

ВОПРОСЫ ПРИМЕНЕНИЯ МСФО В ОТДЕЛЬНЫХ ОТРАСЛЯХ

Средства массовой информации (СМИ)

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

В мае 2014 года Совет по международным стандартам финансовой отчетности опубликовал МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями». МСФО (IFRS) 15 содержит всестороннее руководство по учету выручки и заменит существующие требования, которые в данный момент изложены в нескольких Стандартах и Интерпретациях.

Требования МСФО (IFRS) 15 полностью совпадают с аналогичными требованиями ОПБУ США (однако, в отличие от МСФО, по ОПБУ США применение ранее 2017 года не разрешается) и содержат значительно больше предписывающих и точных требований по сравнению с существующим МСФО. Это означает, что для многих компаний изменятся сроки признания и модели признания выручки.

В некоторых областях изменения будут очень значительными и потребуют тщательного планирования, принимая во внимание их влияние на бизнес.

Первоначальный анализ МСФО (IFRS) 15, проведенный BDO, показывает, что для компаний сектора СМИ существенную значимость может иметь следующее:

- Как признаётся выручка: на определенный момент времени или в течение определенного периода времени?
- Если выручка признаётся постепенно в течение определенного периода времени, как должна быть оценена и признана степень завершенности процесса?
- Должен ли договор быть разделен на два или более компонентов? Или нужно ли будет два или более контракта учитывать как единое обязательство?
- Как определить, является ли компания агентом или принципалом?
- Как должны учитываться операции по договорам, включающим переменные суммы вознаграждения?
- Как надлежит учитывать изменения в договорах?
- Должны ли расходы, связанные с заключением договора, капитализироваться или списываться немедленно?
- Какие корректировки необходимы для учета влияния временной стоимости денег («компонент финансирования»)?

Дата вступления в силу

- ▶ Годовые периоды, начинающиеся 1 января 2017 года или после этой даты. Досрочное применение разрешается.

Влияние на бухгалтерский учет

- ▶ Повсеместное и, возможно, весьма существенное влияние на сроки признания и модели признания выручки и прибыли по сравнению с действующими требованиями МСФО. Значительно расширены требования по раскрытию информации.

Помимо этого, МСФО (IFRS) 15 требует значительно большего раскрытия информации о признании выручки. Возможно, возникнет необходимость внедрения новых и/или усовершенствованных внутренних процессов для того, чтобы получить нужную информацию.

МСФО (IFRS) 15 применяется для годовых периодов, начинающихся 1 января 2017 года или позже. Досрочное применение разрешается. Для компаний, которые составляют отчетность в соответствии с МСФО, принятыми на территории Европейского союза, одобрение стандарта ожидается во втором квартале 2015 года.

КОММЕРЧЕСКИЕ ПОСЛЕДСТВИЯ

Вступление МСФО (IFRS) 15 в силу может привести к значительным изменениям в модели признания выручки и прибыли. Тщательного изучения потребует широкий спектр вопросов, включая влияние изменений на:

- соблюдение договорных обязательств перед банками;
- выплату вознаграждений по результатам деятельности (включая выплаты на основе долевых инструментов);
- процессы внутреннего планирования;
- корпоративные обязательства по налогу на прибыль;
- взаимодействие с инвесторами и участниками рынка, включая соответствие нормативным требованиям (теоретически, вследствие ожидаемых значительных изменений в финансовом положении и показателях результатов деятельности компании).

Также может понадобиться обзор условий действующих договоров (в особенности долгосрочных контрактов, действие которых будет распространяться на периоды финансовой отчетности, затрагиваемые периодом применения МСФО (IFRS) 15) и договоров, которые будут заключены в будущем. В некоторых случаях компании имеют возможность рассмотреть вопрос о целесообразности внесения каких-либо изменений в условия договоров.

Существует вероятность, что в будущем у отделов продаж возникнет необходимость в более тесном взаимодействии с бухгалтерией для того, чтобы заранее осознать влияние условий договоров на соответствующие финансовые отчеты.

КАК ПРИЗНАЁТСЯ ВЫРУЧКА: НА ОПРЕДЕЛЕННЫЙ МОМЕНТ ВРЕМЕНИ ИЛИ В ТЕЧЕНИЕ ОПРЕДЕЛЕННОГО ПЕРИОДА ВРЕМЕНИ?

МСФО (IFRS) 15 содержит конкретные, более точные по сравнению с предыдущим стандартом требования, позволяющие определить, следует ли признавать выручку в течение определенного периода (в существующих стандартах часто используется термин «степень завершения») или на определенный момент времени. Компании сектора СМИ зачастую признают выручку на определенный момент времени, и им потребуются тщательное изучение правил, изложенных в новом стандарте.

На способ признания выручки «в течение определенного периода» указывают три критерия:

- покупатель получает производимые продавцом результаты его деятельности и потребляет их по мере производства;
- продавец создает или модернизирует актив (например, незавершенное производство), который учитывается заказчиком как собственное незавершенное производство;

- продавец создает актив, который не имеет альтернативного применения для продавца, обладающего правом, которое может быть подтверждено в установленном законодательством порядке, получить оплату за работу, завершённую на конкретную дату.

На практике уместным будет третий критерий; первое его условие (а именно отсутствие «альтернативного использования») зачастую будет соблюдаться, поскольку проекты, выполняемые, например, телевизионными и кинокомпаниями или маркетинговыми агентствами, обычно реализуются исходя из индивидуальных запросов определенного клиента и не могут быть проданы другому покупателю без существенной модификации.

В результате пристальное внимание может уделяться следующему моменту: имеет ли продавец на протяжении всех этапов выполнения договора законное право на получение оплаты за работу, завершённую на текущую дату? Это потребует тщательного изучения определенных условий каждого контракта, включая, в частности, влияние каких бы то ни было условий, которые позволяют покупателю отменить, урезать или значительно изменить существующие условия контракта. При этом может возникнуть необходимость изучения законодательства конкретной юрисдикции. Основное внимание уделяется вопросу о том, при всех ли обстоятельствах (помимо отказа продавца выполнять свои обязательства по договору) покупатель будет обязан оплатить работы, произведенные на конкретную дату. Это должна быть сумма, приблизительно равная стоимости проданных товаров/оказанных услуг продавцом; компенсация упущенной выгоды не удовлетворяет этому условию. В альтернативном варианте продавец может иметь законное право и фактическую возможность потребовать от своего заказчика предоставления возможности завершения выполнения обязательств по договору, а также вознаграждения.

Организации, задействованные в создании, распространении и демонстрации рекламы, также должны тщательно изучить нововведения в отношении длительных кампаний и услуг, оказываемых в течение длительного времени, а именно тех, которые не завершены по состоянию на отчетную дату.

Фильмы, телевизионные программы и музыка достаточно часто продаются в форме прав (или лицензий), позволяющих публично воспроизводить их в определенные периоды времени согласно требованиям законодательства соответствующей юрисдикции. МСФО (IFRS) 15 включает в себя конкретное руководство по учету лицензионных платежей. Если платежи по договору зависят от будущих продаж или использования, лицензиару запрещено признавать выручку вплоть до момента последующей реализации или начала использования, вне зависимости от того, насколько вероятен факт будущей продажи или насколько точно лицензиар может оценить ценность от будущей продажи или использования.

ЕСЛИ ВЫРУЧКА ПРИЗНАЕТСЯ ПОСТЕПЕННО В ТЕЧЕНИЕ ОПРЕДЕЛЕННОГО ПЕРИОДА ВРЕМЕНИ, КАК ДОЛЖНА БЫТЬ ОЦЕНЕНА И ПРИЗНАНА СТЕПЕНЬ ЗАВЕРШЕННОСТИ ПРОЦЕССА?

Если выручка признается постепенно в течение определенного периода времени, то применяется следующий общий принцип: признание выручки происходит по мере исполнения конкретных обязательств продавца по договору.

МСФО (IFRS) 15 позволяет применять для расчета выручки, подлежащей признанию, два метода. По методу «готовой продукции» выручка признается на основе оценки стоимости товаров, переданных/услуг, оказанных на определенную дату, а по методу «понесенных затрат» — на основе оценки таких показателей, как использованные ресурсы, понесенные затраты или отчеты о потраченных часах.

Совершенно определенно отмечается, что когда используется метод «понесенных затрат», прямой связи между затратами и передачей товаров (оказанием услуг) покупателю может и не быть. Соответственно, любые затраты, которые не имеют прямого отношения к исполнению поставщиком обязательств по договору в виде передачи товаров или оказания услуг, исключаются при оценке степени завершения исполнения обязательств по договору на определенную дату.

Условия некоторых договоров содержат требования о выполнении административных или иных организационных действий, необходимых для оказания услуг в соответствии с договором. Они включают в себя, например, расходы по транспортировке оборудования на площадку, где проходят масштабные телестрелки за пределами телестудии. Согласно МСФО (IFRS) 15 такие операции не приводят к признанию выручки. Вместо этого внимание уделяется вопросу о том, отвечают ли расходы, понесенные при исполнении условий договора, критериям расходов, которые должны быть капитализированы в стоимости актива, являющегося предметом договора.

ДОЛЖЕН ЛИ ДОГОВОР БЫТЬ РАЗДЕЛЕН НА ДВА ИЛИ БОЛЕЕ КОМПОНЕНТОВ? ИЛИ НУЖНО ЛИ БУДЕТ ДВА ИЛИ БОЛЕЕ КОНТРАКТА УЧИТЫВАТЬ КАК ЕДИНОЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВО?

Если ранее МСФО практически не содержали руководство по «дроблению» контрактов на компоненты, то теперь в МСФО (IFRS) 15 включено детальное руководство. Вероятно, многим предприятиям в связи с этим придется пересмотреть свои учетные политики и подходы. Все это может значительно повлиять на методы признания выручки и прибыли.

Недостатки действующего МСФО привели к тому, что многие компании, работающие в секторе СМИ, стали руководствоваться требованиями ОПБУ США (US GAAP). Несмотря на то, что МСФО (IFRS) 15 содержит значительно больше подробных инструкций, чем действующий МСФО, он не включает в себя некоторые наиболее директивные аспекты из действующих ОПБУ США, такие как необходимость получения объективных данных о ценах поставщика для целей распределения вознаграждения на многокомпонентные договоры. Соответственно, вне зависимости от того, используются ли в данный момент инструкции ОПБУ США, могут возникнуть значительные изменения в модели и сроках признания выручки такого вида.

Помимо этого, МСФО (IFRS) 15 содержит требование об учете двух или более договоров как единого договора, если соблюдено хотя бы одно из следующих условий:

- контракты согласовывались сторонами для единой коммерческой цели;
- сумма вознаграждения по одному контракту зависит от цены или результата исполнения условий другого контракта; или
- товары или услуги, которые являются предметом отдельных договоров (или некоторых договоров), по сути представляют собой части единого обязательства.

Цель этого руководства — обеспечить единые методы бухгалтерского учета товара (услуги) независимо от юридической формы договора (-ов) с покупателем. Следовательно, необходимо придавать особое значение коммерческой цели, а также предмету договора (-ов) с одним покупателем.

КАК ОПРЕДЕЛИТЬ, ЯВЛЯЕТСЯ ЛИ КОМПАНИЯ АГЕНТОМ ИЛИ ПРИНЦИПАЛОМ?

В процессе продаж услуг рекламы и средств массовой информации продавец зачастую привлекает внешних поставщиков информационных материалов. Ключевой вопрос заключается в том, должен ли продавец вести учет в качестве принципала (и отражать в учете валовую выручку и расходы в отношении оказанных услуг) или в качестве агента (и отражать в учете сумму вознаграждения за оказанные услуги «нетто» или сумму комиссии).

МСФО (IFRS) 15 содержит подробное руководство, которое помогает определить, выступает ли продавец как принципал, продающий определенные товары (услуги) клиенту, или, напротив, как агент, который организует для другой стороны (сторон) процесс продажи этих товаров или оказания услуг.

Ключевым критерием для определения, является ли продавец принципалом, считается наличие контроля над товарами (услугами), которые должны быть реализованы (оказаны) клиенту. Вместе с тем отмечается, что из данного правила могут быть исключения — если, например, продавец получает законные права собственности на товары (услуги) только лишь на очень короткое время непосредственно до передачи товаров (оказания услуг) клиенту.

Иными признаками, позволяющими отнести продавца к категории агента, являются следующие:

- другая сторона несет основную ответственность за исполнение условий договора;
- поставщик не несет рисков, связанных с запасами, как до, так и после того, как товары были заказаны клиентом, а также в процессе их доставки или возврата;
- у поставщика отсутствуют права на установление цен на товары или услуги другой стороны. Как следствие, размер выгоды, которую продавец может получить от данных товаров или услуг, ограничен;
- вознаграждение поставщика представляет собой комиссию;
- поставщик не подвержен кредитному риску, связанному с суммой дебиторской задолженности от покупателей товаров или услуг другой стороны.

Несмотря на то, что большинство компаний, ведущих деятельность в отрасли средств массовой информации, ранее принимали во внимание вопрос о своей принадлежности к категории агентов или принципалов, более директивное руководство МСФО (IFRS) 15 может изменить сложившийся подход к учету.

КАК ДОЛЖНЫ УЧИТЫВАТЬСЯ ОПЕРАЦИИ ПО ДОГОВОРАМ, ВКЛЮЧАЮЩИМ ПЕРЕМЕННЫЕ СУММЫ ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ?

Договоры зачастую содержат положения, которые могут создать условия для «плавающей» суммы вознаграждения, получаемого продавцом. Например, может быть предусмотрена выплата бонуса

в случае, если выполнение условий договора завершено ранее оговоренной в договоре даты, или же уплата штрафа, если производство завершено позже установленного срока, или же уплата штрафа в случае невыполнения условий по срокам.

Данные условия договоров послужили основанием для включения в МСФО (IFRS) 15 термина «переменные суммы вознаграждения». Это важно, поскольку если сумма вознаграждения является переменной, МСФО (IFRS) 15 устанавливает ограничение на признание — то есть выручка подлежит признанию, если в существенной степени вероятно, что в дальнейшем не будет сторнирования общей суммы признанной выручки (например, если ожидалось, что условия для получения премии будут соблюдены, но по факту этого не произошло). Результатом может стать, в отличие от ныне действующих правил учета, отложенное признание выручки и прибыли.

При определении размера «переменной суммы вознаграждения» в целях признания МСФО (IFRS) 15 допускает применение двух методов. Первый относится к обстоятельствам, при которых заключено большое количество схожих контрактов, и заключается в определении ожидаемой ценности всего портфеля договоров. Второй метод, который по общему правилу может быть применим в случае, когда существуют только два возможных результата (например, премии будут или не будут получены), относится к ситуации, когда наиболее вероятный результат будет подвержен установленному МСФО ограничению в целях признания выручки.

КАК НАДЛЕЖИТ УЧИТЫВАТЬ ИЗМЕНЕНИЯ В ДОГОВОРАХ?

Часто бывает так, что в контракте изменяется цена и/или рамки договора. И если в действующих МСФО недостаточно инструкций для учета последствий, связанных с такими изменениями, то МСФО (IFRS) 15 предлагает детальное руководство, позволяющее определить, являются ли корректировки лишь изменениями условий действующих договоров или по сути был заключен новый договор, а также имела ли место корректировка суммы признанной выручки либо выручки, которую предстоит признать в будущих периодах. Новые требования могут привести к значительным изменениям модели признания выручки.

ДОЛЖНЫ ЛИ РАСХОДЫ, СВЯЗАННЫЕ С ЗАКЛЮЧЕНИЕМ ДОГОВОРА, КАПИТАЛИЗИРОВАТЬСЯ ИЛИ СПИСЫВАТЬСЯ НЕМЕДЛЕННО?

Помимо более подробного руководства по признанию выручки, МСФО (IFRS) 15 содержит критерии для определения того, следует ли признавать расходы, связанные с заключением договора, в качестве актива или их необходимо относить на затраты в момент возникновения. Это относится ко всем расходам, понесенным в связи с заключением договора, включая расходы на переговоры о согласовании цены договора, произведенные до того, как решение о его заключении было принято.

МСФО (IFRS) 15 накладывает ряд ограничений — в частности, он позволяет учитывать только «дополнительные расходы», связанные напрямую с заключением договора. Соответственно, могут быть учтены только те расходы, которые не были бы понесены, если бы контракт не был заключен. Примером может служить комиссия за выплату от продаж, которая подлежит выплате только в том случае, если покупатель товара в от своего лица совершил сделку продажи. Напротив, текущие расходы, связанные с ведением бизнеса, не рас-

сматриваются, так как эти затраты были бы понесены в любом случае, независимо от того, был ли подписан конкретный договор. Хотя можно утверждать, что определенные расходы компании были бы ниже, если бы она не была вовлечена в процесс заключения договоров с покупателями, МСФО (IFRS) 15 не допускает анализа договоров на портфельной основе. Вместо этого компании следует уделить внимание вопросу о том, являются ли расходы, связанные с каждым отдельным контрактом, дополнительными.

После того, как «дополнительные расходы» были выявлены, они должны быть признаны в качестве актива, при условии, что они будут восстановлены (как правило, путем получения прибыли по конкретному договору). Затем этот актив амортизируется на основе, которая согласуется с передачей товаров или оказанием услуг, которые являются предметом договора. Необходимо применить суждение для определения соответствующего срока и способа амортизации.

КАКИЕ КОРРЕКТИРОВКИ НЕОБХОДИМЫ ДЛЯ УЧЕТА ВЛИЯНИЯ ВРЕМЕННОЙ СТОИМОСТИ ДЕНЕГ («КОМПОНЕНТ ФИНАНСИРОВАНИЯ»)?

Договоры, заключаемые в отрасли средств массовой информации, могут содержать условия по срокам поступления денежных средств от клиентов, не совпадающим со сроками признания выручки. Если компонент финансирования значителен, то согласно МСФО (IFRS) 15 потребуется корректировка для отражения влияния скрытого финансирования.

Практическое дополнение: делать корректировки по компоненту финансирования необязательно, если срок между поступлением денежных средств от клиентов и передачей товаров (предоставлением услуг) составляет менее одного года.

Значительное изменение существующей практики связано с тем, что поправки по компоненту финансирования надо делать для случаев, когда клиенты перечисляют денежные средства в пользу поставщика как авансом, так и с отсрочкой (т. е. после исполнения обязательств по договору). Результатом платежей с отсрочкой будет финансовый доход и уменьшение выручки (поскольку продавец предоставляет скрытое финансирование своим покупателям), тогда как авансовые платежи приведут к финансовым расходам и к увеличению (отложенной) выручки (так как продавец, по сути, получает заем от покупателя).

Цель такого подхода — отразить в денежном выражении цену продажи товара или услуги, которые являются предметом договора непосредственно на момент, когда товар (услуга) передается (оказана) покупателю. Данный подход также приводит к тому, что операции, включающие в себя значительный компонент финансирования, разделены на две части, а именно — продажа товаров и сделка по финансированию. Однако последствия, с точки зрения организации процедур внутри компании, необходимых для выявления сделок скрытого финансирования и их учета, могут быть значительными.

ТРЕБОВАНИЯ ПО РАСКРЫТИЮ ИНФОРМАЦИИ

Пользователи финансовой отчетности и регулирующие органы выступали с критикой ныне действующих требований МСФО по раскрытию информации, называя их неуместными и недостаточно увязанными с другими раскрытиями в финансовой отчетности.

Это усложняло понимание выручки компании, а также тех суждений и оценок, которые были сделаны в рамках признания и оценки выручки.

Результатом критики стало включение подробных требований по раскрытию информации в МСФО (IFRS) 15. Это означает, что даже если компания придет к выводу, что введение новых стандартов незначительно скажется на признании выручки, могут потребоваться изменения внутренних систем и процессов для сбора требуемой для раскрытия информации.

В дополнение к подробному руководству была уточнена общая цель раскрытия информации. Уточнение сопровождалось прямым указанием на то, что компания не обязана раскрывать несущественную

информацию и требования по раскрытию информации не должны восприниматься как список для проверки ее полноты. Причиной служит то, что некоторые требования по раскрытию информации могут быть в высокой степени применимы к определенным компаниям и отраслям и в то же время быть совершенно неуместны для других. Помимо этого, разработчики стандарта побуждают компании внимательно анализировать информацию, включаемую в финансовую отчетность, с тем чтобы цель раскрытия информации была достигнута. Это, в свою очередь, потребует тщательного планирования, которое необходимо осуществить задолго до применения новых требований МСФО.

КОНТАКТЫ

Центральный офис BDO в России
107061, г. Москва,

Преображенская пл., д. 8, БЦ «Прео-8»

Телефон: + 7 (495) 797 5665

Факс: + 7 (495) 797 5660

E-mail: reception@bdo.ru

www.bdo.ru

Несмотря на то, что данная публикация была тщательно подготовлена специалистами компании, она может быть использована только для получения общего представления об обсуждаемом в ней предмете. Не рекомендуется использовать представленную в публикации информацию в качестве профессиональной консультации по конкретному вопросу. Прежде чем предпринять какие-либо действия или воздержаться от принятия каких-либо действий на основании данной публикации, необходимо получить профессиональную консультацию специалиста. Группа компаний BDO, ее партнеры, сотрудники и агенты не несут никакой ответственности за любые убытки, понесенные в связи с принятием или отказом от принятия каких-либо действий или решений на основе информации, содержащейся в данной публикации.

АО «БДО Юникон», ООО «БДО Юникон Консалтинг», ЗАО «БДО Юникон Бизнес Солюшнс», ЗАО «БДО Юникон Аутсорсинг Приложений», ЗАО БДО Юникон Бизнес Сервис, зарегистрированные в соответствии с законодательством Российской Федерации, входят в состав BDO International Limited, британского общества с ответственностью, ограниченной гарантией его участников, и является частью международной сети независимых компаний BDO.

BDO — торговая марка объединения BDO и каждой компании — участницы объединения.

2014 © АО «БДО Юникон». Все права защищены.