисконтировании используется одна из двух нижеследующих ставок дисконтирования, в зависимости от того, какую из них можно определить более достоверно:

- (а) средняя рыночная процентная ставка в случае предприятий с аналогичным кредитным рейтингом и инструментов с аналогичным риском; или
- (б) процентная ставка, при дисконтировании которой приведённая стоимость платы, подлежащей получению, равняется цене продажи продаваемого товара или оказываемой услуги при обычных условиях.

Разница между приведённой стоимостью всех будущих поступлений и номинальной суммой возмещения признаётся в качестве процентного дохода в течение периода между признанием продажи и поступлением возмещения. (МСФО для предприятий СМБ 23.5, 23А.13).

### Пример 1 – продажа в кредит, приведённая стоимость цены продажи

Предприятие продает 01.01.20X1 товар по цене продажи 1 500 евро, причем оплата производится через два года. Преобладающая ставка процента по рассрочке с подобным сроком в день заключения сделки составляла 8%. Поскольку продавец финансирует покупателя на условиях рассрочки, и согласно договору ставка процента по рассрочке составляет ноль процентов, доход от продажи признаётся как приведённая стоимость получаемого возмещения.

Используя преобладающую ставку процента, действовавшую в день заключения сделки, рассчитывается приведённая стоимость получаемого возмещения:  $1\,500 / (1+0,08)^2 = 1\,286$

Доход от продажи товаров признаётся по приведённой стоимости получаемого возмещения (1 286):

Д	Долгосрочные дебиторские задолженности	1 286
К	Доход от продажи	1 286

Разница между номинальной стоимостью (1 500) и приведённой стоимостью (1 286) получаемого возмещения признаётся в качестве процентного дохода в течение периода оплаты. В конце первого года признаётся процентный доход в сумме 103 евро ( $1\,286 \times 8\%$ ), а требование переклассифицируется в краткосрочное:

Д	Краткосрочные дебиторские задолженности	1 389
К	Долгосрочные дебиторские задолженности	1 286
К	Процентные доходы 103	

В конце второго года признаётся процентный доход в сумме 111 ( $1\,389 \times 8\%$ ):

Д	Краткосрочные дебиторские задолженности	111
К	Процентные доходы 111	

Бухгалтерская проводка при получении задолженности:

Д	Денежные средства	1 500
К	Краткосрочные дебиторские задолженности	1 500

#### Пример 2 – продажа в кредит, расчет внутренней процентной ставки

01.01.20X1 предприятие продаёт товар, продажная цена которого на обычных условиях (т.е. с 30-дневным сроком оплаты) составила бы 1 500 евро. Поскольку покупатель товара желает оплатить товар через два года, достигается соглашение о том, что цена продажи товара составит 1 815 евро.

Поскольку в данном примере эффективную ставку процента по договору можно определить более достоверно, чем преобладающую ставку для аналогичных сделок, при оценивании дохода от продажи руководствуются эффективной ставкой процента.

Эффективная ставка процента по договору – это такая ставка процента, при применении которой для дисконтирования получаемого возмещения (1 815) можно получить обычную продажную цену продаваемого товара (1 500).

Для расчета внутренней процентной ставки следует решить уравнение (например, с помощью таблицы Excel) и вычислить дисконтную ставку ( $i$ ):  $1\,815 / (1+i)^2 = 1\,500$

В данном примере мы получаем в качестве ответа, что  $i = 0,1$ , или 10%.

Доход от продажи товаров признаётся по приведённой стоимости получаемого возмещения (1 500):

Д	Долгосрочные дебиторские задолженности	1 500
К	Доход от продажи	1 500

В конце первого года признаётся процентный доход в сумме 150 евро ( $1\,500 \times 10\%$ ), а требование переклассифицируется в краткосрочное:

Д	Краткосрочные дебиторские задолженности	1 650
К	Долгосрочные дебиторские задолженности	1 500
К	Процентные доходы 150	

В конце второго года признаётся процентный доход в сумме 165 евро ( $1\,650 \times 10\%$ ) и поступление возмещения:

Д	Краткосрочные дебиторские задолженности	165
К	Процентные доходы 165	
Д	Денежные средства	1 815
К	Краткосрочные дебиторские задолженности	1 815

**13.** Если товар или услуга обменивается на товар или услугу, аналогичные по характеру и стоимости, то такой обмен не считается продажей товаров или услуг.

(МСФО для предприятий СМБ 23.6) В этом случае полученные товар или услуга признаются по балансовой стоимости переданных на счет товара или услуги.

**14.** Если товар или услуга обменивается на товар или услугу, отличающиеся по характеру и стоимости, то такой обмен рассматривается в качестве продажи товара или услуги. Основой оценивания дохода в этом случае является справедливая стоимость получаемых товара или услуги, к которой добавляются или из которой вычитаются дополнительно полученные или уплаченные суммы денежных средств. Если справедливую стоимость полученных товара или услуги невозможно оценить достоверно, за основу для оценивания дохода берётся справедливая стоимость переданных в обмен товаров или услуг, к которой добавляются или из которой вычитаются дополнительно полученные или уплаченные суммы денежных средств. Если невозможно достоверно определить справедливую стоимость ни полученного, ни отданного актива, доход признаётся по балансовой стоимости отданного актива, к которой добавляются или из которой вычитаются дополнительно полученные или уплаченные суммы денежных средств. (МСФО для предприятий СМБ 23.7).

Пример 3 – обмен аналогичными товарами

Строительное предприятие владеет складскими запасами черепицы в Таллинне. Поскольку строительное предприятие как раз сейчас строит здание в городе Валга, с целью экономии транспортных расходов было достигнуто следующее соглашение с местной фирме, занимающейся оптовой продажей строительных материалов: строительное предприятие передаёт фирме, занимающейся оптовой продажей, находящиеся на его складе в Таллинне 35 000 единиц черепицы, получая взамен находящиеся на складе этой фирмы в Валга 35 000 единиц черепицы, имеющей аналогичные качественные характеристики и параметры.

Поскольку был произведён обмен аналогичными товарами, доход не признаётся, и полученная черепица берётся на учёт по балансовой стоимости отданной взамен черепицы.

Пример 4 – обмен разными товарами

Предположим, что строительная компания, описанная в предыдущем примере, обменяет 35 000 черепиц, находящихся в Таллинне, на 100 000 черепиц, находящихся в Валге.

Поскольку в ходе операции производится обмен разными товарами, сделка признаётся в качестве продажи черепицы и покупки кирпичей. Доходом от продажи признаётся справедливая стоимость полученных кирпичей или в случае, если её невозможно оценить достоверно, то справедливая стоимость переданной взамен черепицы. Разница между справедливой стоимостью полученных кирпичей (или справедливой стоимостью переданной взамен черепицы) и балансовой стоимостью переданной взамен черепицы признаётся как прибыль от продажи или убыток от продажи.

**15.** Как правило, доход признаётся по каждой операции, однако в определённых случаях, исходя из содержания операции, уместно признавать доход по отдельно идентифицируемым элементам индивидуальной сделки. Например, в случае если

продажная цена товара включает в себя также оказание связанных с товаром послепродажных услуг, характер и период оказания которых установлены в договоре, то доход от услуг признаётся в момент их оказания. (МСФО для предприятий СМБ 23.5, 23А.19).

**Пример 5 – признание продажи по компонентам**

Предприятие продаёт системы увлажнения по продажной цене 45 000 евро. Согласно условиям договора продажная цена включает в себя также первое плановое техническое обслуживание систем увлажнения, которое проводится по прошествии 6 месяцев. Цена технического обслуживания в случае покупки его отдельно составляет 1 200 евро.

Поскольку продажная цена включает в себя два различных компонента (продажа товара и оказание услуги), сроки реализации которых различаются, доход, вытекающая из обоих компонентов, признаётся отдельно.

Продажа систем увлажнения:

Д	Неоплаченные покупателями счета	45 000
К	Доходы будущих периодов	1 200
К	Доход от продажи	43 800

Признание дохода за осуществление технического обслуживания через 6 месяцев:

Д	Доходы будущих периодов	1 200
К	Доход от продажи	1 200

**16.** В том случае если предприятие при продаже товара или оказании услуги предоставляет покупателю помимо проданного товара или оказываемой услуги другие льготы (например, бонусные пункты, купоны для получения скидки и т.п.), которые позволяют покупателю в будущем приобрести определённые товары или услуги выгоднее, то полученную или получаемую от продажи доход следует распределить между следующими элементами продажи, исходя из справедливой стоимости этих элементов:

- (а) возмещение, полученное за проданные товары или оказанные услуги, – признаётся как доход в момент продажи; и
- (б) возмещение, полученное за будущие скидки (например, бонусные пункты), – первоначально признаётся как обязательство; доход признаётся при предоставлении скидок (например, использование бонусных пунктов) или в момент истечения срока обязательства по предоставлению скидок (например, истечение срока использования бонусных пунктов).

Справедливая стоимость связанного с будущей льготой элемента – это сумма, за которую предприятие продало бы названную льготу в отдельной сделке. (МСФО для предприятий СМБ 23.9)

**17.** В ситуациях, когда совершается две или более операции, связанных между собой в такой степени, что их коммерческий эффект не может быть определён без рассмотрения их как единого целого, такие операции признаются в качестве одной операции. (МСФО для предприятий СМБ 23.8) Примерами таких операций являются:

- (а) операции продажи и обратно аренды, если обратная аренда происходит на условиях финансового лизинга (капитальной аренды);

- (b) операции продажи с возможностью обратного выкупа, в ходе которых «продавец» товара одновременно берёт на себя обязательство выкупить «проданный» товар в оговорённое время и на оговорённых условиях.
- (c) факторинг дебиторской задолженности, если по сути риски остаются у «продавца» дебиторской задолженности;

По сути, все вышеперечисленные операции являются финансовыми операциями (т.е. займами, взятыми под залог определённого актива), а не операциями купли-продажи, по причине чего «продажа» актива не признаётся. Полученные денежные средства признаются как обязательство перед финансирующим лицом.

## **ПРИЗНАНИЕ ДОХОДОВ ОТ ПРОДАЖИ ТОВАРОВ**

**18. Доход от продажи товаров признаётся при удовлетворении всех перечисленных ниже условий (МСФО для предприятий СМБ 23.10):**

- (a) существенные риски и выгоды, связанные с правом собственности, перешли от продавца к покупателю;
- (b) продавец не несёт на постоянной основе такой ответственности за управление, которая обычно ассоциируется с правом собственности, и у него отсутствует фактический контроль над товаром или изделием;
- (c) достоверности измерения дохода от операции продажи;
- (d) вероятности экономической выгоды, получаемой от сделки (например, поступления доходов);
- (e) возможности достоверного измерения затрат, связанных с операцией.

**19.** В большинстве случаев покупатель получает связанные с правом собственности риски и выгоды одновременно с переходом юридических прав собственности (например, в случае розничной торговли этим моментом является момент передачи товара; в случае продажи с условием поставки – момент перехода права собственности, установленный в условиях поставки). Однако в некоторых случаях момент передачи связанных с правом собственности на товар рисков и выгод может отличаться от момента передачи юридических прав собственности на товар. (МСФО для предприятий СМБ 23.11).

**20.** Если значительные риски, связанные с правом собственности, не перешли к покупателю, то доход от продажи не признаётся, независимо от того, перешли ли юридические права собственности или нет. Примеры ситуаций, когда продавец не передал значительные риски, связанные с правом собственности, в силу чего доход от продажи не признаётся (МСФО для предприятий СМБ 23.12):

- (a) доход зависит от того, удастся ли покупателю перепродать товар, и если да, то каким образом;
- (b) нуждающееся в установке оборудование доставлено покупателю, но оно ещё не установлено, а установка составляет существенную часть договора, которая ещё не выполнена;
- (c) покупатель имеет право расторгнуть сделку покупки по причине, определённой в договоре продажи, или по единоличному усмотрению покупателя без какой-либо причины, и продавец не может оценить вероятность возврата.

**21.** Если за продавцом сохранилась лишь незначительная часть связанных с правом собственности товара рисков, то операция является продажей и продавец признаёт доход даже в том случае, если юридически право собственности ещё не перешло. Примеры ситуации, когда связанные с правом собственности существенные риски перешли к покупателю, в силу чего доход от продажи признаётся (МСФО для предприятий СМБ 23.13):

(а) покупатель имеет по договору право вернуть товар в течение определённого периода, и продавец может надёжно оценить вероятность возврата, опираясь на свой опыт предыдущих периодов. В момент продажи продавец признаёт доход от продажи и создает резерв для возможных возвратов;

(б) юридическое право собственности на проданные и переданные покупателю товары переходит от продавца к покупателю только после оплаты счета.

Пример 6 – признание продажи при продаже товаров

(а) Продажа товаров, нуждающихся в установке, если обязательство по установке лежит на продавце

В том случае если установка составляет значительную часть стоимости сделки, доход признаётся после завершения процесса установки. В виде исключения доход признаётся сразу после передачи товара покупателю в том случае, если установка по сути не является сложной и трудоёмкой (например, установка стиральной машины). (МСФО для предприятий СМБ 23А.4, 23А.18).

(б) Комиссионная продажа, в случае которой посредник продаёт товары от имени продавца

Продавец признаёт доход после продажи товаров посредником третьим лицам. (МСФО для предприятий СМБ 23А.6).

(с) Изготовление товара начнётся после получения заказа на покупку и получения предоплаты за товар от покупателя

Доход признаётся после изготовления товара и его передачи покупателю. (МСФО для предприятий СМБ 23А.9).

(d) Предоплаты за поставляемые в течение определённого периода товары (например, подписка на печатные издания)

Доход от продажи распределяется на период, в течение которого передаются товары, пропорционально продажной цене передаваемых товаров. Если передаваемые товары распределяются на протяжении всего периода равномерно (например, поставка печатных изданий), доход распределяется линейно на период продажи. (МСФО для предприятий СМБ 23А.12).

(е) Продажа недвижимости

Продажа недвижимости признаётся тогда, когда все связанные с недвижимостью значительные риски и выгоды перешли от продавца к покупателю, и у продавца отсутствует обязательство по выполнению на объекте недвижимости значительных дополнительных работ. Обычно момент признания продажи совпадает с моментом перехода права собственности. Смотрите также пункт (g) примера 7. (МСФО для предприятий СМБ 23А.14-15).

## ПРИЗНАНИЕ ДОХОДОВ ОТ ПРЕДОСТАВЛЕНИЯ УСЛУГ

### Метод процента выполнения

**22.** *Доход от продажи услуг признаётся в зависимости от стадии завершённости на конец отчётного периода, при условии, что конечный результат сделки, включающей оказание услуги (т.е. связанные со сделкой доходы и расходы), можно достоверно спрогнозировать. Результат сделки можно достоверно спрогнозировать при удовлетворении всех следующих условий (МСФО для предприятий СМБ 23.14):*

- (а) размер дохода может быть достоверно измерен;*
- (б) есть вероятность экономической выгоды, получаемой от сделки (например, поступления дохода);*
- (с) стадия завершённости сделки на отчетную дату может быть достоверно измерена; и*
- (d) понесенные затраты, связанные со сделкой, и затраты на завершение сделки могут быть достоверно измерены.*

**23.** Для достоверного прогнозирования результата сделки обычно должны быть выполнены следующие условия:

- (а) Наличие договора об оказании услуги или иного соглашения с заказчиком услуги, устанавливающего:
  - i) права и обязанности поставщика и заказчика услуги;
  - ii) вознаграждение за оказание услуги, а также время и способ расчетов.
- (б) наличие внутренней системы финансового планирования и отчётности, которая позволяет вести достоверный учёт связанных с предоставлением услуги доходов и расходов по различным проектам.

**24.** Для признания дохода от продажи услуг используется метод процента выполнения. Согласно данному методу получаемые от оказания услуги доходы и расходы признаются на пропорционально в тех же периодах, когда возникают связанные с оказанием услуги расходы.

**25.** Определение стадии завершённости описано в статьях 33—35; признание дохода от предоставления услуги – в статьях 36—40, а учёт расходов по предоставлению услуги – в статьях 41—46.

**26.** Если услуга предоставляется в течение очень короткого периода времени и влияние периодизации дохода было бы незначительным, доход признаётся сразу после предоставления услуги.

**27.** *Если конечный результат операции, включающей оказание услуги, невозможно спрогнозировать достоверно, то доход признаётся только в пределах суммы фактических расходов, связанных с исполнением договора, при условии, что имеется вероятность того, что поставщик услуги сможет покрыть как минимум связанные с услугой расходы. Если отсутствует вероятность того, что поставщик услуги сможет отработать хотя бы*

**связанные с услугой расходы, доходы от предоставления услуги не признаются. (МСФО для предприятий СМБ 23.16, 23.25).**

**28.** Например, на начальной стадии предоставления услуг могут возникать ситуации, когда сложно надёжно оценить прибыльность проекта. Поэтому до появления возможности составления достоверных прогнозов доход признаётся только в пределах понесённых затрат, а прибыль не признаётся. Однако, если превышение затрат по оказанию услуг над выручкой вероятно, ожидаемый расход признаётся как расход немедленно. (МСФО для предприятий СМБ 23.26).

**29.** Если существует вероятность того, что сопутствующие предоставлению услуги совокупные расходы превысят получаемую от предоставления услуги дохода, ожидаемый убыток признаётся незамедлительно в полном объёме. (МСФО для предприятий СМБ 23.24, 23.26).

**30.** Ожидаемый убыток признаётся немедленно в полном объёме независимо от следующих обстоятельств:

- (a) того обстоятельства, были ли начаты фактические работы или нет;
- (b) степени готовности оказываемой услуги;
- (c) того обстоятельства, что от остальных договоров об оказании услуг ожидается прибыль.

### **Суммирование и разложение на элементы договоров о предоставлении услуг**

**31.** В отношении нескольких услуг, объединённых в единый договор о предоставлении услуг, ведётся учёт доходов и расходов по каждому отдельно идентифицируемому элементу договора в случае, если (МСФО для предприятий СМБ 23.18, 23.19):

- (a) в договоре по каждой оказываемой услуге установлена отдельная цена;
- (b) стороны договора в ходе переговоров о цене имели возможность отдельно одобрить или отклонить каждую из услуг, объединённых в договор; и
- (c) доходы и расходы каждой из оказываемой услуг могут быть идентифицированы по отдельности.

**32.** По группе различных услуг, объединённых в один договор, ведётся общий учёт доходов и расходов в том случае, если (МСФО для предприятий СМБ 23.18, 23.20):

- (a) по договорам велись переговоры, и договоры были подписаны в виде единого пакета;
- (b) договоры связаны друг с другом настолько, что их можно рассматривать как части единого целостного проекта; и
- (c) договоры выполняются одновременно или непосредственно друг за другом.

### **Определение процента выполнения**

**33.** Для определения стадии завершенности предоставляемой услуги используются нижеследующие методы (МСФО для предприятий СМБ 23.22):

- (a) соотношение фактических расходов, связанных с оказанием услуги, и суммарных бюджетных расходов;
- (b) обзор выполненных работ;

(с) количественная доля услуги, оказанной к отчётной дате, от всей оказываемой услуги (например, сколько метров дорог было построено из всей протяженности дороги, предусмотренной в договоре).

**34.** Если поставщик услуги к отчётной дате выставил заказчику счета в большей или меньшей сумме, чем рассчитанная по методу процента выполнения доходов, то разница признаётся в виде обязательства или требования. (МСФО для предприятий СМБ 23.32).

**35.** Метод процента выполнения применяется кумулятивно по каждому отчётному периоду, учитывая действующие на отчётную дату оценки доходов и расходов по договору. Изменения оценок признаются в виде дохода или расхода за отчётный период, а не ретроспективно. Если поступление суммы, признанной в качестве дохода, стало маловероятным, то уценка требования признаётся в отчёте о прибылях и убытках в виде расхода, а не в виде корректировки дохода от продажи (МСФО для предприятий СМБ 23.27).

#### **Доход от предоставления услуг**

**36.** *Доход по договору об оказании услуг включает в себя:*

*(а) первоначально определенное договором вознаграждение; и*

*(б) произошедшие в ходе выполнения договора изменения в объеме договора, дополнительные требования компенсации и дополнительные возмещения, причем:*

*i) их реализация должна быть вероятной; и*

*ii) должна иметься возможность их достоверно оценить.*

**37.** На доход по договору о предоставлении услуг зачастую влияют события, которые произойдут в будущем, поэтому предполагаемую по договору выручку следует заново оценивать на каждую отчётную дату. Причинами изменений дохода по договору могут быть, например, изменения в объёме договора, наличие дополнительного возмещения или штрафов за слишком раннее или позднее исполнение договора и другие подобные причины.

**38.** Произошедшее в ходе оказания услуги изменение является ходатайством заказчика об изменении объёма выполняемой работы, которое увеличивает или уменьшает дохода по договору. Изменение учитывается при оценке дохода по договору в том случае, если:

(а) существует вероятность того, что заказчик изменит распоряжение в отношении объёма работы; и

(б) изменение дохода по договору, сопряженное с изменением объёма работы, может быть достоверно оценено.

**39.** Дополнительное требование – это сумма, которую поставщик услуги желает получить от заказчика или от третьих лиц для компенсации затрат, которые вначале не были включены в стоимость проекта. Дополнительное требование признаётся как доход, если:

(а) переговоры с заказчиком, касающиеся дополнительного требования, уже достигли такой стадии, когда его принятие можно считать вероятным; и

(b) сумма, которая вероятно будет акцептована заказчиком, может быть достоверно оценена.

**40.** Дополнительное возмещение – это возмещение, которое заказчик согласен заплатить, если норма прибыли, определённая в договоре о предоставлении услуги, выполнена или превышена. Например, договор может включать в себя дополнительное возмещение поставщику услуги за досрочное завершение услуги. Дополнительное возмещение признаётся как доход, если:

- (a) предоставляемая услуга успешно достигла той стадии завершенности, при которой существует вероятность, что определённая норма прибыли будет достигнута или превышена;
- (b) сумма дополнительного возмещения может быть достоверно оценена.

### **Затраты по предоставлению услуг**

**41.** *Затраты по предоставлению услуг включают в себя:*

- (a) расходы, непосредственно связанные с выполнением договора;*
- (b) накладные расходы, связанные с выполнением договора;*
- (c) прочие расходы, обязанность компенсации которых лежит на заказчике.*

**42.** Например, в случае договора строительства расходы, напрямую связанные с оказанием услуги, включают в себя следующие расходы:

- (a) непосредственные расходы на рабочую силу;
- (b) непосредственные расходы на материалы;
- (c) амортизация основных средств, привлекаемых для оказания услуги;
- (d) расходы на транспортировку оборудования и материалов;
- (e) расходы на оборудование, арендуемое для оказания услуги;
- (f) расходы на проектирование и техническое консультирование;
- (g) ожидаемые расходы на гарантийное обслуживание;
- (h) претензии третьей стороны.

Расходы по договору не корректируются на сумму доходов, получаемых, например, от продажи остатков материалов или оборудования после предоставления услуги.

**43.** Примерами накладных расходов, связанных с выполнением договора о предоставлении услуги, являются:

- (a) расходы на страхование;
- (b) расходы на проектирование и технические консультации, которые не связаны напрямую с предоставлением конкретной услуги.

Перечисленные расходы распределяются на предоставляемые услуги системно и рационально, исходя из нормального объёма деятельности.

**44.** Расходы, не являющиеся непосредственными расходами, связанными с оказанием услуги, или накладными расходами, не рассматриваются как расходы на оказание услуги, если их возмещение не предусмотрено в договоре.

Примерами таких расходов являются:

- (a) административные накладные расходы;
- (b) расходы на маркетинг и продажу;
- (c) расходы на научные исследования и разработки;

(d) амортизация тех основных средств, которые не используются для оказания услуги.

**45.** Связанные с договором о предоставлении услуги накладные расходы признаются расходами по договору начиная с момента заключения договора и до завершения работ. Связанные с исполнением договора прямые расходы, понесённые в целях одобрения договора, включаются в расходы по договору тогда, когда их можно идентифицировать и надёжно оценить. Если понесённые в целях заключения договора прямые расходы были признаны в расходах отчётного периода, а договор заключается в следующем периоде, то в расходах по договору эти расходы ретроспективно не признаются.

**46.** У предоставляющего услуги предприятия в ходе выполнения договора о предоставлении услуги могут возникнуть затраты, которые признаются расходами в следующих периодах (например, приобретённые, но ещё не использованные материалы; авансы субподрядчикам). Такие затраты признаются поначалу как актив в подходящей для этого статье баланса и не включаются в учёт расходов по договору. (МСФО для предприятий СМБ 23.23, 23.22 (a))

Пример 7 – признание продажи при продаже услуг

(a) Возмещение за услуги, предоставляемые одноразово

Возмещение за такие предоставляемые одноразово услуги, предоставление которых происходит в течение очень короткого периода (например, в течение одного дня), признаются как доход сразу после их предоставления. Возмещение за одноразовые услуги, предоставляемые в течение более продолжительного периода, признаются как доход в зависимости от стадии завершенности предоставления услуги по состоянию на отчётную дату.

(b) Возмещение за обслуживание

Если обслуживание заключается в одноразовой процедуре большого объёма, доход признаётся после оказания данной услуги. Если обслуживание осуществляется в течение определённого более продолжительного периода времени, возмещения за обслуживание признаются как доход либо на основе прямолинейного метода, либо на основе другого подходящего метода в течение предусмотренного договором периода обслуживания.

(c) Плата за подключение

Плата за подключение признаётся как доход тогда, когда связанная с подключением услуга предоставлена (в т.ч. построены необходимое для подключения основные средства) и отсутствует значительный риск того, что возмещение придётся возвращать. В качестве альтернативы себестоимость долгосрочного актива, построенного для подключения, можно уменьшить на размер полученной платы за подключение.

(d) Членские взносы

Если членский взнос не предоставляет членам дополнительных льгот (например, возможность купить товары по более выгодной цене), то он признаётся в качестве дохода в тот момент, когда нет никаких существенных сомнений относительно его поступления, учитывая период, за который он внесён. Если членский взнос предоставляет членам дополнительные льготы, то он признаётся в качестве дохода в

течение периода предполагаемого использования льгот. (МСФО для предприятий СМБ 23А.24).

(е) Услуги СМИ и рекламные услуги

При предоставлении и посредничестве услуг СМИ и рекламных услуг доход признаётся в момент публикации рекламы в СМИ. При предоставлении услуг СМИ и рекламных услуг доход признаётся в зависимости от стадии завершенности проекта. (МСФО для предприятий СМБ 23А.20).

(f) Представления, концерты и другие мероприятия

Доход от проведения мероприятий отражается в момент проведения мероприятия. В случае платы за абонемент, предусматривающий посещение двух или более мероприятий, доход признаётся исходя из расходов каждого мероприятия. (МСФО для предприятий СМБ 23А.22).

(g) Договор о строительстве недвижимости

В случае договоров о строительстве недвижимости, прежде всего, необходимо определить, является ли это предоставлением услуги или продажей товара. Договор о строительстве недвижимости соответствует договору об оказании услуг, если договор заключен для строительства какого-либо конкретного объекта недвижимости и заказчик строительства имеет право (независимо от того, использует ли он это право или нет) принимать решения об основных структурных элементах объекта недвижимости до начала строительной деятельности и/или во время нее. Однако, договор о строительстве недвижимости, в случае которого заказчик имеет лишь ограниченное право повлиять на дизайн недвижимости (например, выбрать дизайн из числа предоставленных вариантов, а не вносить существенные конструкционные изменения), является договором продажи товара. Если договор о строительстве недвижимости является договором о предоставлении услуги, доход от этого договора признаётся исходя из метода стадии завершенности. В отношении продажи объекта недвижимости как товара смотрите пункт (е) примера 6. (МСФО для предприятий СМБ 23А.14-15).

## **ПРИЗНАНИЕ ПРОЦЕНТНОГО ДОХОДА, РОЯЛТИ И ДИВИДЕНДОВ**

**47. Доход, получаемая от предоставления имущества в пользование в виде процентов, роялти или дивидендов, признаётся тогда, когда (МСФО для предприятий СМБ 23.28):**

- (а) поступление доходов является вероятным; и**
- (b) размер доходов может быть достоверно оценён.**

**48. При признании доходов руководствуются следующим (МСФО для предприятий СМБ 23.29):**

- (а) процентные доходы отражаются исходя из внутренней процентной ставки актива (учёт внутренней процентной ставки описан в инструкции СБУ 3 «Финансовые инструменты»);
- (b) доходы от роялти признаются по принципу начисления, с учетом условий договора;

(с) доход в виде дивидендов признается тогда, когда у собственника возникло право требования для их получения.

### **СРАВНЕНИЕ С МСФО ДЛЯ ПРЕДПРИЯТИЙ СМБ**

**49.** Установленные в инструкции СБУ 10 правила признания доходов соответствуют принципам, установленным в разделе 23 МСФО для предприятий СМБ.

**ПРИЛОЖЕНИЕ**

Пример – признание доходов по методу стадии завершенности (см. статью 6 инструкции СБУ 4 «Запасы»)

Предприятие заключило договор с фиксированной ценой на строительство моста ценой 900 000 евро. Бюджетные расходы договора составляют 800 000 евро, а срок строительства – три года.

В конце первого года при оценивании расходов по проекту выясняется, что, очевидно, фактическая стоимость строительства моста составит 850 000 евро. В результате переговоров заказчик работы акцептует в течение второго года строительства в качестве договорной цены 920 000 евро. Затраты, понесённые к концу второго года строительства, содержат в себестоимости 100 000 евро такие материалы, которые будут использоваться при строительстве только в течение третьего года. Согласно сделанной в конце второго года оценке общая стоимость проекта составит 870 000 евро. На третий год заказчик работы акцептует в качестве конечной цены договора 925 000 евро. Фактическая стоимость проекта составляет 870 000 евро.

Финансовая документация проекта будет следующей (кумулятивно):

	1-й год	2-й год	3-й год
Первоначальная цена договора	900 000	900 000	900 000
– корректировка цены договора	0	20 000	25 000
<b>Всего доходы по договору</b>	<b>900 000</b>	<b>920 000</b>	<b>925 000</b>
Затраты по договору за отчётный период	221 000	522 800	126 200
Кумулятивные расходы по состоянию на отчётную дату	221 000	743 800	870 000
– в т.ч. расходы, отражаемые в следующих периодах	0	100 000	0
<b>Кумулятивные расходы по договору по состоянию на отчётную дату</b>	<b>221 000</b>	<b>643 800</b>	<b>870 000</b>
<b>Всего предполагаемые расходы по договору</b>	<b>850 000</b>	<b>870 000</b>	<b>870 000</b>
Стадия завершенности договора (на базе понесённых расходов)	26%	74%	100%
<b>Кумулятивные доходы по договору по состоянию на отчётную дату</b>	<b>234 000</b>	<b>680 800</b>	<b>925 000</b>
– в т.ч. доход за отчётный период	234 000	446 800	244 200

В первый, второй и третий год выполнения договора предприятие выставило заказчику счета в суммах, соответственно, 270 000 евро, 110 000 евро и 545 000 евро.

Из выставленных заказчику счетов к концу первого, второго и третьего года не поступило, соответственно, 70 000 евро, 40 000 евро и 25 000 евро.

Связанные с исполнением договора активы, обязательства, доходы и расходы признаются в бухгалтерском учёте предприятия следующим образом:

<b>Баланс</b>	<b>1-й год</b>	<b>2-й год</b>	<b>3-й год</b>
<i>Активы</i>			
Неоплаченные покупателями счета	70 000	40 000	25 000
Подлежащие получению от заказчика суммы		300 800	
Запасы		100 000	
<i>Обязательства</i>			
Суммы, задолженности перед заказчиком	36 000		
<b>Отчёт о прибылях и убытках</b>	<b>1-й год</b>	<b>2-й год</b>	<b>3-й год</b>
Доход от продажи	234 000	446 800	244 200
Расходы по продаже товаров и услуг	221 000	422 800	226 200
Валовая прибыль	13 000	24 000	18 000

Суммы, подлежащие получению от заказчика / задолженность перед заказчиком, рассчитываются следующим образом:

	<b>1-й год</b>	<b>2-й год</b>	<b>3-й год</b>
Доход от продажи (кумулятивно)	234 000	680 800	925 000
Выставленные счета (кумулятивно)	270 000	380 000	925 000
Подлежащие получению от заказчика суммы	0	300 800	0
Суммы, задолженности перед заказчиком	36 000	0	0

#### Пример – признание ожидаемого убытка

Рекламная фирма заключает договор с фиксированной ценой о проведении двухлетней рекламной кампании общей стоимостью 85 000 евро. Согласно смете расходы на исполнение договора составляют 78 000 евро. В конце первого года при оценивании расходов по проекту выясняется, что фактические затраты на проект, вероятно, составят на 12 000 евро больше. Заказчик не согласен компенсировать дополнительные расходы. Счёт за услугу выставляется в течение второго года. Финансовая документация проекта будет следующей (кумулятивно):

	<b>1-й год</b>	<b>2-й год</b>
Цена договора	85 000	85 000
Кумулятивные расходы по договору по состоянию на отчётную дату	37 800	90 000
Всего предполагаемые расходы по договору	90 000	90 000

Стадия завершенности договора (на базе понесённых расходов)	42%	100%
Ожидаемый убыток	5 000	5 000
Кумулятивные доходы по договору по состоянию на отчётную дату	35 700	85 000

Поскольку к концу первого года имеется вероятность того, что связанные с оказанием услуги расходы превысят получаемую от оказания услуги дохода на 5 000 евро, ожидаемый убыток отражается сразу в полном объёме. Поскольку в результате отражения понесённых для выполнения договора расходов (37 800 евро) и рассчитанной на основе стадии завершенности договора дохода (35 700 евро) признан убыток от договора в сумме 2 100 евро, необходимо дополнительно признать ожидаемый убыток в сумме 2 900 евро. Названная сумма признаётся в балансе не по статье «Резервы», а по статье «Суммы задолженности перед заказчиком» (или в качестве корректировки сальдо статьи «Суммы к получению от заказчика», если в отношении этого клиента по этой статье положительное сальдо).

Д	Подлежащие получению от заказчика суммы	35 700
К	Доход от продажи	35 700
К	Подлежащие получению от заказчика суммы	2 900
Д	Убыток от убыточного договора	2 900

#### Пример – признание доходов от программы лояльности клиентов

Предприятие имеет программу лояльности клиентов, в ходе которой совершившим покупки клиентам предоставляется в общей сложности 1 миллион бонусных пунктов. Накопленные бонусные пункты можно использовать для покупки товаров предприятия. Руководство оценивает, что справедливая стоимость одного предоставленного бонусного пункта составляет 0,1 евро, и, по оценке, всего будет использовано 50% бонусных пунктов. Таким образом, в виде обязательства (в виде отложенного дохода) признаётся сумма 100 000 евро; доход от продажи в ходе первоначальной сделки купли-продажи признаётся меньше на соответствующую сумму. Бонусные пункты истекают в течение 3 лет после предоставления.

1-й год

По окончании первого года было использовано в общей сложности 200 000 бонусных пунктов, т. е. 40% от предположительно используемых бонусных пунктов (200 000 пунктов / 500 000 пунктов). Предприятие признаёт доходов в сумме 40 000 евро (40% x 100 000).

2-й год

В конце года руководство меняет свою оценку и оценивает, что в течение трёх лет будет использовано в общей сложности 80% бонусных пунктов. В течение второго года использовано 400 000 бонусных пунктов (за два года в общей сложности 600 000 бонусных пунктов). Таким образом, отношение уже использованных бонусных пунктов к предположительно используемым бонусным пунктам составляет 75% (600 000 пунктов / 800 000 пунктов). Кумулятивный доход предприятия к концу второго года, таким образом, составляет 75 000 евро (75% x 100 000); поскольку 40

000 евро были отражены в предыдущем году, доход второго года составляет 35 000 евро.

3-й год

В течение третьего года было использовано 100 000 бонусных пунктов; таким образом, в общей сложности в течение трёх лет было использовано 700 000 бонусных пунктов. В конце третьего года все неиспользованные бонусные пункты истекли. Предприятие признаёт доход в сумме 25 000 евро (т.е. вся выручка, оставшаяся на счёте предоплаченного дохода). Таким образом, в общей сложности в течение трёх лет предприятие признало в виде дохода 100 000 евро, т.е. всю сумму, признанную первоначально в виде обязательства (в виде предоплаченной выручки).