



МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»

Пришло время действовать

**Серия «Первый опыт применения»
(редакция 2016 г.)**

МСФО

Апрель 2016 г.

**kpmg.com/ifrs
kpmg.ru**



Содержание

	Пора действовать	1
1	Основные факты	2
2	Основные последствия	4
3	Когда следует применять МСФО (IFRS) 15	6
4	Каким образом применять указанную модель	8
	Шаг 1 – Идентифицировать договор	8
	Шаг 2 – Идентифицировать обязанности к исполнению	10
	Шаг 3 – Определить цену сделки	12
	Шаг 4 – Распределить цену сделки	17
	Шаг 5 – Признать выручку в момент (или по мере) выполнения организацией обязанности к исполнению	19
5	Затраты по договору	26
6	Модификации договора	28
7	Представление и раскрытие информации	30
8	Дата вступления в силу и переход	32
	Актуальная информация для вас	35
	Выражение благодарности	37

Пора действовать

Внедрение нового стандарта по признанию выручки, выпущенного Советом по МСФО,¹ будет сопряжено с проблемами для большинства компаний.

Многие были удивлены длительностью и сложностью стадии внедрения нового стандарта. Сейчас компании, которые еще не начинали процесс внедрения, могут с уверенностью приступить к нему – стандарт, о котором идет речь, потребуется применить не позднее 2018 года организациям, отчитывающимся по МСФО.

Последствия новых требований будут отличаться для разных компаний. Всем компаниям необходимо оценить масштаб этих последствий, чтобы иметь возможность решить более общие вопросы, связанные с бизнесом – например, изменение структуры маржи по соответствующим договорам, изменение систем и процессов, соблюдение ограничительных условий кредитных соглашений и влияние на программы вознаграждений работникам.

В компаниях, которые практикуют продажу продукции и услуг единым пакетом или занимаются крупными проектами – в таких, например, сферах деятельности, как телекоммуникации, программное обеспечение, машиностроение, строительство и недвижимость, – могут значительно измениться сроки признания выручки.

Сейчас самое время для всех компаний заняться внедрением нового стандарта по учету выручки – чтобы оправдать ожидания заинтересованных сторон и регуляторов.

Данная публикация из серии «Первый опыт применения» была полностью переработана и дополнена с учетом последних изменений, чтобы в доступной форме изложить основные аспекты уточненной версии нового стандарта. В скором времени будет выпущено второе издание практического руководства из серии «Issues In-Depth» («Подробный анализ проблемных вопросов»).

Свяжитесь с вашим обычным контактным лицом в КПМГ, чтобы обсудить планируемые вашей компанией подходы к внедрению нового стандарта.

Прабхабар Калавачерла
Брайан О'Донован
Анн Шурбом

**Международная экспертная группа КПМГ по вопросам учета
выручки в рамках МСФО**

Экспертная группа КПМГ по международным стандартам

1. МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»

1 Основные факты

Новый стандарт определяет концептуальную базу, которая заменит действующие требования МСФО и ОПБУ США, касающиеся признания выручки. Он уходит от принятого в ОПБУ США подхода к разработке специализированных требований для отдельных отраслей и операций, которыми также пользуются некоторые отчитывающиеся по МСФО организации в случае отсутствия в МСФО конкретных указаний по какому-либо вопросу.

Новые требования касательно раскрытия описательной и количественной информации направлены на то, чтобы пользователи финансовой отчетности получили возможность понять характер, суммы, сроки возникновения и неопределенность выручки и потоков денежных средств, относящихся к договорам с покупателями.

Для решения вопроса о том, когда признавать выручку и в какой сумме, организации будут применять аналитическую модель, предусматривающую выполнение пяти шагов. Данная модель определяет, что выручку следует признавать в момент (или по мере) передачи организацией контроля над товарами или услугами покупателю и признавать в сумме, которая по ожиданиям данной организации будет ей причитаться. В зависимости от того, удовлетворяются ли определенные критерии, выручка признается:

- на протяжении времени (таким образом, чтобы отразить выполнение организацией договора); или
- в определенный момент времени (когда контроль над соответствующими товарами или услугами передается покупателю).



Новый стандарт содержит руководство по его применению, охватывающее множество разных аспектов, включая вопросы гарантий и лицензий. Он также содержит указания относительно капитализации затрат, связанных с заключением и выполнением договора, в случаях, когда вопросы их учета не рассматриваются в других стандартах – например, в стандарте по учету запасов.

Для некоторых организаций практически не будет изменений в сроках и величине признаваемой выручки. Однако для того чтобы прийти к такому заключению, потребуется досконально изучить новую модель и проанализировать порядок ее применения к конкретным операциям.

Новый стандарт вступает в силу в отношении годовых отчетных периодов, начинающихся 1 января 2018 года или после этой даты. Досрочное применение разрешено.

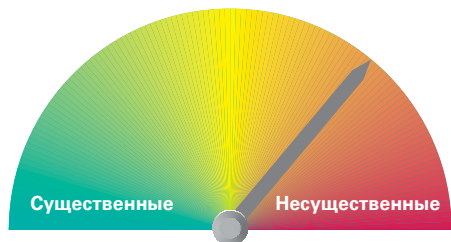
В 2016 году Совет по МСФО внес изменения в новый стандарт с целью уточнения некоторых вопросов применения, затронутых заинтересованными сторонами. Эти уточнения касаются главным образом идентификации обязанностей к исполнению (шаг 2), порядка учета лицензий на объекты интеллектуальной собственности (шаг 5) и выяснения роли – агент или принципал, – в которой действует организация. Кроме того, Совет по МСФО перенес на 2018 год дату вступления нового стандарта в силу и ввел дополнительные упрощения практического характера, которыми можно воспользоваться при переходе. В настоящей публикации рассматриваются требования стандарта в пересмотренной версии.

В зависимости от отрасли последствия нового стандарта будут различными. В таблице ниже указано, какие из шагов в рамках новой модели вероятнее всего затронут существующую практику учета в определенных отраслях.

	шаг				
	1	2	3	4	5
Авиакосмическая и оборонная промышленность	✓		✓		✓
Управление активами			✓		
Строительство			✓		✓
Производство под заказ					✓
Лицензиары (медиа сектор, биологические науки, франчайзинг)	✓	✓			✓
Недвижимость	✓	✓			✓
Разработка программного обеспечения		✓		✓	✓
Телекоммуникации (мобильные сети, кабельная связь)		✓		✓	

2

ОСНОВНЫЕ ПОСЛЕДСТВИЯ



Выручка может признаваться в определенный момент времени или на протяжении времени. Организациям, которые в настоящее время оценивают степень/процент завершенности работ по договору или применяют метод оценки пропорционально оказанным услугам, нужно будет заново оценить, следует ли им признавать выручку на протяжении времени или же в определенный момент времени. Другим организациям, которые в настоящее время признают выручку в определенный момент времени, теперь, возможно, необходимо будет признавать ее на протяжении времени. Чтобы применить новые критерии, организации нужно будет оценить характер своих обязательств к исполнению и проанализировать условия соответствующего договора, принимая во внимание особенности правовых требований в своей юрисдикции.

Признание выручки может быть ускорено или отложено. По сравнению с действующим порядком учета, признание выручки по сделкам, которые предусматривают множество компонентов, переменное возмещение или лицензии, может ускориться или откладываться. Могут измениться основные финансовые показатели и коэффициенты, что может повлиять на ожидания аналитиков, величину выплат «по результатам», соглашения о компенсации и ограничительные условия договоров (т.н. ковенанты).

Возможно потребуются пересмотреть схемы налогового планирования, порядок соблюдения ограничительных условий договоров и планы стимулирования продаж. Могут быть затронуты сроки налоговых выплат, возможность выплаты дивидендов в некоторых юрисдикциях и соблюдение ограничительных условий договоров. Налоговые изменения, вызванные корректировками сроков признания и величины выручки, расходов и капитализированных затрат, могут потребовать пересмотра схем налогового планирования. Возможно, что организациям необходимо будет пересмотреть планы премиальных и стимулирующих выплат персоналу, чтобы они по-прежнему соответствовали установленным корпоративным целям.

Возможно потребуются пересмотреть процессы осуществления продаж и заключения договоров. Некоторые организации могут решить пересмотреть условия действующих договоров и практику ведения бизнеса – например, каналы сбыта, чтобы обеспечить или сохранить определенную структуру выручки.

Может потребоваться модернизация ИТ-систем. Возможно, что организациям нужно будет собрать дополнительные данные, требуемые в рамках нового стандарта – например, данные, позволяющие расчетным путем оценить величину выручки по сделке и подготовить необходимую к раскрытию информацию. Ретроспективное применение нового стандарта может означать, что потребуются раннее внедрение новых систем и процессов и потенциально возникнет необходимость ведения параллельного учета на протяжении переходного периода.

Потребуется новые расчетные оценки и суждения. Новый стандарт предусматривает новые расчетные оценки, а также субъективно оцениваемые пороговые значения, которые окажут влияние на величину или сроки признания выручки. Суждения и расчетные оценки нужно будет обновлять, что потенциально может привести к тому, что впоследствии финансовая отчетность будет чаще корректироваться с учетом изменений в расчетных оценках.

Необходимо будет пересмотреть процессы бухгалтерского учета и систему внутреннего контроля. Организациям нужны процессы, обеспечивающие сбор новой информации у источника – например, на уровне руководителей высшего звена, отдела продаж, отдела маркетинга и развития бизнеса – и соответствующее ее документирование, особенно в той части, которая касается расчетных оценок и суждений. Организациям также нужно будет продумать систему внутреннего контроля, которая позволит обеспечить полноту и точность данной информации – в особенности, если раньше она не собиралась.

Потребуется раскрывать много новой информации. Подготовка подлежащей раскрытию новой информации может требовать много времени, и сбор необходимых данных может потребовать дополнительных усилий или системных изменений. Никаких исключений в отношении значимой коммерческой информации стандарт не предусматривает.

Организациям нужно будет проинформировать заинтересованные стороны. Инвесторы и другие заинтересованные стороны захотят знать, каким образом требования нового стандарта повлияют на бизнес в целом – до того, как этот стандарт вступит в силу. В частности, их могут интересовать такие вопросы, как влияние на финансовые результаты, сумма затрат на внедрение, все предполагаемые изменения практики ведения бизнеса, выбранный вариант перехода и возможные планы досрочного применения нового стандарта.

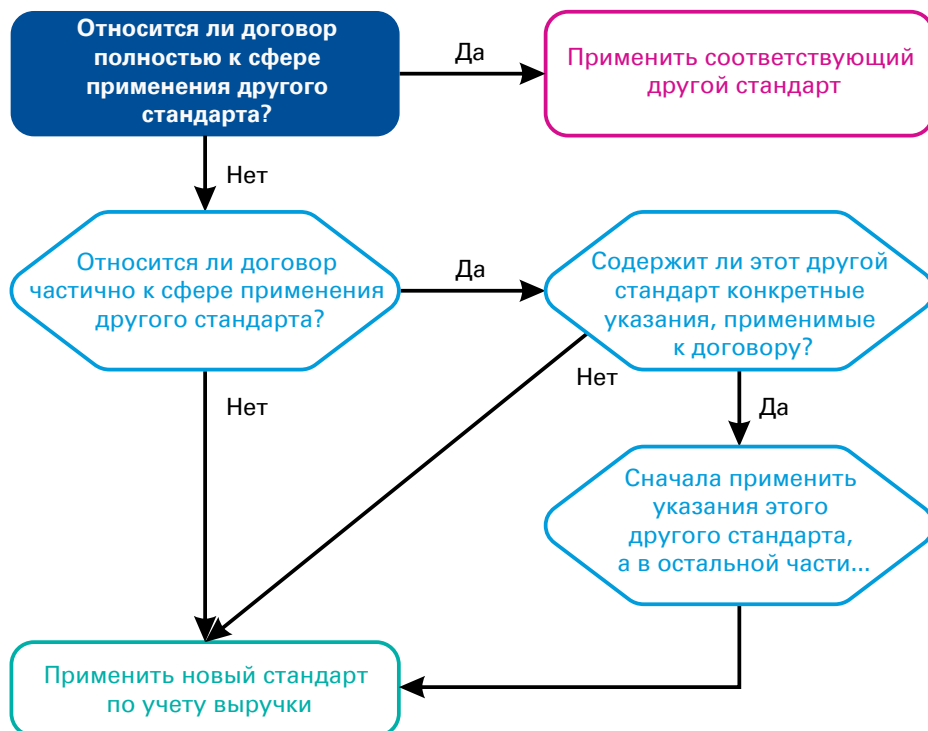
3

Когда следует применять МСФО (IFRS) 15

Новый стандарт применяется к договорам на поставку товаров или услуг покупателю, за исключением договоров:

- аренды;
- страхования;
- предусматривающих права или обязанности, к которым применяются определенные требования стандарта по финансовым инструментам – например, права или обязанности по производным инструментам; или
- предусматривающих немонетарный обмен между организациями одного направления деятельности с целью содействия осуществлению продаж покупателям, не являющимся сторонами соответствующей операции обмена.

Договор с покупателем может частично относиться к сфере применения нового стандарта и частично к сфере применения других стандартов – например, договор, предусматривающий аренду актива и обслуживание арендованного оборудования, или договор финансовых услуг, предусматривающий денежный депозит и казначейские услуги.



В определенной части требования нового стандарта – касающиеся идентификации договора, определения цены сделки, определения момента передачи контроля – распространяются также на сделки по продаже нематериальных активов и основных средств, в том числе объектов недвижимости, которые не являются продукцией, производимой организацией в рамках своей обычной деятельности. Договоры, заключенные со стороной, сотрудничающей с организацией или являющейся ее партнером, относятся к сфере применения нового стандарта, только если соответствующий контрагент является покупателем или если организация определяет, что других официальных указаний, более уместных для применения в данном случае, нет.

Новый стандарт также предусматривает упрощение практического характера, согласно которому организация может применить требования стандарта к группе договоров со сходными характеристиками (т.н. портфельный подход), если организация полагает, что полученный в учете результат не будет существенно отличаться от того результата, который был бы получен при отражении каждого договора в отдельности.



Каковы последствия?

Неясно, в какой степени поможет применение портфельного подхода

Несмотря на то что портфельный подход может быть менее затратным по сравнению с подходом, предусматривающим применение нового стандарта к каждому договору в отдельности, не очень ясно, какие усилия потребуются для того, чтобы:

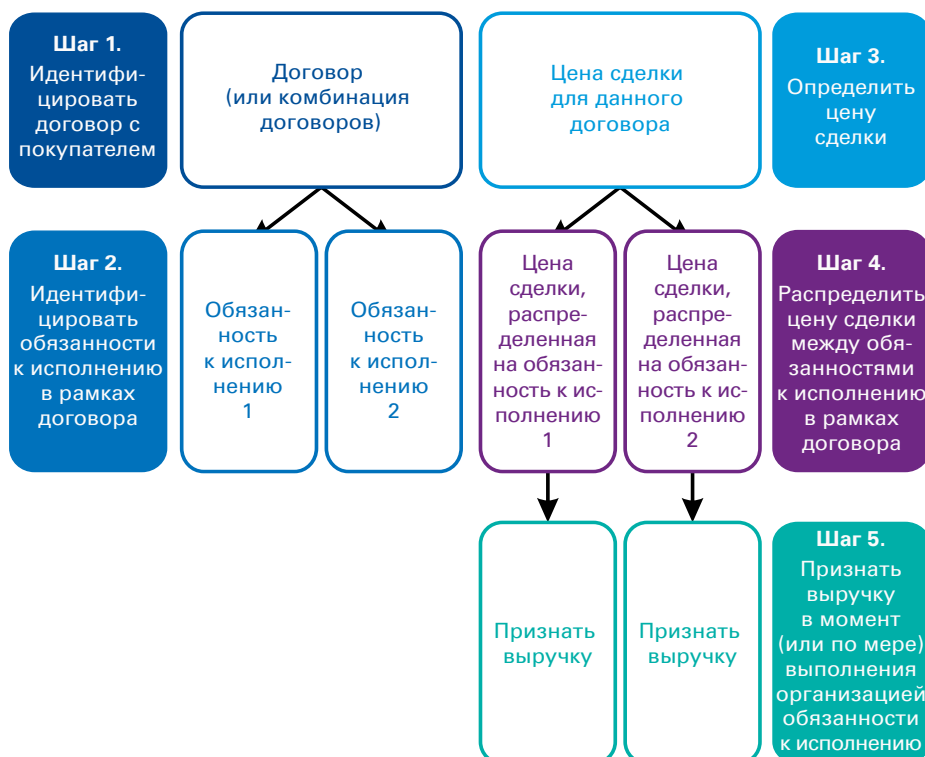
- оценить, какие именно сходные характеристики составляют основу портфеля (например, насколько влияют такие факторы, как различающиеся предложения, периоды времени или географические регионы);
- проанализировать, в каких случаях портфельный подход может быть уместным; и
- разработать необходимый для учета такого портфеля процесс, а также соответствующие средства контроля.

Во многих случаях может быть более практичным подход, при котором компания будет формировать расчетные оценки, необходимые для учета отдельных договоров, используя в качестве источника данных портфель аналогичных между собой операций.

4

Каким образом применять указанную модель

В основе пятишаговой модели, предусмотренной новым стандартом, лежит следующий принцип: организация должна признавать выручку с целью отражения передачи покупателям обещанных им товаров или услуг – и сумма этой выручки должна отражать возмещение, которое организация, по ее ожиданиям, будет вправе получить в обмен на указанные товары или услуги.

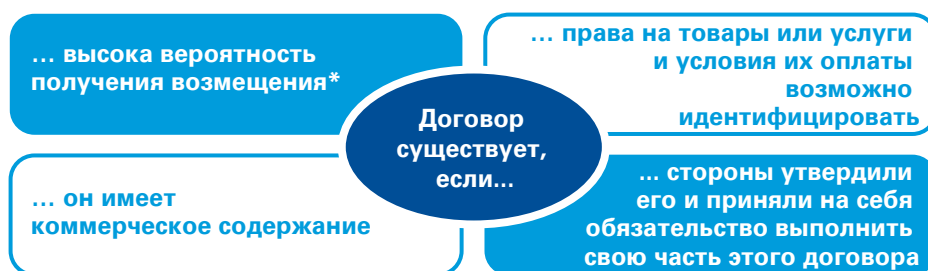


Шаг 1 – Идентифицировать договор



Отрасли, которых данные требования коснутся в первую очередь: авиакосмическая и оборонная промышленность, биологические науки, недвижимость.

Новый стандарт определяет понятие «договор» как соглашение между двумя или более сторонами, приводящее к возникновению юридически защищенных прав и обязанностей, и уточняет, что юридическая защищенность определяется нормами права. Договоры могут быть заключены в письменной или устной форме или подразумеваться в силу обычной для организации практики ведения бизнеса. В некоторых случаях два или более договора комбинируются и учитываются как один договор с покупателем. Кроме того, договор с покупателем должен соответствовать всем следующим критериям:



* Пороговое значение различается в силу того, что в МСФО и ОПБУ США по-разному определяется термин «высокая вероятность».

Если договор соответствует всем перечисленным выше критериям на дату его заключения, то впоследствии организация повторно его не оценивает на предмет такого соответствия, кроме случаев, когда имеются признаки значительного изменения фактов и обстоятельств.



Каковы последствия?

Вопрос о реальности получения причитающихся сумм является лишь пропускным

В настоящее время организация оценивает фактор реальности получения причитающихся сумм, как правило, при решении вопроса о том, следует ли признать выручку. Согласно новому стандарту, организация применит модель признания выручки в том случае, если на момент заключения договора «существует высокая вероятность» того, что она получит возмещение, на которое, по ее ожиданиям, она будет иметь право. При проведении такого анализа организация принимает во внимание возможности и намерения покупателя, что также предусматривает оценку его способности выплатить указанную сумму возмещения в срок.

Данный критерий направлен на то, чтобы не допустить применение модели учета выручки к проблемным договорам и признание организацией выручки одновременно с большим убытком от обесценения. Для организаций большинства отраслей этот новый пропускной вопрос вряд ли окажет сколь-нибудь значительное влияние на текущую практику.



Пример: решение вопроса о существовании договора на продажу объекта недвижимости

Применительно к соглашению о продаже объекта недвижимости компания X решает вопрос о существовании договора на основе анализа таких факторов, как:

- имеющиеся у покупателя финансовые ресурсы;
- заинтересованность покупателя в данном договоре, что может оцениваться исходя из степени важности объекта недвижимости для деятельности покупателя;
- имеющийся у продавца прошлый опыт работы с аналогичными договорами и покупателями в аналогичных обстоятельствах;
- намерение продавца реализовать свои договорные права; и
- условия платежа, предусмотренные соглашением.

Если компания X придет к заключению об отсутствии высокой вероятности того, что она сможет получить сумму, на которую, по ее оценкам, она будет иметь право, то выручка не признается. Вместо этого компания X применит новые указания в отношении возмещения, полученного до возникновения договора, и, скорее всего, первоначально отразит полученную сумму как обязательство по депозиту.

Дальнейшие действия

Организациям необходимо тщательно проанализировать условия всех своих договоров и оценить, принимая во внимание действующие в их юрисдикции механизмы правовой защиты, существует ли договор в контексте нового стандарта.

Возможно, организации сочтут целесообразным создание межфункциональной проектной команды, в которую войдут специалисты из разных отделов – например, отдела финансовой отчетности, юридического отдела и отдела мониторинга кредитного риска, – которая займется анализом договоров и разработкой политики по оценке кредитного риска.

Шаг 2 – Идентифицировать обязанности к исполнению



Отрасли, которых данные требования коснутся в первую очередь: сфера лицензирования, недвижимости, программного обеспечения, телекоммуникаций.

Организация должна идентифицировать каждое предусмотренное договором с покупателем «обещание» поставить тот или иной товар или оказать ту или иную услугу. Обещание рассматривается как обязанность к исполнению, если обещанный товар или обещанная услуга являются отличимыми. Обещанный товар или обещанная услуга являются «отличимыми», если в их отношении удовлетворяются *оба* следующих критерия:



При аналитической оценке того, являются ли обещанные товары или услуги отдельно идентифицируемыми, основная задача – определить, каков характер соответствующего обещания организации в контексте данного договора: передать покупателю отдельные товары/услуги или же передать ему комбинированный объект, в котором указанные товары и услуги являются исходными ресурсами.

К признакам того, что обещания организации поставить товары или услуги не являются отдельно идентифицируемыми, относятся следующие:

- Организация оказывает значительную услугу по интеграции рассматриваемых товаров или услуг с другими товарами или услугами, обещанными в рамках договора.
- Один или несколько товаров или услуг в значительной степени модифицируют или персонализируют один или несколько других товаров или услуг, обещанных по договору, или значительно модифицируются или персонализируются этими другими товарами или услугами.
- Рассматриваемые товары или услуги в значительной степени взаимозависимы или взаимосвязаны с другими товарами или услугами, обещанными по договору.

Ряд отличимых товаров или услуг, которые по существу являются одинаковыми и передаются покупателю по одной и той же схеме – например, в рамках договора поставки электроэнергии, – составляют одну обязанность к исполнению.



Каковы последствия?

Возможно, что объединение (или разъединение) обещанных товаров или услуг будет иметь место чаще

На сегодняшний день широко используется некая вариация критерия 1. Однако критерий 2 является концептуально новым, который будет требовать изменения организациями своего представления об обещанных товарах или услугах.

По сравнению с текущей практикой это может привести к тому, что товаров или услуг, отделяемых от других товаров или услуг в рамках одного договора, будет больше. С другой стороны, возможно, что организация захочет объединить несколько обещанных товаров или услуг, имеющих сегодня самостоятельную ценность для покупателя, поскольку они в значительной степени взаимосвязаны с другими товарами и услугами, обещанными в рамках конкретного договора.

Применение критерия 2 требует суждения

После публикации стандарта в 2014 году заинтересованные стороны во множестве разных отраслей достаточно быстро выявили проблемные аспекты, связанные с применением критерия 2. В 2016 году Совет по МСФО опубликовал поправки к стандарту, чтобы точнее определить основополагающий принцип, заново сформулировать признаки и привести их в соответствие с основополагающим принципом, а также добавить новые примеры. Как следствие, новый стандарт теперь содержит существенные новые или пересмотренные примеры, относящиеся к ситуациям производства нескольких единиц специализированного оборудования и предоставления услуг по установке/монтажу.

Тем не менее, оценка на соответствие критерию 2 остается одной из ключевых областей суждения при применении нового стандарта, и она должна быть в центре внимания любой организации, оценивающей влияние нового стандарта на сроки признания выручки.

**Пример: идентификация обязанностей к исполнению**

Компания Y заключила договор на строительство дома – процесс, который требует большого количества различных товаров и услуг. Как правило, указанные товары соответствовали бы критерию 1, поскольку покупатель мог бы получить выгоду от использования каждого отдельного кирпича или окна вместе с другими легкодоступными ему ресурсами. Однако применительно к каждому отдельному кирпичу или окну не удовлетворяется критерий 2, поскольку компания Y предоставляет услугу по интеграции данных товаров в один конечный результат. Поэтому товары и услуги, используемые в процессе строительства данного дома, объединяются и учитываются как одна обязанность к исполнению.

В противоположность этому, рассмотрим пример, где компания Z заключает лицензионное соглашение о передаче прав на лекарственный препарат и совместном его продвижении на рынке в определенном регионе. Лицензия может рассматриваться как отдельная обязанность к исполнению, поскольку использование этой лицензии не имеет значительной степени взаимозависимости или взаимосвязи с деятельностью по совместному продвижению соответствующего лекарственного препарата. Основанием для такого вывода является то обстоятельство, что деятельность по совместному продвижению лекарственного препарата может осуществлять и какая-то другая сторона, а лицензия может использоваться и без осуществления такой деятельности.

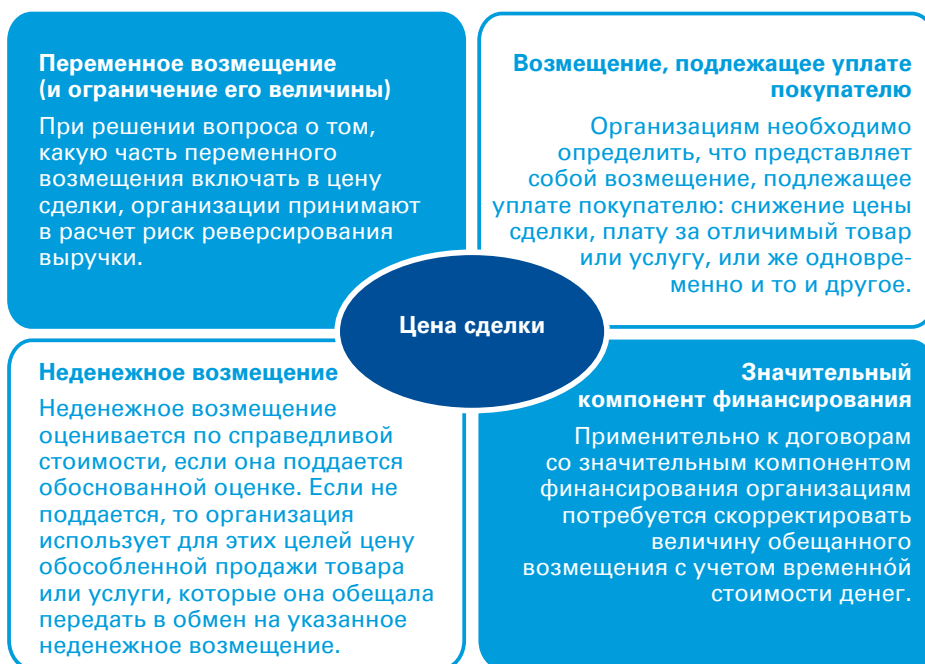
Дальнейшие действия

Организациям необходимо идентифицировать все свои договоры на поставку нескольких товаров или услуг и оценить, какие из обещанных товаров или услуг следует учитывать отдельно согласно новой модели. В этой связи организации могут счесть полезным разработать индикаторы, на основе которых они будут оценивать, какая степень интеграции, персонализации или взаимосвязи необходима для того, чтобы договор учитывался как одна обязанность к исполнению.

Шаг 3 – Определить цену сделки

Отрасли, которых данные требования коснутся в первую очередь: авиакосмическая и оборонная промышленность, управление активами, строительство.

Под ценой сделки понимается сумма возмещения, которую организация, по ее ожиданиям, будет вправе получить в обмен на передачу покупателю товаров или услуг. Для определения данной суммы организация анализирует множество факторов.



Ключевые факторы, которые следует принять во внимание при определении цены сделки, – это переменное возмещение и наличие значительного компонента финансирования; при этом следует учесть имеющееся исключение из принципов оценки цены сделки, которое предусмотрено для некоторых видов вознаграждения, рассчитываемых исходя из объема продаж или интенсивности использования.

Переменное возмещение (и ограничение его величины)

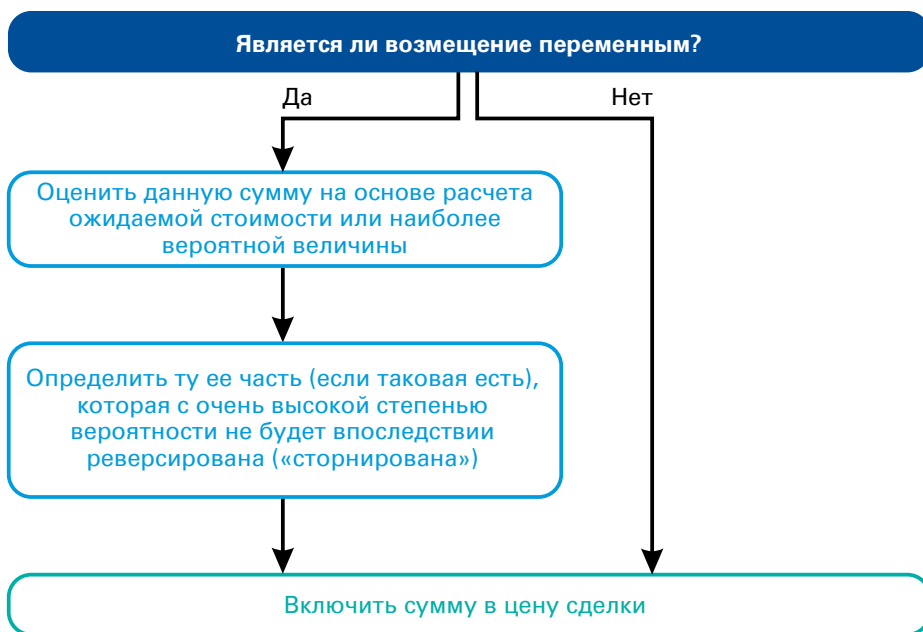
Вследствие таких факторов, как скидки, кредиты, ценовые уступки, возвраты и премии/штрафы за результат, возмещение может стать переменным. Оценить величину переменного возмещения организация может – в зависимости от фактов и обстоятельств – либо в размере ожидаемой стоимости, либо в размере наиболее вероятной суммы.

Однако возможно, что организации придется ограничить величину переменного возмещения, включаемую в цену сделки. Когда применяется такое «ограничение», организация включает в цену сделки переменное возмещение только в той мере, в какой существует «очень высокая вероятность» того, что впоследствии не придется реверсировать эту величину – т.е. значительно снизить общую (кумулятивную) сумму признанной выручки.

Чтобы оценить, следует ли – и в какой мере следует – применить это «ограничение», организации анализируют оба следующих аспекта:

- вероятность корректировки выручки в сторону снижения (т.н. реверса), вследствие того или иного будущего события, в наступлении которого нет уверенности; и
- величину такого снижения (реверса) в случае, если бы указанное будущее событие произошло.

Данную оценку необходимо обновлять по состоянию на каждую отчетную дату. На блок-схеме ниже представлен подход, применяемый организациями для решения вопроса о том, в какой сумме следует включать в цену сделки переменное возмещение, за исключением роялти, основанных на объеме продаж или использовании объекта интеллектуальной собственности, предусмотренных отличимой лицензией на этот объект.



Каковы последствия?

Оценка расчетной суммы переменного возмещения может повлиять на сроки признания выручки

Согласно действующим требованиям, организациям нужно определять, возможно ли с надежностью оценить величину возмещения, или является ли возмещение фиксированным или определяемым – т.е. признание возмещения в качестве выручки либо запрещается, либо разрешается. Тогда как новый стандарт устанавливает верхний предел, который ограничивает величину признаваемой выручки, а не запрещает признание выручки. Как следствие, оценка расчетной величины переменного возмещения и применение данного ограничения могут привести к тому, что некоторые организации будут признавать выручку раньше, чем сейчас.



Пример: сроки признания переменного возмещения

Компания R заключила с дистрибьютором договор о продаже продукции, при этом:

- дистрибьютор имеет право вернуть продукцию, если он не сможет ее продать; и
- действующая учетная политика компании R такова, что выручка признается компанией в тот момент, когда дистрибьютор осуществит продажу этой продукции конечным пользователям – т.е. исходя из объема успешных продаж.

Согласно новому стандарту, возможно, что компания R признает выручку раньше, в момент продажи продукции дистрибьютору – т.е. исходя из объема первичных продаж, – определив на основе данных по возвратам продукции в прошлых периодах тот объем продукции, который с очень высокой степенью вероятности не будет возвращен дистрибьютором.

В противоположном примере компания M заключает договор управления активами, по условиям которого она имеет право на премии по результатам своей деятельности. Компания M может заключить, что любая премия, зависящая от того, насколько успешными будут результаты деятельности по управлению активами в рамках договора в сравнении с рыночным индексом, сопряжена с риском вероятного значительного реверсирования признанных сумм из-за волатильности рынка в течение базового периода оценки (т.е. периода, за который оцениваются результаты указанной деятельности). В этом случае компания M не сможет признать выручку, пока не закончится базовый период оценки – кроме случаев, когда до даты окончания этого периода соответствующая управляющая компания определяет с очень высокой степенью вероятности, что значительного реверсирования (т.е. снижения) общей суммы признанной выручки впоследствии не возникнет.

Значительный компонент финансирования

В целях расчета цены сделки применительно к договору организация корректирует обещанную величину возмещения, если этот договор содержит значительный компонент финансирования. Цель заключается в том, чтобы признать выручку в сумме денежных средств, отражающей гипотетическую цену продажи обещанных покупателю товаров или услуг, если бы покупатель произвел оплату в момент получения контроля над указанными товарами или услугами (далее – «денежная» цена продажи). Применяемая при этом ставка дисконтирования – это та ставка, по которой была бы совершена отдельная сделка финансирования между данной организацией и данным покупателем. Данные указания применяются к платежам, получаемым как авансом, так и с задержкой.

Новый стандарт предусматривает подход, основанный на анализе индикаторов, для решения вопроса о том, в каких случаях договор содержит значительный компонент финансирования, а в каких не содержит (например, когда разница между величиной обещанного возмещения и ценой продажи возникает по причинам, не связанным с предоставлением финансирования). В качестве исключения, связанного с практической целесообразностью (далее – «упрощение практического характера»), организация может не корректировать цену сделки по договору с учетом значительного компонента финансирования, если она ожидает получить платеж в течение 12 месяцев с момента передачи обещанных товаров или услуг.



Каковы последствия?

Расчеты, связанные с выявлением значительных компонентов финансирования, могут быть сложными

По результатам оценки договоров на предмет наличия в них компонента финансирования может измениться величина выручки, признаваемой в отношении договоров, которые содержат значительный компонент финансирования – например, долгосрочных договоров на строительство или производство. Многим организациям придется впервые решать вопрос о том, следует ли считать авансовые платежи значительным компонентом финансирования. Соответствующие расчеты могут быть сложными, особенно в отношении долгосрочных договоров, которые выполняются на протяжении времени, или договоров, предусматривающих несколько обязанностей к исполнению. Организации, имеющие долгосрочные договоры, которые включают условие удержаний – т.е. отсрочку выплаты части договорной цены до завершения выполнения договора либо до наступления определенной согласованной даты, – могут заключить, что условия платежа были структурированы таким образом по основаниям, отличным от финансирования, и поэтому соответствующий договор не содержит значительного компонента финансирования.



Пример: корректировка с учетом значительного компонента финансирования

Компания М заключает с покупателем договор на поставку ему определенного оборудования в обмен на возмещение в размере 100 д.е. По условиям договора платеж осуществляется заранее, за два года до поставки оборудования данному покупателю. Проанализировав индикаторы, предусмотренные новым стандартом, компания М заключает, что данный договор содержит значительный компонент финансирования. Обязательство по договору в размере 100 д.е. признается в момент получения возмещения, а процентный расход в сумме 10 д.е. признается на протяжении двух последующих лет и рассчитывается исходя из ставки, которая использовалась бы в случае совершения отдельной сделки финансирования между компанией М и данным покупателем. Выручка в размере 110 д.е. будет признана в момент перехода к покупателю контроля над этим оборудованием.

Роялти, зависящие от объема продаж или интенсивности использования

Существует одно исключение для вознаграждений – например, роялти, зависящих от объема продаж или интенсивности использования, которые связаны с лицензиями на объекты интеллектуальной собственности. Согласно новому стандарту, организации не могут включать в цену сделки расчетную сумму таких вознаграждений. Вместо этого выручка в отношении данного вознаграждения признается в момент возникновения наиболее позднего из следующих событий:

- последующей продажи или использования; и
- выполнения или частичного выполнения обязанности к исполнению, с которой связаны соответствующие роялти.

Данное исключение применяется только в том случае, когда роялти связаны именно с лицензией на объект интеллектуальной собственности, или, если предусмотрено несколько товаров и услуг, доминирующим элементом, к которому относятся роялти, является лицензия на объект интеллектуальной собственности. Если

вознаграждение в форме роялти относится частично к лицензии на объект интеллектуальной собственности и частично к другим статьям, то организация не делит роялти на части в целях учета – она оценивает возможность применения указанного исключения в данной ситуации, а затем применяет *либо* общие требования, *либо* это исключение ко всей сумме роялти.



Каковы последствия?

Упрощенный подход для некоторых видов роялти

Исключение, предусмотренное для роялти, зависящих от объема продаж или интенсивности использования, может в некоторых случаях значительно упростить применение нового стандарта. Однако требуется применить суждение, чтобы оценить, когда можно воспользоваться этим исключением – т.е. является ли лицензия основной статьей, к которой относится указанное вознаграждение в форме роялти. Дополнительные сложности могут возникать, когда условие о роялти комбинируется с другими условиями договора – например, в отношении суммы роялти, зависящей от объема продаж, предусматривается некий гарантированный минимум или устанавливается верхний предел.

Дальнейшие действия

Организациям необходимо оценить договоры, предусматривающие переменное возмещение, и проанализировать соответствующие данные, чтобы определить, следует ли и если да, то в какой мере следует применить ограничение. Кроме того, им необходимо внедрить процессы, позволяющие обновлять расчетные оценки переменного возмещения и применять данное ограничение на протяжении всего срока действия договора.

После оценки договоров на предмет наличия в них значительного компонента финансирования и решения вопроса о том, возможно ли применить рассмотренное упрощение практического характера, организациям потребуется оценить функциональность имеющихся у них систем, чтобы понять, в состоянии ли они идентифицировать такой компонент и рассчитать необходимые корректировки.

Шаг 4 – Распределить цену сделки



Отрасли, которых данные требования коснутся в первую очередь: разработка программного обеспечения, телекоммуникации.

В общем случае осуществлять распределение цены сделки на каждую обязанность к исполнению организации будут пропорционально цене обособленной продажи соответствующего товара или услуги.

Лучшим свидетельством цены обособленной продажи товара или услуги является наблюдаемая цена, по которой этот товар или эта услуга обособленно продается всем покупателям, находящимся в аналогичном положении. Однако если цену обособленной продажи товара или услуги нельзя наблюдать непосредственно, то организация должна определить эту цену расчетным путем, посредством:

- оценки рынка, на котором она продает соответствующие товары или услуги, и расчета цены, которую покупатели были бы готовы заплатить;
- составления прогноза ожидаемых затрат плюс обоснованная маржа; или же

- в ограниченных обстоятельствах, путем вычета из общей цены сделки суммарной величины наблюдаемых цен обособленной продажи других товаров или услуг, предусмотренных данным договором.

Новый стандарт содержит указания по определению цены обособленной продажи, как проиллюстрировано на следующей схеме:



Если удовлетворяются определенные критерии, то сумма скидки (дисконта) или переменного возмещения может быть распределена на один (одну) или несколько, но не на все отличимые товары или услуги.

Каковы последствия?

Определить цену обособленной продажи может быть сложно

Возможно, что организации идентифицируют обязанности к исполнению, в отношении которых раньше не определялись цены обособленной продажи. Определение цены обособленной продажи согласно новому стандарту может потребовать применение суждения в большей мере, чем это требуется сейчас. При отсутствии наблюдаемой цены, если надежной информации для определения цены обособленной продажи расчетным путем нет – например, применительно к продавцам программного обеспечения, цены которых на соответствующие лицензии значительно различаются, – метод оценки по остаточному принципу может обеспечить наилучшую расчетную оценку цены обособленной продажи такой лицензии. То есть организация определяет цену обособленной продажи соответствующей лицензии путем вычета из цены сделки суммы цен обособленной продажи других статей.

Обязанности к исполнению с весьма варьирующейся или неопределенной ценой продажи, к которым может применяться метод оценки по остаточному принципу, не ограничиваются только теми, которые касаются уже поставленных товаров или услуг – т.е. может быть уместным применение подхода, обратного методу оценки по остаточному принципу.



Пример: применение метода оценки по остаточному принципу

Компания S заключает договор, предусматривающий продажу программного продукта и оказание покупателю последующей технической поддержки (ПТП) на время действия лицензии. Цена обособленной продажи ПТП является наблюдаемой, исходя из цен на услуги, продаваемые отдельно в аналогичных обстоятельствах аналогичным покупателям, и при этом указанные наблюдаемые цены варьируются не очень сильно. Однако сам программный продукт отдельно не продается, и кроме того, информация о прошлых сделках свидетельствует о том, что цена продажи этого продукта очень сильно варьируется. Поэтому компания S применяет метод оценки по остаточному принципу и определяет цену обособленной продажи программного продукта, вычтя из общей цены сделки цену обособленной продажи ПТП. В этом случае любая скидка, предоставленная в рамках данного договора, будет отнесена к программному продукту.

Дальнейшие действия

Организациям следует провести анализ, чтобы определить, имеются ли наблюдаемые цены обособленной продажи для их товаров или услуг. Если таковых не имеется, то организациям нужно подумать над тем, как они будут определять эти цены, и разработать процессы, необходимые для получения таких расчетных оценок – например, процесс сбора рыночных данных и информации о затратах. Возможно, организациям также нужно будет оценить изменения, которые необходимо будет внести в существующие системы и процессы, чтобы обеспечить распределение цены сделки исходя из цен обособленной продажи товаров или услуг.

Шаг 5 – Признать выручку в момент (или по мере) выполнения организацией обязанности к исполнению



Отрасли, которых данные требования коснутся в первую очередь: авиакосмическая и оборонная промышленность, строительство, производство под заказ, сфера лицензирования, недвижимости, программного обеспечения.

Организация признает выручку в момент (или по мере) выполнения ею предусмотренной договором обязанности, исполняемой посредством передачи покупателю контроля над товаром или услугой. Контроль может передаваться либо в определенный момент времени, либо на протяжении времени.

Сначала организация оценивает, исходя из перечисленных ниже критериев, передает ли она контроль на протяжении времени:

	Критерий	Пример
1	Покупатель одновременно получает и потребляет выгоды, предусмотренные договором, по мере выполнения организацией своих обязанностей по этому договору.	Текущие или повторяющиеся услуги.
2	Вследствие деятельности организации по договору создается или улучшается актив, который контролируется покупателем на протяжении всего процесса создания или улучшения этого актива.	Строительство актива на площадке покупателя.
3	Следствием деятельности организации по договору не является создание актива, который организация может использовать в альтернативных целях, и при этом организация имеет обеспеченное юридической защитой право на получение платы за выполненную к настоящему времени часть договорных работ.	Строительство специализированного актива, с которым может работать только покупатель, или же строительство актива по заказу покупателя.

Если удовлетворяется один из этих критериев или больше, то организация признаёт выручку на протяжении времени с использованием метода, который отражает выполнение ею своих обязанностей по договору. Это может быть либо метод, основанный на результатах (например, количестве произведенных единиц), либо метод, основанный на ресурсах (например, величине понесенных затрат или количестве рабочих часов). Цель – отразить исполнение организацией своих обязанностей по передаче покупателю контроля над товарами или услугами.

Если выполнение организацией своих обязанностей по договору привело к возникновению существенного объема незавершенного производства или готовой продукции, контролируемых покупателем, то использование таких основанных на результатах методов, как оценка количества поставленных или произведенных единиц продукции, не будут достоверно отражать степень исполнения организацией соответствующих обязанностей. Это связано с тем, что в оценку результатов включается не весь объем выполненных работ.

Если организация использует ресурсный метод, основанный на величине понесенных затрат, то она должна рассмотреть необходимость внесения корректировок, чтобы исключить еще не смонтированные (товарные) объекты, а также затраты, связанные со значительной неэффективностью исполнения организацией своей обязанности, которые не были учтены в цене договора – например, затраты, связанные с перерасходом материалов, бесполезной тратой рабочего времени или других ресурсов. Если организация передает покупателю контроль над (товарным) объектом, стоимость которого является значительной по отношению к договору, но объект еще не смонтирован, и при этом выполняются определенные условия, то организация признаёт выручку от этого (товарного) объекта в размере затрат, т.е. с нулевой прибылью.

Если ни один из трех вышеприведенных критериев, обуславливающих признание выручки на протяжении времени, не удовлетворяется, то организация признаёт выручку в тот момент времени, когда она передает покупателю контроль над соответствующим товаром или услугой.



Каковы последствия?

Сроки признания выручки могут измениться

Небольшие различия в условиях договора могут привести к тому, что результаты оценки будут разными – и, соответственно, будут значительно различаться сроки признания выручки. В частности, критерий 3 (из перечисленных выше критериев передачи контроля на протяжении времени) будет уместным для некоторых компаний-застройщиков, которые в настоящее время применяют КР МСФО (IFRIC) 15 «Строительство объектов недвижимости», компаний, работающих по производственным заказам, и компаний авиакосмической и оборонной промышленности.

Лицензии

В Руководстве по применению стандарта предусмотрены отдельные указания, касающиеся момента признания выручки от предоставленного лицензионного права (далее – лицензии) на объект интеллектуальной собственности: признавать ли ее в определенный момент времени или же на протяжении времени. Если данную лицензию нельзя отличить от других обещаний по договору, то анализ проводится в общем порядке, предусмотренном Шагом 5. В ином случае применению подлежат другие критерии, помогающие организации определить, что именно передается покупателю в рамках лицензии и, соответственно, когда следует признавать выручку.

Что именно передается покупателю в рамках лицензии	Когда следует признавать выручку
Право пользования объектом интеллектуальной собственности в том его виде, в котором он существует на момент предоставления лицензии	В определенный момент времени
Право доступа к объекту интеллектуальной собственности в том его виде, в котором он существует на протяжении всего срока действия лицензии	На протяжении времени

Если соответствующий объект интеллектуальной собственности, переданный покупателю в рамках лицензии, изменяется на протяжении срока ее действия вследствие того, что организация продолжает заниматься этим объектом и осуществляет деятельность, которая в значительной мере затрагивает объект интеллектуальной собственности, то лицензия передается покупателю на протяжении времени. Если объект интеллектуальной собственности не подвержен изменениям, то контроль переходит к покупателю в момент предоставления ему лицензии на указанный объект.

Лицензия предоставляет доступ к объекту интеллектуальной собственности организации, если:

- договором предусматривается или покупатель обоснованно ожидает, что организация будет осуществлять деятельность, оказывающую значительное влияние на объект интеллектуальной собственности, который является объектом лицензионных прав покупателя;
- права, предоставленные покупателю в рамках данной лицензии, предусматривают его прямую подверженность позитивным или негативным последствиям данной деятельности организации; и
- указанная деятельность не приводит к передаче покупателю товара или услуги по мере осуществления этой деятельности.

Деятельность организации в значительной мере затрагивает объект интеллектуальной собственности, если:

- ожидается, что эта деятельность приведет к изменению формы или функциональных характеристик объекта интеллектуальной собственности; или
- способность покупателя получать выгоду от данного объекта интеллектуальной собственности по существу обусловлена этой деятельностью или зависит от нее.



Каковы последствия?

Схема признания выручки от лицензий может измениться

Требование решить вопрос о том, предоставляет ли лицензия право пользования объектом интеллектуальной собственности, или же доступ к этому объекту, – является концептуально новым. Организациям потребуется переосмыслить свой подход к определению характеристик лицензии, которые следует принимать во внимание при решении вопроса об уместной схеме признания выручки. Оценка на предмет соответствия критериям может быть очень субъективной – и ее результаты могут привести к тому, что выручка, которая в настоящее время признается на протяжении времени, будет признаваться в определенный момент времени или наоборот.

В центре внимания форма и функциональные характеристики

После публикации стандарта в 2014 году заинтересованные стороны достаточно быстро выявили проблемные аспекты, связанные с решением вопроса о том, признавать ли выручку от лицензии на протяжении времени или в определенный момент времени. В частности, по ощущениям заинтересованных сторон, не было ясности в отношении того, следует ли при решении данного вопроса принимать во внимание деятельность лицензиара, которая влияет на стоимость объекта интеллектуальной собственности. В 2016 году Совет по МСФО опубликовал поправки, чтобы уточнить, что в центре внимания должна быть деятельность, приводящая к изменению формы или функциональных характеристик объекта интеллектуальной собственности.

Из этого следует, например, что если организация предоставляет лицензионные права на готовый кинофильм, а впоследствии проводит маркетинговую кампанию, которая в значительной мере повлияет на стоимость этой лицензии – но не на ее форму или функциональные характеристики, – то в общем случае выручку от такой лицензии можно будет признать в определенный момент времени.



Пример: лицензия, предоставляющая право пользования объектом интеллектуальной собственности

Компания X заключила договор, по условиям которого она предоставляет покупателю с неисключительную лицензию на программное обеспечение сроком на три года.

Право покупателя с на это программное обеспечение является результатом, полученным от объекта интеллектуальной собственности компании X – т.е. от соответствующей компьютерной программы, – аналогично продукту, имеющему материально-вещественную форму. Покупатель с имеет возможность определять, каким образом и когда использовать эти права, без привязки к дальнейшим действиям компании X, и не ожидает от компании X каких-либо действий, значительно затрагивающих объект интеллектуальной собственности, на который покупатель с имеет права. Следовательно, данная лицензия на программное обеспечение предоставляет право пользования объектом интеллектуальной собственности компании X в том виде, в котором он существует на момент предоставления лицензии. Поэтому выручку следует признать в указанный момент времени.



Пример: лицензия, предоставляющая право доступа к объекту интеллектуальной собственности

В противоположном примере компания Y, франчайзер, по договору коммерческой концессии (франчайзинга) с пользователем F, франчайзи, предоставляет последнему право открыть магазин в определенной точке. Магазин будет носить коммерческое название компании Y, а пользователь F будет иметь право продавать продукцию компании Y в течение 10 лет. Пользователь F обещает выплатить первоначальную фиксированную сумму лицензионного вознаграждения.

В рамках данной лицензии пользователь F получил право доступа к объекту интеллектуальной собственности компании Y в том его виде, в котором он существует в каждый отдельный момент времени на протяжении всего срока действия лицензии, поскольку:

- по условиям договора франчайзинга компания Y обязана поддерживать свой бренд посредством совершенствования выпускаемой продукции, проведения маркетинговых мероприятий и т.д.;
- любые действия компании Y могут иметь прямые позитивные или негативные последствия для пользователя F; и
- указанные действия не приводят к передаче пользователю F товара или услуги по мере их осуществления.

Поэтому первоначальная фиксированная сумма полученного вознаграждения будет признаваться на протяжении всего 10-летнего срока.

Дальнейшие действия

Организациям необходимо заново оценить, исходя из новых критериев и конкретных указаний в отношении лицензионных договоров, подлежит ли выручка признанию на протяжении времени или же в определенный момент времени. Возможно, потребуется изменить системы и процессы, а также пересмотреть механизмы контроля, чтобы учесть новые критерии и отразить изменения в сроках признания выручки.

Кроме того, организациям необходимо решить, какие изменения требуется внести в системы подготовки отчетности – будь то посредством их модернизации или применения обходных решений, например, осуществления корректировок в конце отчетного периода.

Руководство по применению

Новый стандарт также содержит указания по вопросам применения общей модели к конкретным ситуациям. Помимо указаний в отношении лицензионных соглашений (рассмотрены выше), в стандарте рассмотрены следующие ситуации:

<p>Продажи с правом возврата</p>	<p>Организации признают выручку в сумме, которую, по их ожиданиям, они вправе будут получить, и определяют ее следуя указаниям по оценке и ограничению величины переменного возмещения, изложенным в Шаге 3 модели.</p> <p>Кроме того, организации признают обязательство по возврату полученных средств, а также актив в отношении продукции, которая, по их оценкам, будет им возвращена.</p>
<p>Гарантийные обязательства</p>	<p>Гарантийные обязательства учитываются как одна обязанность к исполнению, если:</p> <ul style="list-style-type: none"> — покупателю предоставлена возможность купить соответствующую гарантию отдельно; или — в рамках данной гарантии оказываются дополнительные услуги. <p>В иных случаях гарантийные обязательства по-прежнему будут учитываться в соответствии с МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы».</p> <p>Новый стандарт описывает ряд факторов, помогающих оценить, обеспечивает ли гарантия предоставление покупателю той или иной дополнительной услуги, в том числе такие факторы, как:</p> <ul style="list-style-type: none"> — наличие законодательного требования о предоставлении такой гарантии; — продолжительность гарантийного периода; и — характер задач, которые организация обещает решить.

<p>Роль принципала или агента</p>	<p>Если организация приобретает контроль над товарами или услугами другой стороны прежде, чем передать контроль покупателю, то необходимость предоставления товаров и услуг покупателю становится для организации собственной обязанностью к исполнению. Поэтому в такой ситуации организация действует в качестве принципала; в ином случае она действует в качестве агента.</p> <p>В новом стандарте приводится перечень признаков, помогающих оценить, когда имеет место получение организацией контроля над определенными товарами или услугами до их передачи покупателю.</p>
<p>Договоры, предусматривающие обратную покупку</p>	<p>В зависимости от характера и условий договора продажи, предусматривающего условие обратной покупки (далее – соглашение РЕПО), этот договор может отражаться в учете как продажа с правом возврата, как аренда или как соглашение о финансировании.</p> <p>Чтобы определить порядок учета соглашения РЕПО, организации анализируют следующие аспекты:</p> <ul style="list-style-type: none"> — представляет ли собой данное соглашение РЕПО: <ul style="list-style-type: none"> - опцион «пут» – в этом случае контроль может иметь покупатель; или - опцион «колл» либо форвардный договор – в этом случае контроль сохраняет организация; и — степень вероятности исполнения покупателем своего опциона «пут», принимая во внимание ценовое соотношение и наличие у покупателя значительного экономического стимула воспользоваться своим опционом.
<p>Прочие вопросы применения</p>	<p>В руководстве по применению также содержатся указания по следующим вопросам:</p> <ul style="list-style-type: none"> — обязанности к исполнению, выполняемые на протяжении времени; — методы оценки степени выполнения предусмотренной договором обязанности к исполнению; — соглашения о продаже с выставлением счета и отложенной поставкой; — консигнационные соглашения; — принятие товаров или услуг покупателем; — имеющиеся у покупателя опционы на приобретение дополнительных товаров или услуг; — нереализованные покупателем права; — первоначальные вознаграждения, не подлежащие возврату; и — раскрытие информации о дезагрегировании выручки.

5 Затраты по договору

Новый стандарт содержит указания по учету дополнительных затрат, связанных с заключением договора, и некоторых затрат, связанных с выполнением договора.

Затраты, связанные с заключением договора

Дополнительные затраты, понесенные исключительно вследствие заключения договора – например, выплата комиссионного вознаграждения, – организация капитализирует, если ожидает, что эти затраты будут ей возмещены. Однако организация вправе – в качестве упрощения практического характера – относить эти затраты на расходы в момент возникновения, если период амортизации актива, который был бы иначе признан, составляет один год или меньше.

Затраты, связанные с выполнением договора

Если затраты, понесенные в связи с выполнением договора, не входят в сферу применения других стандартов – например, по учету запасов, нематериальных активов или основных средств, – то организация признает актив в отношении таких затрат, только если они соответствуют следующим критериям:

- они непосредственно связаны с существующим договором или с конкретным ожидаемым договором;
- они формируют или улучшают ресурсы организации, которые в будущем будут использованы для выполнения предусмотренных договором обязанностей к исполнению; и
- они, как ожидается, будут возмещены.

Прямые затраты, которые можно капитализировать, если остальные критерии также удовлетворяются 	Затраты, которые следует признавать как расходы в момент возникновения 
<ul style="list-style-type: none"> — Прямые затраты на оплату труда – например, зарплата персонала — Прямые затраты на материалы – например, сырье — Распределенная часть затрат, непосредственно относящаяся к договору – например, амортизация основных средств и нематериальных активов — Затраты, однозначно относимые на покупателя по условиям договора — Иные затраты, которые были понесены организацией исключительно вследствие того, что она заключила данный договор – например, затраты на оплату услуг субподрядчика 	<ul style="list-style-type: none"> — Затраты общего административного характера – кроме случаев, когда договором прямо предусматривается их возмещение — Затраты, которые относятся к обязанностям, уже выполненным в рамках договора — Перерасход материалов, бесполезная трата рабочего времени или другие сверхнормативные затраты при выполнении договора — Затраты, которые нельзя с очевидностью отнести к предусмотренным договором, но еще к не выполненным обязанностям

Амортизация и обесценение капитализированных затрат

Капитализированные затраты амортизируются на какой-либо систематической основе, соответствующей схеме передачи покупателю тех товаров или услуг, к которым относится данный актив; кроме того, капитализированные затраты подлежат тестированию на обесценение. Период амортизации этого актива включает периоды, на которые ожидается продлить договор.



Каковы последствия?

Величина капитализируемых затрат может измениться

Требование капитализации затрат, связанных с заключением договора, станет изменением для организаций, которые в настоящее время относят такие затраты на расходы. Кроме того, это требование может быть сложным для выполнения, особенно для организаций, имеющих множество разнообразных договоров, заключенных на различных условиях и с разной структурой комиссионных вознаграждений.

Новый стандарт содержит некоторые – хотя и не исчерпывающие – указания относительно того, какие виды затрат, связанных с выполнением договора, следует капитализировать. Действующие требования ОБПУ США и МСФО по вопросам учета затрат в целом остаются без изменений, хотя возможно, что согласно новому стандарту организациям, которые в соответствии с действующими ОБПУ США выбрали учетную политику отнесения на расходы определенных видов затрат, связанных с выполнением договора – например, затрат на организацию договора, – возможно, потребуется капитализировать указанные затраты.

Дальнейшие действия

Организациям необходимо оценить, существуют ли расхождения между их текущей практикой и требованиями нового стандарта в части учета затрат. Возможно, что организациям, которые в прошлом не отслеживали затраты, связанные с заключением договора, и относили их на расходы в момент возникновения, необходимо будет разработать новые системы и процессы, а также новые системы контроля, чтобы определять те суммы затрат, которые они будут капитализировать, как при применении нового стандарта (после его принятия), так и при переходе к новым требованиям.

6

Модификации договора

Под «модификацией договора» понимается любое изменение объема работ по договору или цены договора (или одновременно того и другого). Такая ситуация имеет место, когда стороны, заключившие договор, утверждают ту или иную модификацию, вследствие которой у этих сторон возникают новые или изменяются существующие права и обязанности, обеспеченные правовой защитой.

Аналогично подходу к идентификации договора, модификация договора должна быть обеспечена правовой защитой (т.е. иметь исковую силу). Модификация может быть утверждена:

- в письменной форме;
- путем устной договоренности; или
- как подразумеваемая в силу обычной для организации практики ведения бизнеса.

Порядок учета модификаций договора согласно новому стандарту проиллюстрирован на следующей схеме:



Каковы последствия?

Сроки признания выручки могут измениться

В настоящее время предусмотрены отдельные указания по учету модификаций договоров «строительного типа» и договоров «производственного типа», однако согласно новому стандарту, указания по учету модификаций договора будут применяться ко всем видам договоров с покупателями. В случае внесения модификаций в существующие договоры, всем организациям необходимо будет оценить, была ли утверждена соответствующая модификация и следует ли учитывать ее как отдельный договор. В зависимости от результатов данной оценки сроки признания выручки могут измениться.



Пример: модификация договора, касающаяся проектного плана

Компания с договаривается с покупателем D о строительстве для него специализированного круизного судна. Когда половина проекта уже была выполнена, покупатель D решил изменить первоначальные планы строительства, с тем чтобы увеличить вместимость готового круизного судна. Покупатель сообщил о своем решении устно и не дал никаких письменных указаний о внесении изменений, требующих дополнительных материалов, услуг по проектированию или затрат труда. Компания с раньше уже строила суда для покупателя D, и обычно он не возражал против оплаты дополнительных услуг и материалов, включая некоторую маржу, при условии, что компания смогла доказать обоснованность своих затрат с учетом требуемых изменений.

Согласно новому стандарту выручка, относящаяся к модификации договора, не подлежит признанию до тех пор, пока компания с не сможет продемонстрировать, что данная модификация договора была утверждена или что она имеет исковую силу. На момент сообщения покупателем D своей просьбы об изменении проектного плана данное условие может выполняться или не выполняться.

Дальнейшие действия

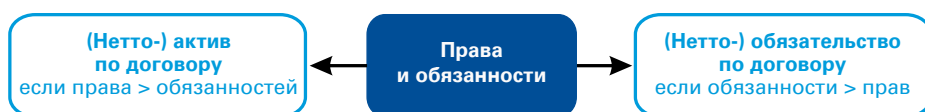
Организациям необходимо оценить, существуют ли расхождения между их текущей практикой учета и указаниями нового стандарта в части отражения модификаций договора. Кроме того, организации могут столкнуться с необходимостью изменения существующих систем и процессов, чтобы они позволяли идентифицировать и отслеживать модификации договоров на постоянной основе.

Представление и раскрытие информации

Активы и обязательства по договору: представление в финансовой отчетности

Актив или, соответственно, обязательство по договору признается в случае, когда:

- организация передала покупателю товары или услуги, тем самым выполнив свои обязанности по данному договору; или
- покупатель выплатил организации соответствующее возмещение, тем самым выполнив свои обязанности по данному договору.



Безусловное право на возмещение представляется как дебиторская задолженность и учитывается в порядке, предусмотренном для финансовых инструментов.

Требования касательно раскрытия информации

Говоря в общем, требования нового стандарта касательно раскрытия информации направлены на то, чтобы предоставить пользователям информацию, позволяющую им понять характер, суммы, сроки и неопределенность выручки и потоков денежных средств, возникающих по договорам с покупателями.

Новый стандарт требует раскрытия описательной и количественной информации в разбивке по следующим категориям:

- договоры с покупателями:
 - дезагрегирование выручки;
 - изменения, касающиеся активов, обязательств и затрат по договору;
 - обязанности к исполнению; и
 - сумма, в которой цена сделки была распределена на оставшиеся обязанности к исполнению;
- значительные суждения и изменения в суждениях, сделанных руководством в процессе применения требований, касающихся:
 - определения сроков выполнения предусмотренных договором обязанностей к исполнению; и
 - определения цены сделки и сумм, подлежащих распределению между обязанностями к исполнению; и
- активов, признанных в отношении затрат на заключение или выполнение договора с покупателем.

Требования применительно к промежуточному периоду

В промежуточных периодах организациям необходимо лишь раскрыть информацию, касающуюся дезагрегирования выручки, и, руководствуясь МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность», определить, требуется ли раскрыть еще какую-либо информацию.



Каковы последствия?

Потребуется раскрытие дополнительной информации

В рамках нового стандарта организациям придется раскрывать больше информации о договорах с покупателями по сравнению с действующими требованиями.

Несмотря на то что раскрываемая информация будет по большей части описательного характера, стандарт также требует раскрытия определенной количественной информации – например, о дезагрегированных суммах выручки об оставшихся обязанностях, подлежащих исполнению, – что может потребовать внесения значительных изменений в процессы сбора данных и в ИТ-системы. Планируя подходы к сбору дополнительной информации, публичным коммерческим компаниям и некоторым некоммерческим организациям необходимо будет принять во внимание тот факт, что потребуется раскрывать информацию и в промежуточных периодах.

Цель раскрытия информации о дезагрегировании выручки – показать, каким образом экономические факторы влияют на характер, суммы, сроки и неопределенность возникновения выручки и потоков денежных средств. Несмотря на то что в руководстве по применению нового стандарта приводится примерный перечень категорий, по которым возможно дезагрегировать выручку, в самом стандарте не предписывается, какие именно категории дезагрегирования необходимы для достижения данной цели, поэтому руководству организации нужно будет применить суждение. Количество категорий, требуемых для достижения указанной цели, будет зависеть от характера бизнеса организации и ее договоров.

Дальнейшие действия

Организациям следует провести критический анализ имеющихся в настоящее время данных, чтобы выявить информационные пробелы между тем, что есть сейчас, и тем, что потребуется для раскрытия информации в соответствии с новым стандартом. Один из возможных правильных способов проведения такого анализа – подготовить предварительный макет финансовой отчетности организации, исходя из требований нового стандарта. Если для данного упражнения потребуется информация, которую нельзя получить из существующих систем, то это сразу выяснится, что поможет организации определить рамки проекта по модификации систем и процессов, чтобы сбор необходимой информации стал возможным.

8

Дата вступления в силу и переход

Данный новый стандарт вступает в силу в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2018 года или после этой даты. Досрочное применение разрешено.

Организация может по собственному выбору принять новый стандарт к применению либо ретроспективно, либо посредством оценки суммарного эффекта и внесения соответствующей корректировки на начало первого отчетного периода, в отношении которого она применяет новый стандарт.

Ретроспективный подход

Организация может осуществить переход к новому стандарту, применив полностью ретроспективный подход, хотя она вправе по своему выбору воспользоваться любым из следующих упрощений практического характера:

- применительно к завершенным договорам, организация не обязана пересчитывать данные по договорам, срок действия которых начинается и заканчивается в рамках одного годового отчетного периода, или по договорам, которые завершены до начала самого раннего из представленных в финансовой отчетности периодов;
- применительно к договорам с переменным возмещением, которые уже завершены по состоянию на дату первоначального применения стандарта, организация вправе использовать цену сделки на дату завершения соответствующего договора, вместо того чтобы оценивать величину переменного возмещения расчетным путем;
- применительно к договорам, которые были модифицированы до начала самого раннего из представленных в финансовой отчетности периодов, организация вправе при определении цены сделки, идентификации выполненных и невыполненных обязанностей к исполнению и распределении цены сделки между обязанностями к исполнению отразить совокупный эффект всех таких модификаций договора;
- применительно к представленным периодам до даты первоначального применения стандарта, организация может по своему выбору не раскрывать информацию о том, в какой сумме цена сделки была распределена на оставшиеся обязанности к исполнению в рамках договора, или пояснительную информацию о том, когда предполагается признать эту сумму в качестве выручки.

Если организация воспользуется одним или несколькими упрощениями практического характера, то она должна будет применить эти упрощения последовательно ко всем договорам во всех представленных в финансовой отчетности периодах и включить требуемую информацию о выбранных ею упрощениях.

Подход с отражением суммарного эффекта

Организация вправе принять решение не осуществлять ретроспективный пересчет данных за сравнительные периоды, а перейти на новый стандарт с даты его первоначального применения, скорректировав показатель нераспределенной прибыли на эту дату. В этом случае ей необходимо будет внести корректировку в отношении только тех договоров, которые по состоянию на дату первоначального применения являются согласно действующим ОПБУ открытыми. Организация, которая выберет данный подход, вправе также применить упрощение практического характера,

касающееся модификаций договора, либо по состоянию на начало самого раннего из представленных в финансовой отчетности периодов, либо по состоянию на дату первоначального применения стандарта.

Если организация выберет такой подход, то ей необходимо будет раскрыть величину, на которую изменилась каждая статья финансовой отчетности вследствие применения нового стандарта в год его принятия к применению, а также пояснить значительные изменения по сравнению с отчетными показателями согласно требованиям прежних ОПБУ.

Обобщенная схема вариантов перехода

Ниже проиллюстрированы возможные варианты перехода применительно к организации, отчетный год которой совпадает с календарным, при допущении, что она начинает применять МСФО (IFRS) 15 в 2018 году и представляет сравнительную финансовую информацию за один год.

Подход	2016	2017	2018	Дата корректировки собственного капитала
Полностью ретроспективный – без упрощений практического характера	МСФО (IAS) 11/18	МСФО (IFRS) 15	МСФО (IFRS) 15	1 января 2017 г.
Частично ретроспективный – с применением упрощений практического характера	МСФО (IAS) 11/18	Смешанные требования	МСФО (IFRS) 15	1 января 2017 г.
Отражение суммарного эффекта	МСФО (IAS) 11/18	МСФО (IAS) 11/18	МСФО (IFRS) 15	1 января 2018 г.

Организации, применяющие МСФО впервые

Организации, впервые применяющие МСФО, вправе по своему выбору применить новый стандарт либо ретроспективно, используя доступные упрощения практического характера, либо с даты перехода на МСФО, отразив суммарный эффект.

Каковы последствия?

Ретроспективное применение обеспечивает сопоставимость информации, однако может быть сложным для осуществления

Ретроспективное применение обеспечит сопоставимость информации между всеми представленными в финансовой отчетности периодами. Однако, несмотря на возможность использования упрощений практического характера, указанный подход может потребовать существенного анализа исторической информации и может быть затратным и сложным – особенно для организаций, имеющих долгосрочные договоры.

Аналитикам и инвесторам необходимо обращать внимание на упрощения практического характера, которые будут выбраны разными организациями, поскольку многообразие возможных вариантов перехода может повлиять на сопоставимость информации, представляемой организациями, относящимися к разным юрисдикциям, и организациями одного сектора.

Дальнейшие действия

Организациям следует проанализировать доступные им различные варианты перехода и выбрать тот, который будет для организации наилучшим. Возможно, следует принять во внимание информацию о том, какой вариант перехода планируют выбрать другие организации того же сегмента.

Многим организациям придется проанализировать свои договоры за прошлые периоды. Если будет выбран ретроспективный подход, то возможно, что организации нужно будет разработать план перехода, обеспечивающий ведение параллельного учета, включая сверки, чтобы иметь возможность отследить данные, необходимые для раскрытия сравнительной информации.

Инвесторам организации и другим заинтересованным сторонам необходимо будет понимать, каким образом требования нового стандарта повлияют на ее бизнес в целом. Организациям следует разработать планы информационного взаимодействия с пользователями финансовой отчетности, чтобы довести до них информацию по ключевым вопросам, таким как выбранный вариант перехода, влияние на финансовые результаты, затраты на внедрение, любые предполагаемые изменения в практике ведения бизнеса и существующие намерения начать применение нового стандарта досрочно.

Актуальная информация для вас



Для получения дополнительной информации по МСФО посетите наш сайт kpmg.com/ifrs.

Независимо от того, насколько хорошо вы знакомы с МСФО, здесь вы всегда найдете полезную информацию, включая представленные в доступной форме обзоры последних изменений и решений, касающихся МСФО, подробные разъяснения сложных требований и практический инструментарий, такой как иллюстративное раскрытие информации и контрольные перечни требований МСФО.

Публикации, которые помогут вам разобраться с действующими требованиями МСФО...



МСФО: точка зрения КПМГ

Подробное практическое руководство, разработанное с целью оказать вам содействие в применении МСФО к реальным сделкам и соглашениям.

Руководство по составлению финансовой отчетности

Иллюстративные примеры раскрытия информации по МСФО и контрольные перечни действующих требований.



Стандарты, недавно вступившие в силу



ОПБУ США

...и подготовиться к применению новых стандартов, еще не вступивших в силу



Новости МСФО



Информационные вестники МСФО



МСФО для банков



МСФО (IFRS) 15 для различных отраслей

Наиболее значительные новые и готовящиеся к выпуску стандарты



Выручка



Финансовые инструменты



Договоры аренды



Договоры страхования (в процессе разработки)

Поправки к действующим стандартам



Объединение бизнеса и консолидация



Представление и раскрытие информации



SlideShare

Для получения доступа к обширной библиотеке КПМГ, содержащей руководства и вспомогательные материалы по вопросам бухгалтерского учета, аудита и финансовой отчетности, можно подключиться к справочной интернет-системе КПМГ «Accounting Research Online». Данный интернет-сервис, доступный по подписке, может оказаться ценным подспорьем для всех, кто стремится быть в курсе последних событий в современных быстро меняющихся условиях. Вы можете зарегистрироваться уже сегодня по адресу arو.kpmg.com и пользоваться данной справочной системой бесплатно в течение 15-дневного пробного периода.

Выражение благодарности

Мы выражаем благодарность основному авторскому коллективу данной публикации, а именно Брайану О’Доновану и Энтони Войту из экспертной группы КПМГ по Международным стандартам.

Мы также благодарим членов Международной экспертной группы КПМГ по вопросам признания выручки и учета резервов в рамках МСФО за их вклад в подготовку настоящего издания:

Брайан К. Аллен	США
Фил Доуад	Канада
Энрике Асла Гарсия	Испания
Ким Хенг	Австралия
Рамон Жубелш	Бразилия
Прабхабар Калавачерла (руководитель)	США
Райнхард Клеммер	Сингапур
Виджей Матур	Индия
Энни Мерсеро	Франция
Брайан О’Донован (заместитель руководителя)	Великобритания
Кармел О’Рурк	Чешская Республика
Лизе дю Рандт	Южная Африка
Анне Шурбом (заместитель руководителя)	Германия
Сатико Цудзино	Япония

kpmg.com/ifrs
kpmg.ru

Информация, содержащаяся в настоящем документе, носит общий характер и подготовлена без учета конкретных обстоятельств того или иного лица или организации. Хотя мы неизменно стремимся представлять своевременную и точную информацию, мы не можем гарантировать того, что данная информация окажется столь же точной на момент получения или будет оставаться столь же точной в будущем. Предпринимать какие-либо действия на основании такой информации можно только после консультаций с соответствующими специалистами и тщательного анализа конкретной ситуации.

© 2017 КПМГ. КПМГ означает АО «КПМГ», ООО «КПМГ Налоги и Консультирование», компании, зарегистрированные в соответствии с законодательством Российской Федерации, и КПМГ Лимитед, компанию, зарегистрированную в соответствии с Законом о компаниях (о. Гернси) с изменениями от 2008 г. Все права защищены.

КРМГ и логотип КРМГ являются зарегистрированными товарными знаками или товарными знаками ассоциации KPMG International.

Переведено с разрешения KPMG IFRG Limited.