



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

Сектор профессиональных услуг

## ОГЛАВЛЕНИЕ

ОБЗОР СТАНДАРТА МСФО (IFRS) 15 «ВЫРУЧКА ПО ДОГОВОРАМ С ПОКУПАТЕЛЯМИ» В СЕКТОРЕ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ УСЛУГ .....	3
ДАТА ВСТУПЛЕНИЯ В СИЛУ .....	3
ВЛИЯНИЕ НА БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ .....	4
КОММЕРЧЕСКИЙ ЭФФЕКТ .....	4
КАКИЕ ИЗМЕНЕНИЯ НЕОБХОДИМО БУДЕТ ВНЕСТИ В СРЕДСТВА ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ И ПРОЦЕССЫ? .....	4
ПРИЗНАНИЕ ВЫРУЧКИ .....	5
ПРИЗНАНИЕ ВЫРУЧКИ В ТЕЧЕНИЕ ПЕРИОДА .....	7
ОБЪЕДИНЕНИЕ/ РАЗДЕЛЕНИЕ ДОГОВОРОВ .....	8
УЧЕТ ДОГОВОРОВ С ПЕРЕМЕННЫМ ВОЗМЕЩЕНИЕМ .....	11
УЧЕТ МОДИФИКАЦИИ ДОГОВОРА .....	12
ЗАТРАТЫ ПРИ ЗАКЛЮЧЕНИИ ДОГОВОРА .....	13
УЧЕТ ВРЕМЕННОЙ СТОИМОСТИ ДЕНЕГ .....	14
ТРЕБОВАНИЯ ПО РАСКРЫТИЮ .....	15

## **ОБЗОР СТАНДАРТА МСФО (IFRS) 15 «ВЫРУЧКА ПО ДОГОВОРАМ С ПОКУПАТЕЛЯМИ» В СЕКТОРЕ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ УСЛУГ**

В мае 2014 года Международный совет по МСФО (IASB) опубликовал МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями». Новый стандарт содержит полное руководство по учету выручки и заменяет требования, существующие в ряде стандартов и интерпретаций.

МСФО (IFRS) 15 полностью совпадает с аналогичным новым руководством по ОПБУ США (US GAAP) и содержит значительно более детальные и точные требования по сравнению с существующими МСФО. Это означает, что для многих компаний сроки и характер признания выручки изменятся. В ряде областей изменения будут весьма значительными и потребуют точного планирования, включая коммерческий эффект.

Что касается компаний сектора профессиональных услуг, анализ МСФО (IFRS) 15, проведенный методологами BDO, указывает, что следующие вопросы могут оказать особое влияние на формирование финансовой отчетности:

Оценка эффекта от внедрения нового стандарта в отношении профессиональных услуг.

Признается ли выручка в определенный момент или в течение периода?

Если выручка признается в течение периода, как оценить и признать степень выполнения договора?

Есть ли необходимость разъединить договор на два или более компонента? И, наоборот, надо ли «связывать» два или более договора в одну общую обязанность?

Как учитывать договоры с переменным возмещением?

Как учитывать модификации к договорам?

Должны ли капитализироваться или немедленно признаваться в расходах затраты, связанные с заключением договора?

Какие корректировки необходимы для учета временной стоимости денег («компонента финансирования»)?

Требования по раскрытию информации.

МСФО (IFRS) 15 также вводит значительно больше раскрытий в отношении признания выручки. Для получения необходимой информации, возможно, потребуются новые и/или измененные внутренние процессы.

## **ДАТА ВСТУПЛЕНИЯ В СИЛУ**

Годовые периоды, начинающиеся 1 января 2018 года или после этой даты (разрешено более раннее применение).

## **ВЛИЯНИЕ НА БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ**

Стандарт окажет значительное влияние на сроки и характер признания выручки и прибыли по сравнению с текущим руководством. Значительно расширены требования в отношении раскрытия информации.

## **КОММЕРЧЕСКИЙ ЭФФЕКТ**

Применение МСФО (IFRS) 15 может привести к существенным изменениям в модели признания выручки и прибыли. В отношении широкого ряда вопросов может потребоваться более тщательный анализ и планирование, включая влияние на:

вывод о соответствии банковским ковенантам;

вознаграждение по результатам работы (включая выплаты на основе акций);

внутренние процессы составления бюджетов;

корпоративные налоговые обязательства;

коммуникации между рынком и инвесторами, в том числе соответствие требованиям регулятора (которые могут возникнуть в результате ожидаемых значительных будущих изменений в финансовом положении или финансовых результатах компании).

Необходимо провести обзор условий существующих договоров (в частности, долгосрочных договоров, которые распространяются на периоды, охваченные финансовой отчетностью, в которой будет отражен эффект от перехода на МСФО (IFRS) 15), а также договоров, которые будут заключаться в будущем. В ряде случаев компании могут задуматься о внесении изменений в заключаемые договоры.

## **КАКИЕ ИЗМЕНЕНИЯ НЕОБХОДИМО БУДЕТ ВНЕСТИ В СРЕДСТВА ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ И ПРОЦЕССЫ?**

МСФО (IFRS) 15 вводит значительные изменения, которые нельзя недооценивать. Вероятно, потребуются внесение изменений в систему внутреннего контроля и процессы, чтобы проанализировать договоры купли-продажи в соответствии с новым руководством и убедиться в том, что учет ведется правильно.

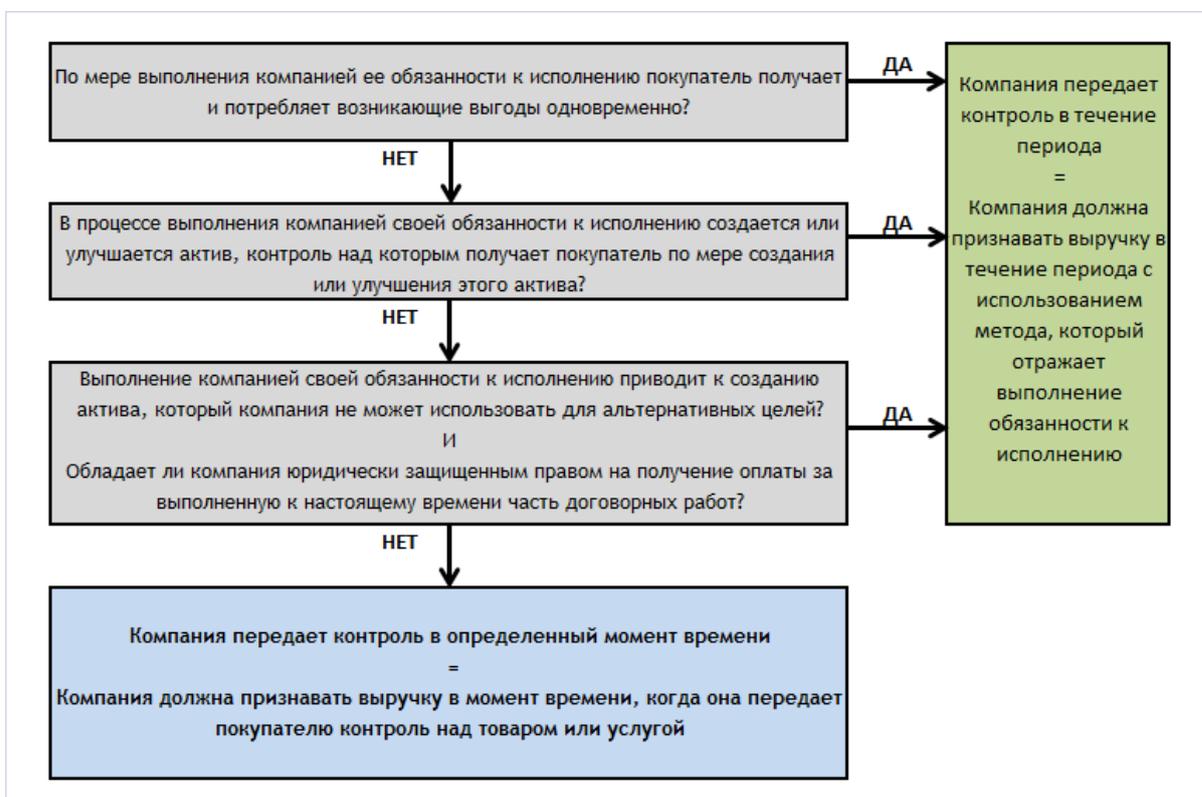
## ПРИЗНАНИЕ ВЫРУЧКИ

В МСФО (IFRS) 15 содержится более узкое и подробное руководство для определения того, признается ли выручка в течение периода (что в существующих стандартах часто называется «по методу процента завершенности») или в определенный момент времени.

Существуют три критерия, каждый из которых приводит к тому, что выручка признается в течение периода:

1. Покупатель одновременно получает и потребляет выгоды, связанные с выполнением продавцом обязанности по мере ее выполнения.
2. В процессе выполнения продавцом своей обязанности к исполнению создается или улучшается актив (например, незавершенное производство), контроль над которым покупатель получает по мере создания или улучшения этого актива.
3. Выполнение продавцом своей обязанности приводит к созданию актива, который он не может использовать для альтернативных целей, и при этом продавец обладает юридически защищенным правом на получение оплаты за выполненную к настоящему времени часть договорных работ.

Следующее дерево решений иллюстрирует применение трех критериев, которые следует рассмотреть для определения, признавать выручку в определенный момент времени или в течение периода:



МСФО (IFRS) 15 придерживается позиции, что оказание услуг — это предоставление актива, который обычно потребляется покупателем во время его передачи (например, услуги по уборке). Однако некоторые услуги приводят к созданию актива, который не может быть передан до определенной даты в будущем. В этом случае уместно проанализировать третий критерий.

Многие профессиональные услуги представляют собой оказание услуг, которые специфичны для клиента. Часто актив, создаваемый в процессе оказания услуг, будет передаваться в будущем (например, передача отчета или консультации). Когда услуга специфична для клиента (что часто именно так), продавец обычно не имеет возможности использовать актив альтернативным образом, так как частично законченное задание не может быть легко продано другому клиенту вследствие ограничений в договоре или потому что продавец понесет значительные затраты для переделки актива до такого состояния, в котором он будет подходить другому покупателю.

Как следствие, нужно уделить значительное внимание тому, имеет ли продавец на любой стадии договора юридически защищенное право на получение оплаты за работу, выполненную к настоящему моменту. Это требует тщательного анализа точных условий каждого договора, в особенности условий, которые позволяют покупателю отменить, сократить или значительно модифицировать существующий договор. Этот анализ также может потребовать рассмотрения общего законодательства в каждой юрисдикции. Фокус должен быть на то, действительно ли в любой ситуации, отличной от той, когда продавец не может выполнить свои обязанности по договору, покупатель должен произвести оплату работы, выполненной к текущему моменту. Это должна быть сумма, которая приблизительно равна продажной цене предоставленных товаров или услуг; компенсация за потерю прибыли не соответствует данному условию. Альтернативно, продавец может обладать юридическим правом и практической возможностью требовать от своих покупателей завершения проекта и оплаты.

## ПРИЗНАНИЕ ВЫРУЧКИ В ТЕЧЕНИЕ ПЕРИОДА

В данной статье, посвященной применению МСФО (IFRS) 15 в секторе профессиональных услуг, речь пойдет о том, каким образом следует оценивать и признавать степень завершенности, если выручка признается в течение периода.

Если выручка признается в течение периода, основной принцип состоит в том, что выручка признается в той степени, в которой продавец выполнил обязанности к исполнению.

МСФО (IFRS) 15 разрешает использование либо методов результатов, либо методов ресурсов для расчета суммы выручки, которую необходимо признать. По методу результатов выручка признается на основе непосредственных оценок стоимости товаров или услуг, переданных до текущей даты, а по методу ресурсов выручка признается на основе оценок, таких как потребляемые ресурсы, понесенные расходы или часы работы.

Особо отмечается, что при использовании методов ресурсов может не быть прямой взаимосвязи между использованными ресурсами и передачей покупателю товаров или услуг. Соответственно, ресурсы, не имеющие прямого отношения к исполнению обязанностей продавцом при передаче товаров и услуг, исключаются при оценке прогресса до текущей даты.

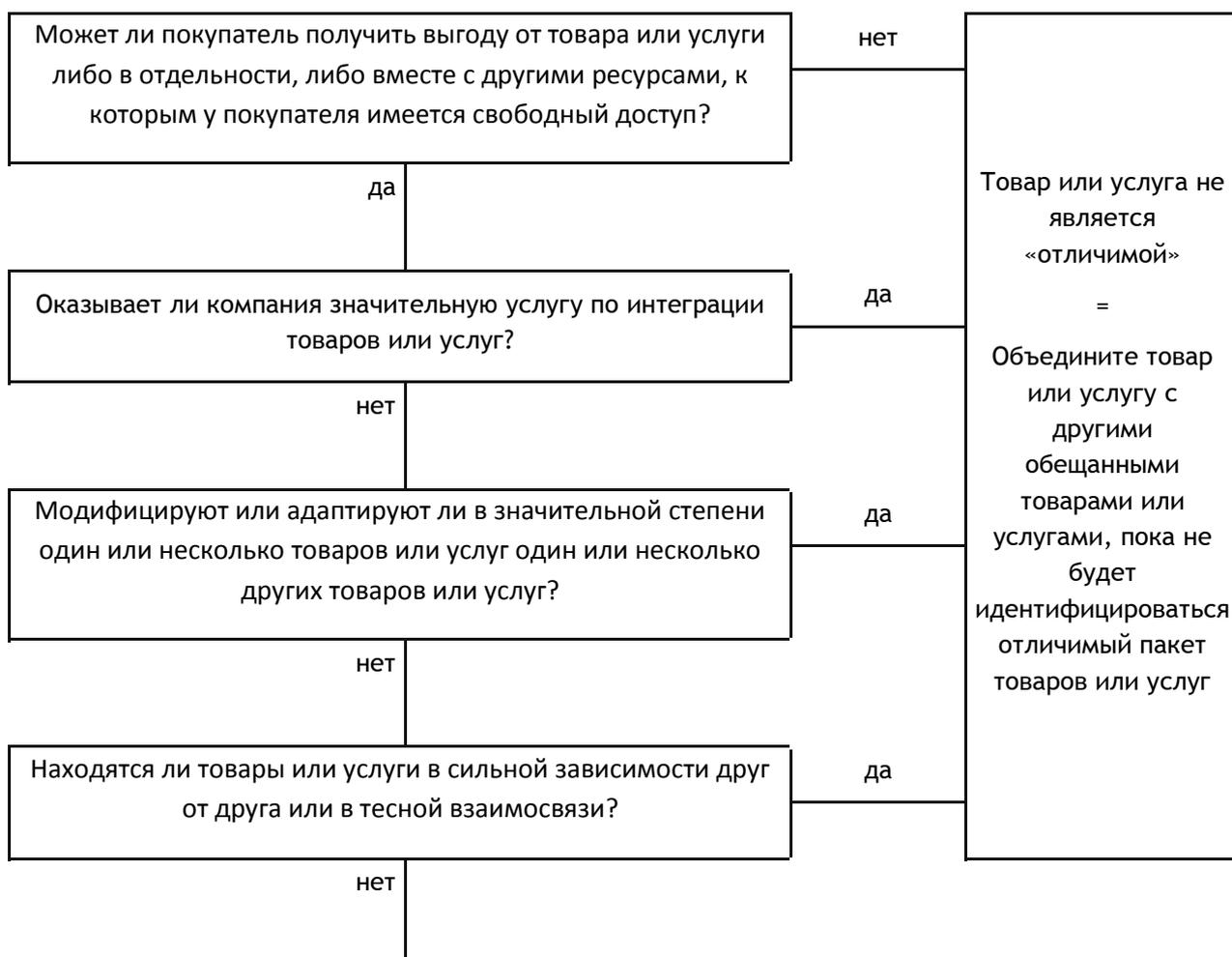
Некоторые договоры требуют выполнения административной работы или другой организационной деятельности для того, чтобы можно было выполнить основные услуги по договору. Согласно МСФО (IFRS) 15 эта деятельность не ведет к выручке. Вместо этого необходимо проанализировать, следует ли капитализировать затраты, понесенные при подготовке договора, в виде актива по договору.

## ОБЪЕДИНЕНИЕ/ РАЗДЕЛЕНИЕ ДОГОВОРОВ

В данной статье, посвященной применению МСФО (IFRS) 15 в секторе профессиональных услуг, речь пойдет о договорах – в каких случаях необходимо разделять их на компоненты или объединять несколько договоров в единую обязанность.

Ранее МСФО содержали небольшое специфичное руководство в части разъединения договоров на компоненты. В противоположность этому, МСФО (IFRS) 15 содержит детальное руководство по данному вопросу и очень вероятно, что многие компании будут вынуждены изменить свою учетную практику и подходы. Например, договор на совместное предоставление услуг бухгалтерского и налогового учета необходимо будет разбить на два компонента. Это может иметь значительный эффект на характер признания выручки и прибыли.

Следующее дерево решений поможет определить отдельные обязанности к исполнению для целей МСФО (IFRS) 15:



Товар или услуга является «отличимой»

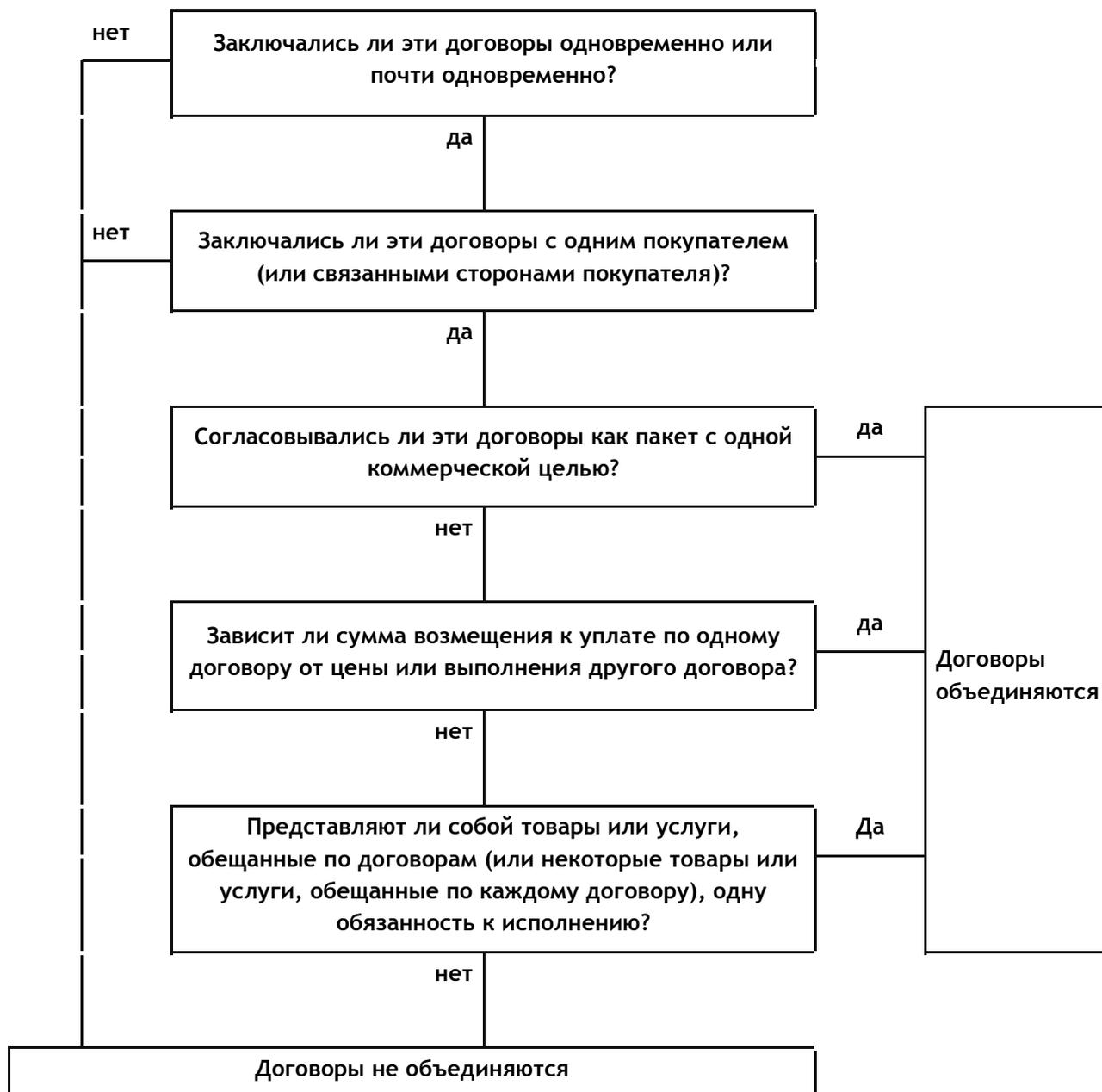
=

Отдельная обязанность к исполнению

МСФО (IFRS) 15 также требует, чтобы два или более договоров были объединены и учитывались как один договор, если выполняются одно или несколько из следующих условий:

- договоры согласовывались как пакет с одной коммерческой целью;
- сумма возмещения к уплате по одному договору зависит от цены или выполнения другого договора;
- товары или услуги, обещанные по договорам (или некоторые товары или услуги, обещанные по каждому договору), представляют собой одну обязанность к исполнению.

Следующее дерево решений поможет определить, следует ли два и более договора объединять для целей МСФО (IFRS) 15:



Цель руководства – убедиться, что учет определенного товара или услуги будет одинаковым, независимо от юридической формы договора (или договоров) с покупателем. Следовательно, необходимо быть внимательным для оценки коммерческой цели и элементов, содержащихся в одном или нескольких договорах с одним и тем же покупателем.

## УЧЕТ ДОГОВОРОВ С ПЕРЕМЕННЫМ ВОЗМЕЩЕНИЕМ

Договоры на оказание профессиональных услуг часто содержат условия, которые предполагают вариацию в сумме возмещения, получаемую продавцом. Например, могут полагаться бонусы, если отчет был завершен до определенной даты, и, наоборот, могут налагаться штрафы, если сроки завершения были сорваны.

Эти положения договоров приводят к тому, что называется в МСФО (IFRS) 15 «переменное возмещение». Важно их идентифицировать, так как если возмещение – переменное, то МСФО (IFRS) 15 вводит ограничение на сумму, которая может быть признана. То есть выручка не подлежит признанию, если только не является в высшей степени вероятным тот факт, что в будущем не произойдет значительного уменьшения суммы признанной накопительным итогом выручки (например, потому что критерии, которые, как ожидалось, должны быть выполнены для получения бонуса, по факту оказались не соблюдены). Это может привести к признанию выручки в более поздние сроки по сравнению с практикой учета по МСФО (IAS) 18.

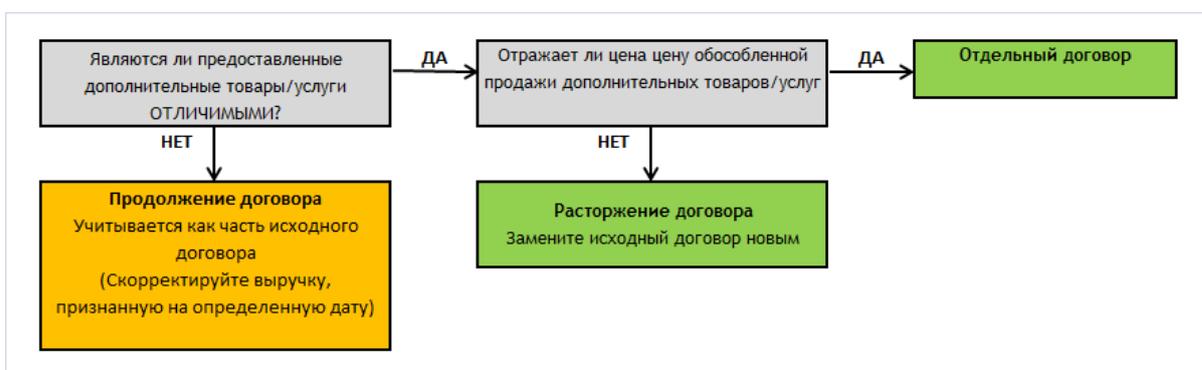


При оценке переменного возмещения, которое подлежит признанию, МСФО (IFRS) 15 разрешает использовать два подхода. Один применяется в ситуациях, когда имеется большое количество схожих договоров, и представляет собой оценку ожидаемой стоимости относительно всего портфеля. Другой – это метод наиболее вероятной, который обычно будет применяться, когда есть только два возможных исхода, например, бонус будет получен или нет.

## УЧЕТ МОДИФИКАЦИИ ДОГОВОРА

Внесение изменений в объем и/или цену договора в секторе профессиональных услуг не редкость. Ранее в МСФО содержалось мало информации о последствиях этих изменений для учета. И, наоборот, в МСФО (IFRS) 15 приводится подробное руководство для определения того, расценивается ли с точки зрения учета модификация договора как изменение текущего договора или как заключение нового. Следствием этого является корректировка либо суммы уже признанной выручки (что ведет к правке в ОПУ), либо будущей выручки. Эти новые требования могут привести к значительным изменениям в модели признания выручки и прибыли.

Следующее дерево решений поможет определить корректный учет в случае внесения изменений в договор:



## ЗАТРАТЫ ПРИ ЗАКЛЮЧЕНИИ ДОГОВОРА

Кроме подробной информации о признании выручки, в МСФО (IFRS) 15 также содержится критерий предписывающего характера, который определяет, должны ли расходы, связанные с заключением договора, признаваться в качестве актива или списываться на расходы. Это распространяется на все расходы по заключению договоров, такие как затраты на участие в тендере, предшествующие заключению договора, и комиссии за продажу.

МСФО (IFRS) 15 вводит ограничения и разрешает рассматривать на предмет капитализации только дополнительные затраты на заключение договора. Поэтому только те затраты, которые не были бы понесены, если бы договор не был заключен, подлежат рассмотрению. Пример – комиссия за продажу, которая подлежит уплате только если договор выигран. И, наоборот, текущие расходы на ведение бизнеса не подлежат рассмотрению, так как эти расходы были бы понесены независимо от того, был ли получен договор. Хотя и можно возразить, что определенные расходы были бы ниже, если бы у компании не было необходимости заключать договоры на продажу, МСФО (IFRS) 15 не разрешает проводить анализ на уровне портфеля договоров. Наоборот, внимание в стандарте направлено на то, являются ли расходы, относящиеся к каждому отдельному договору, дополнительными.

Как только идентифицированы дополнительные затраты, они признаются как актив, если ожидается, что они будут возмещены, обычно путем генерирования прибыли, полученной от соответствующего договора. Этот актив затем амортизируется на основе, которая соответствует передаче товаров или услуг, указанных в договоре. При определении надлежащего периода и характера амортизации необходимо применить профессиональное суждение.

## УЧЕТ ВРЕМЕННОЙ СТОИМОСТИ ДЕНЕГ

Договоры на оказание профессиональных услуг могут включать денежные потоки от покупателей, которые не соотносятся с периодом признания выручки. Если финансовый компонент значительный, МСФО (IFRS) 15 требует провести корректировку на эффект встроенного финансирования.

В качестве упрощения практического характера стандарт разрешает не проводить корректировку на финансовый компонент, если период между датой передачи товаров или услуг и поступлением платежей от покупателя меньше 1 года.

Существенным изменением по сравнению с предыдущей практикой учета является корректировка в случае получения аванса, а также в случае оплат с задержками. Получение платежей с задержкой приводит к финансовому доходу и уменьшению выручки (потому что поставщик предоставляет финансирование своим покупателям). Одновременно платежи авансом приводят к финансовому расходу и увеличению суммы (отложенной) выручки (потому что поставщик фактически получает заем у покупателя).

Цель подхода – отразить «продажную стоимость в деньгах» соответствующего товара или услуги в тот момент, когда он передан покупателю. Как результат, сделка, которая включает значительный финансовый компонент, делится на две части: одна – продажа товара или услуги, вторая – механизм финансирования. На практике это значительно повлияет на внутренние процессы и системы, от которых потребуется идентифицировать финансовый компонент к признанию и учитывать его соответствующим образом.

## ТРЕБОВАНИЯ ПО РАСКРЫТИЮ

Пользователи финансовой отчетности, в том числе регуляторы, критиковали требования по раскрытию информации, содержащиеся в прошлых стандартах по учету выручки. Основные претензии касались того, что раскрытия недостаточные и отсутствует согласованность с другими раскрытиями финансовой отчетности. Это приводило к сложности восприятия выручки компании, а также понимания суждений и оценок, которые были сделаны в процессе ее признания и оценки.

Как следствие, в МСФО (IFRS) 15 включены требования по раскрытию информации, которые носят всеобъемлющий характер. Это означает, что даже если компания пришла к выводу, что новый стандарт по выручке не оказывает значительного эффекта на признание выручки, могут потребоваться значительные изменения во внутренних процессах и системах учета, чтобы собрать необходимую информацию для надлежащих раскрытий.

В дополнение к детальному руководству, в стандарте обозначена общая цель раскрытия вместе с прямым утверждением, что несущественная информация не должна раскрываться, а требования по раскрытию не должны использоваться как чек-лист. Это связано с тем, что некоторые раскрытия являются более чем уместными для определенных компаний или отраслей, но совсем неуместными для других. Поэтому стандарт призывает компании внимательно анализировать информацию, которую они включают в финансовую отчетность, для того чтобы соответствовать цели раскрытия. Данный факт свидетельствует о необходимости тщательного планирования при переходе на новый стандарт.