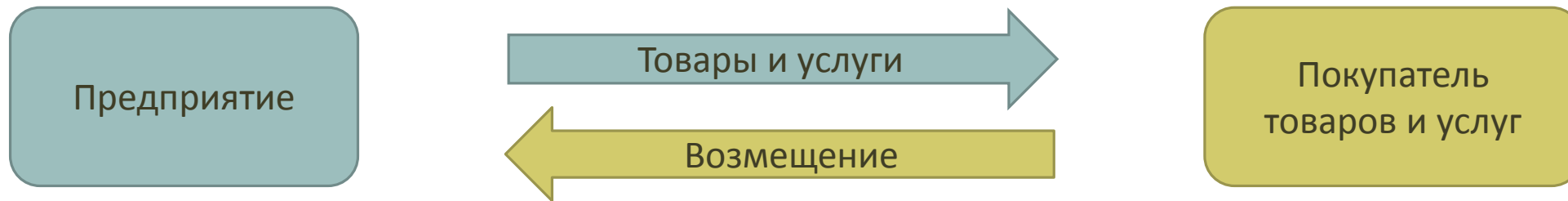


МСФО (IFRS) 15, «ВЫРУЧКА ПО ДОГОВОРАМ С ПОКУПАТЕЛЯМИ»



СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ СТАНДАРТА



Стандарт не распространяется на:

- Договоры аренды;
- Договоры страхования;
- Финансовые инструменты и иные предусмотренные договором права и обязанности (например, дебиторская задолженность, долговые и долевыe ценные бумаги, обязательства, задолженность, производные инструменты и т.д.);
- Гарантии (кроме гарантийных обязательств по товарам или услугам);
- Обмены немонетарным активами между компаниями одной сферы деятельности с целью содействия в осуществлении продаж покупателям.

ОБЗОР

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

Заменяет следующие МСФО:

МСФО (IAS) 18	«Выручка»
МСФО (IAS) 11	«Договоры на строительство»
SIC 31	«Выручка – Бартерные операции, включающие услуги рекламы»
IFRIC 13	«Программы лояльности клиентов»
IFRIC 18	«Передача активов от покупателей»
IFRIC 15	«Договора на строительство недвижимости»

ПЯТЬ НАИБОЛЕЕ ЗНАЧИТЕЛЬНЫХ ОТЛИЧИЙ ОТ ДЕЙСТВУЮЩИХ ТРЕБОВАНИЙ

Действующие требования

- Требования содержатся в нескольких стандартах и разъяснениях
- Подход на основе оценки рисков и выгод
- Выручка оценивается по справедливой стоимости возмещения полученного или подлежащего получению
- Ограниченный объем указаний по идентификации обязанности к исполнению, предусмотренных договором (МСФО (IAS) 18, 18)

Новый стандарт

- Все требования и указания содержатся в одном стандарте
- Подход на основе передачи контроля. Фактор «рисков и выгод» остается в качестве признака передачи контроля применительно к тем обязанностям к исполнению, которые выполняются в определенный момент времени
- Возмещение оценивается в сумме, на которую компания, по ее ожиданиям, будет иметь право
- Конкретные указания по идентификации предусмотренных договором обязанностей к исполнению
- Включены конкретные критерии, позволяющие определить, когда выполнение обязанностей к исполнению осуществляется на протяжении времени

ОСНОВОПОЛАГАЮЩИЙ ПРИНЦИП И ПЯТИСТУПЕНЧАТАЯ МОДЕЛЬ



Основополагающий принцип

Предприятие признает выручку, чтобы отобразить передачу покупателям обещанных им товаров или услуг, в сумме, соответствующей возмещению, на которые предприятия рассчитывает в обмен на эти товары или услуги.

- 1 Идентификация договора(-ов) с покупателем
- 2 Идентификация обязанностей к исполнению, предусмотренных договором
- 3 Определение цены сделки
- 4 Распределение цены сделки между обязанностями к исполнению, предусмотренными договором
- 5 Признание выручки в момент (или по мере) выполнения каждой обязанности к исполнению

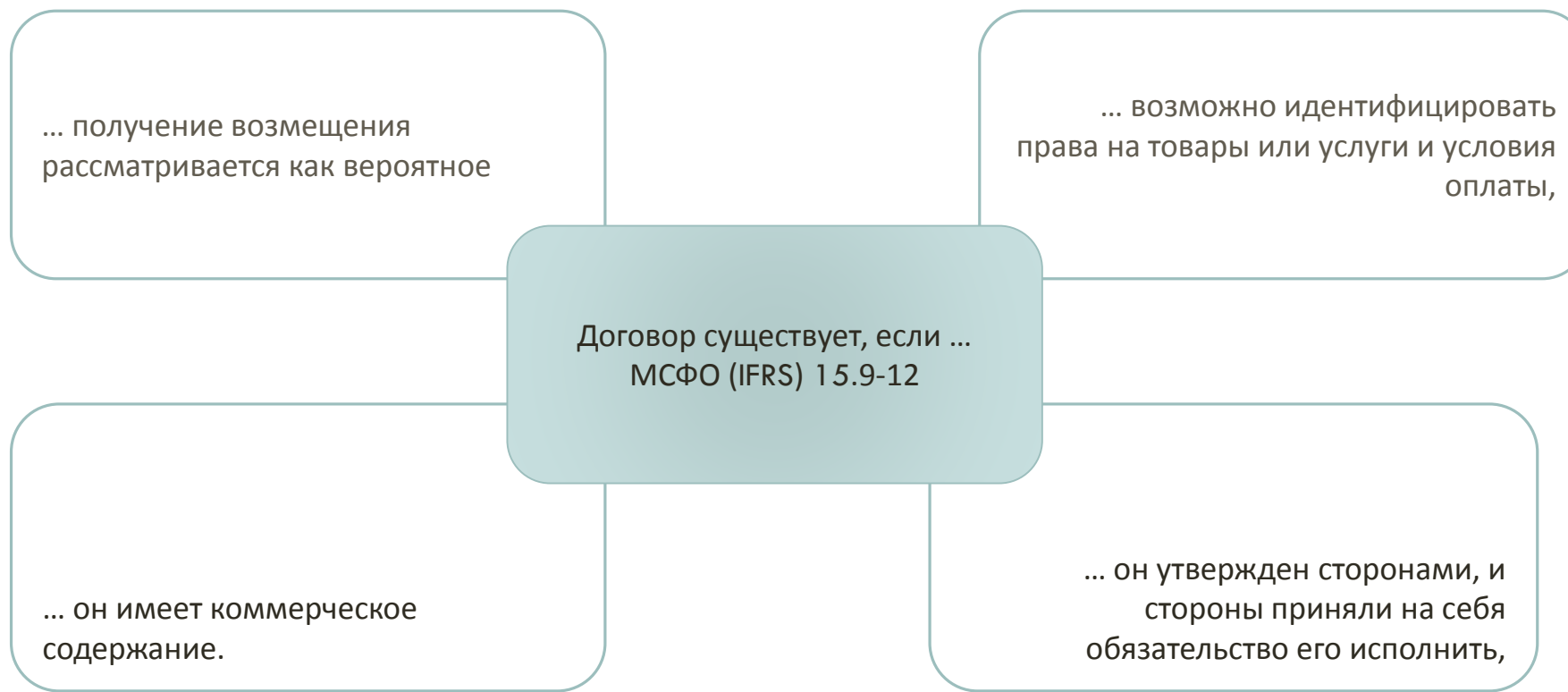
Шаги в рамках
МСФО (IAS) 18

Шаг 1. Идентификация компонентов

Шаг 2. Распределение суммы возмещения

Шаг 3. Признание выручки

ШАГ 1. ИДЕНТИФИКАЦИЯ ДОГОВОРА



ШАГ 2. ИДЕНТИФИКАЦИЯ ОБЯЗАННОСТЕЙ К ИСПОЛНЕНИЮ

Обязанность к исполнению представляет собой обещание поставить товар или оказать услугу, соответствующее одновременно ДВУМ следующим критериям:

Критерий 1.

Отличимость

Может ли покупатель получить выгоду от товара или услуги будь то в отдельности или вместе с другими ресурсами, которые легко доступны покупателю?

Критерий 2.

Отличимость в контексте договора

Является ли обещание предприятия передать покупателю товар или услугу отдельно идентифицируемым относительно других обещаний по договору?

Да

Отличимая обязанность к исполнению

Нет

Обязанность не является отличимой – товар или услуга подлежит объединению с другими товарами и услугами

ШАГ 3. ОПРЕДЕЛЕНИЕ ЦЕНЫ СДЕЛКИ

Цена сделки – это общая сумма возмещения, на которое предприятие ожидает иметь право в обмен на передачу товаров или услуг покупателю (исключая суммы, полученные в пользу третьих сторон).

Переменное возмещение
(бонусы за результаты, скидки, возвраты средств)



Существенный финансовый компонент
(авансы)



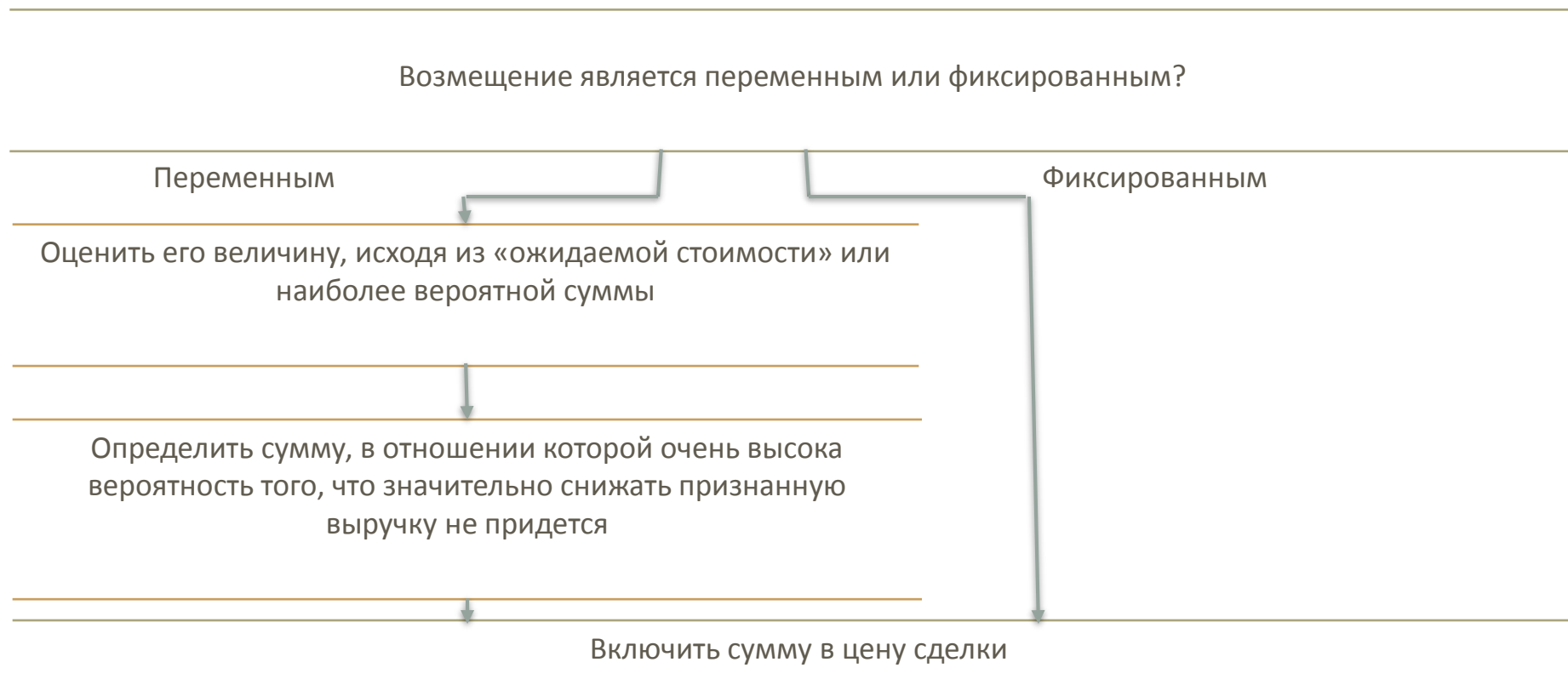
Возмещение в не денежной форме



Возмещение, подлежащее уплате покупателю
(купоны, ваучеры)

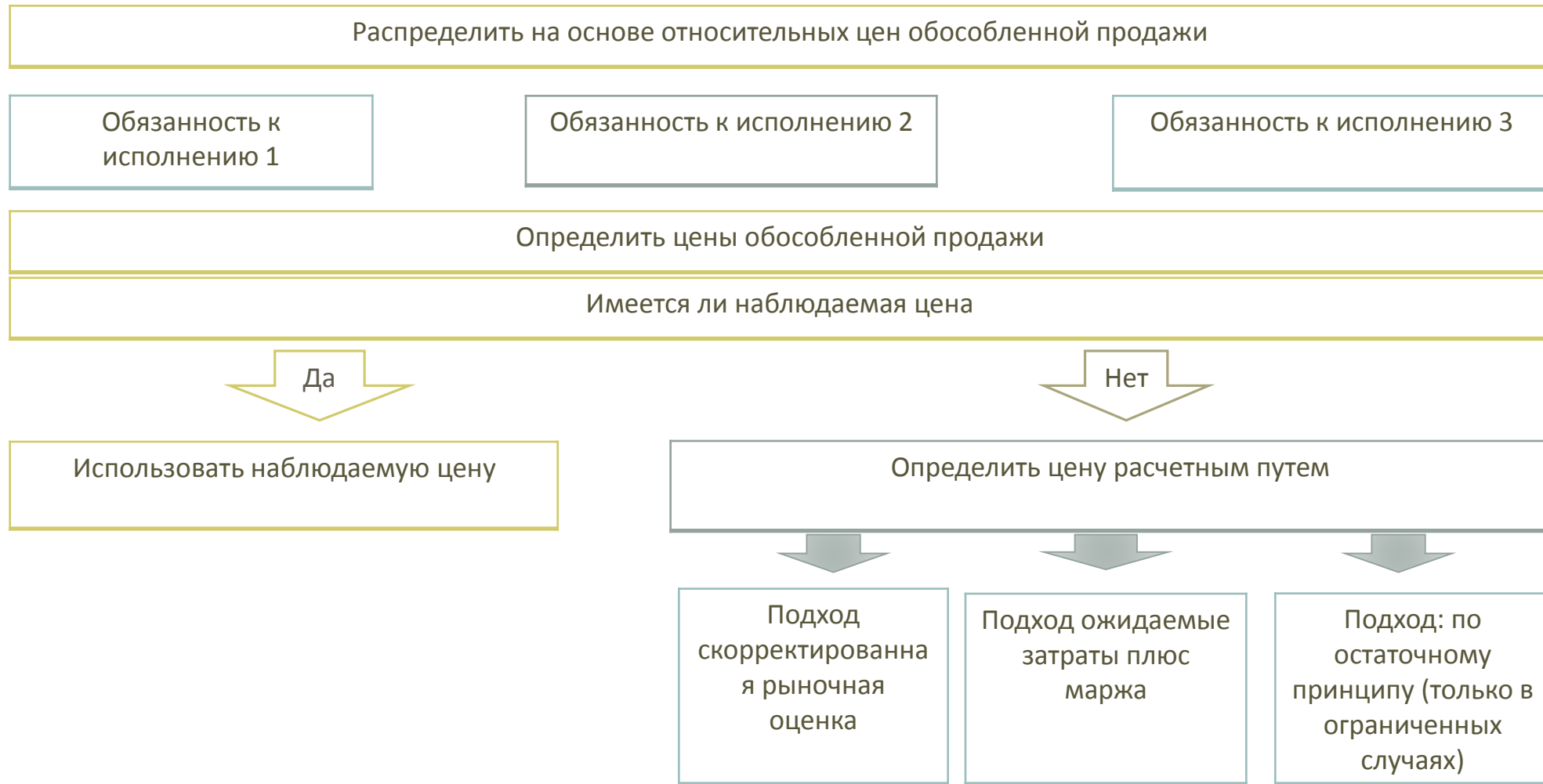


ОЦЕНКА ПЕРЕМЕННОГО ВОЗМЕЩЕНИЯ



Предприятие раскрывает цену сделки, отнесенную на оставшиеся обязанности к исполнению, кроме случаев, когда оно имеет право применить упрощение практического характера согласно МСФО (IFRS) 15.121

ШАГ 4. РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ЦЕНЫ СДЕЛКИ МЕЖДУ ОБЯЗАННОСТЯМИ К ИСПОЛНЕНИЮ



ШАГ 5. ПРИЗНАНИЕ ВЫРУЧКИ В МОМЕНТ (ИЛИ ПО МЕРЕ) ВЫПОЛНЕНИЯ КАЖДОЙ ОБЯЗАННОСТИ К ИСПОЛНЕНИЮ

Выручка признается в тот момент или по мере того, как идентифицированная обязанность выполняется предприятием путем передачи покупателю контроля над обещанным товаром или услугой

Обязанность к исполнению на протяжении времени, если удовлетворяется один из следующих критериев:

- Покупатель одновременно получает и потребляет выгоду по мере выполнения предприятием своих обязанностей по договору (МСФО (IFRS) 15.35(a)).
- Деятельность предприятия в рамках договора создает или улучшает (МСФО (IFRS) 15.35(b)).
- Деятельность предприятия в рамках договора не приводит к созданию актива, который предприятие может использовать в альтернативных целях и при этом предприятие имеет юридически защищенное право на получение платы за выполненную к настоящему времени часть работ МСФО (IFRS) 15.35(c).

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

1. Выручка:

- a. признанная в отчетном периоде, которая была включена в состав остатка обязательства по договорам с покупателями на начало периода;
- b. признанная в отчетном периоде, относящаяся к выполненным (или частично выполненным) в предыдущих периодах обязанностям к исполнению (например изменения цены операции).

2. Остатки:

- a. дебиторской задолженности
- b. активов по договорам
- c. обязательств по договорам, относящиеся к договорам с покупателями

ВАРИАНТЫ ПЕРЕХОДА

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

Метод отражения суммарного эффекта: предприятию также необходимо раскрыть информацию о суммах выручки, которые были бы представлены согласно требованиям МСФО (IAS) 11, 18.

ОСНОВНЫЕ МОМЕНТЫ, КОТОРЫЕ НУЖНО ЗАПОМНИТЬ



Новый стандарт признания выручки окажет влияние на все организации, но в разной степени.



В дополнение к пятиступенчатой модели предусмотрены указания по применению в конкретных ситуациях.



Новые требования по капитализации затрат, связанных с получением договора.



Большой объём требований к раскрытию информации.

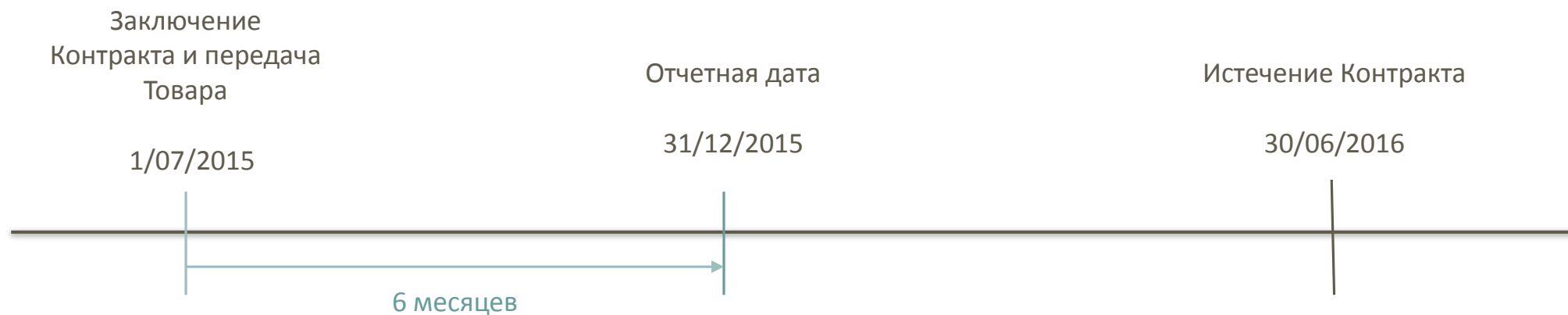


Следует немедленно приступить к оценке последствий применения нового стандарта и к анализу имеющихся вариантов перехода.

ВОЗМОЖНЫЕ СИТУАЦИИ И МЕТОДЫ ИХ РЕШЕНИЯ

Пример 1: бесплатный товара при годовой подписке на определенную Услугу

Компонент	Значение
Цена годовой подписки на Услугу с бесплатным Товаром	115 у.е./мес
Автономная цена Товара	980у.е.
Автономная цена Услуги в месяц	100 у.е./мес
Дата заключения контракта на годовую подписку Услуги	1 июля 2015 года
Отчетная дата	31 декабря 2015 года



Пример 1: Учет в соответствии с МСФО/IAS 18

1. МСФО/IAS 18 требует учитывать выручку отдельно для каждой сделки. Однако, для некоторых сделок, состоящих из компонентов Товара и Услуги, согласно стандарту, для каждого компонента должны выполняться свои критерии признания. Разделяем сделку на компоненты: Компания передает Клиенту товар и оказывает Услуги.
2. Т.к. Товар передается безвозвратно (передача в собственность), то при подписке на пакет Услуг выполняются все критерии признания выручки от продажи Товара. Исходя из подхода к оценке, изложенного в МСФО/IAS 18, то выручка оценивается по справедливой стоимости получаемой компенсации. Так как компенсация за Товар – ноль, то выручки от его передачи Клиенту нет. Получается, что Товар – это просто затраты на привлечение Клиента, не влияющие на выручку.
3. Нам известна сумма контракта, критерии признания выполняются на протяжении года, поэтому признаваться она будет равномерно – ежемесячно с одинаковой суммой:

Дт Дебиторская задолженность	115 у.е.
Кт Выручка	115 у.е.

Пример 1: Учет в соответствии с МСФО/IAS 18

1. Идентифицировать договор с Клиентом
2. У Компании следующие контрактные обязательства: передать Товар и оказывать Услуги в течении года
3. Общая цена сделки: 115 у.е./мес x 12 мес = 1380 у.е.
4. Необходимо определить величину выручки каждого обязательства – Товара и Услуги – на основании цены каждого, продаваемых по отдельности.

Компонент	Автономная цена	Удельный вес	Величина выручки к признанию
Товар	980 у.е.	980 у.е. / 2180 у.е. = 45%	1380 у.е. x 45% = 621 у.е.
Услуга	100 у.е. x 12 мес = 1200 у.е.	1200 у.е. / 2180 у.е. = 55%	1380 у.е. x 55% = 759 у.е.
Всего	2180 у.е.	100%	1380 у.е.

5. Выручка от реализации Товара будет признана одномоментно, т.к. контроль над ним передается 1 июля 2015 года:

Дт Контрактный актив 621 у.е.
Кт Выручка 621 у.е.

Выручка от предоставления Услуг будет признаваться на протяжении 12 месяцев контракта:

Дт Дебиторская задолженность 115
Кт Выручка (компонент услуги 759 у.е. / 12 месяцев) 63.25 у.е.
Кт Контрактный актив (621 у.е. / 12 месяцев) 51.75 у.е.

Пример 1. Подведение итогов: выписки из отчетности*

1. Учет в соответствии с МСФО/IAS 18:

Отчет о прибылях и убытках

Выручка (115 у.е. x 6 мес)

690 у.е.

2. Учет в соответствии с МСФО/IFRS 15:

Отчет о прибылях и убытках

Выручка (621 у.е. + 63.25 x 6 мес)

1000.5 у.е.

Отчет о финансовом положении

Оборотные активы

Контрактный актив (621 у.е. – 51ю75 у.е. x 6 мес)

310.5 у.е.

* предполагая, что дебиторская задолженность оплачивалась Клиентом своевременно, в конце каждого месяца