

# ВОПРОСЫ ПРИМЕНЕНИЯ МСФО В ОТДЕЛЬНЫХ ОТРАСЛЯХ

## Промышленное производство

### 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». Он 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, которые ведут деятельность в сфере промышленного производства, 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, то 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 должны учитываться операции по договорам, включающим переменные суммы вознаграждения?
- Как надлежит учитывать изменения в договорах?
- Должны ли расходы, связанные с заключением договора, капитализоваться или списываться немедленно?
- Какие корректировки необходимы для учета влияния временной стоимости денег («компонент финансирования»)?

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.

#### 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.

МСФО (IFRS) 15 применяется для годовых периодов, которые начинаются 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;
- 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 того, 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?

Как правило, компания производит большое количество однотипных продуктов (например, электротовары стандартной спецификации для реализации населению). Продажи таких продуктов будут признаваться на определенный момент времени, с учетом ограничений, установленных в МСФО (IFRS) 15 (например, право на возврат товара).

Другие, более масштабные договоры могут содержать положения об изготовлении нетиповой продукции согласно требованиям заказчика или же продукции, которая в целом имеет стандартную спецификацию, но производится для конкретного покупателя. Ситуации с такой продукцией порождают вопрос о том, в какой момент признается выручка: когда готовая продукция передана покупателю либо еще в процессе производства продукции (в терминах МСФО (IFRS) 15 — «признание выручки 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.

На первый способ признания 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.

Первый критерий относится главным образом к предоставлению услуг; ожидается, что он будет неприменим ко многим (если вообще будет применим к каким-либо) договорам на производство. Вторым критерий может быть применим в случае, когда, например, производство осуществляется на территории заказчика, в то время как третий критерий может быть применим для случаев, когда производство осуществляется по заказу покупателя.

Касательно третьего критерия первоочередным является вопрос, имеется ли у продавца в отношении производимого актива возможность так называемого «альтернативного использования». Так может быть в случае, если договор ограничивает продавца в праве использовать актив для иной цели, нежели продажа определенному клиенту; так может быть и в ситуации, когда продукт изготовлен в соответствии с требованиями конкретного покупателя и не может быть продан иному покупателю без существенной модификации. Другой случай — если производственный процесс занимает длительное время, даже если продукция является стандартной, в договоре с клиентом могут быть установлены конкретные сроки производства данного товара. В таком случае актив, который предстоит передать данному клиенту в будущем, может быть идентифицирован по признаку срока, в который начинается его производство.

Если первая часть третьего критерия (а именно отсутствие «альтернативного использования») соблюдена, то необходимо будет уделить значительное внимание вопросу, обладает ли продавец на всех стадиях исполнения договора правом, которое может быть подтверждено в установленном законодательством порядке, получить оплату за работу, завершённую на текущую дату. Данный вопрос потребует тщательного анализа условий каждого договора, включая, в частности, влияние любых условий, позволяющих покупателю отменить, сократить действующий контракт или внести в него значительные изменения. 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. Может также потребоваться изучение законодательства конкретной юрисдикции. Главное внимание при этом уделяется вопросу о том, при всех ли обстоятельствах (помимо отказа продавца выполнять свои обязательства по договору) покупатель будет обязан оплатить произведенные на конкретную дату работы. Это должна быть сумма, приблизительно равная стоимости товаров, проданных/услуг, оказанных 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.

### **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 переданных товаров/оказанных услуг на определенную дату, а по методу «понесенных затрат» — на основе оценки таких показателей, как использованные ресурсы, понесенные затраты или машино-часы.

Совершенно определено 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. Согласно МСФО (IFRS) 15, такие действия 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. Объекты, которые должны быть учтены отдельно, — это льготы, предлагаемые в момент продажи (такими могут быть, например, бесплатное периодическое содержание и техническое обслуживание в течение определенного срока или гарантия качества продаваемого товара, которая распространяется на срок, превышающий срок соответствия товара определенным в договоре техническим характеристикам).

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 заключается в том, чтобы обеспечить единые методы бухгалтерского учета товара (услуги) независимо от юридической формы договора (-ов) с покупателем. Следова-

тельно, необходимо придавать особое значение коммерческой цели, а также предмету договора (-ов) с одним покупателем.

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

Договоры на изготовление товаров промышленного производства часто содержат положения, которые могут создать условия для «плавающей» суммы вознаграждения, получаемого продавцом. Например, клиент может получить ретроспективную скидку, если оговоренное количество определенного товара приобретено в течение установленного периода времени. Кроме того, в случае с более сложной продукцией, для завершения производства которой требуется определенное время, может быть предусмотрена выплата бонуса в случае, если производство завершено ранее оговоренной в договоре даты, или же уплаты штрафа, если производство завершено позже установленного срока.

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 метод относится к обстоятельствам, при которых существует большое количество схожих договоров, и заключается в определении ожидаемой ценности всего портфеля договоров. Вторым методом, который по общему правилу может быть применен 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 или рамки договора по причине изменения количества произведенных товаров, которые ожидается поставить, или из-за того, что в заказ включаются новые товары. В случае с более крупными производственными заказами изменения могут коснуться технических характеристик продукции, которая должна быть поставлена в рамках действующего контракта, а также однородных активов, поставка которых произойдет в будущем (такая ситуация, например, может иметь место в заказах, связанных с производством самолетов).

В отличие от действующих МСФО, в которых недостаточно инструкций для учета последствий, связанных с такими изменениями, МСФО (IFRS) 15 предлагает детальное руководство, позволяющее определить, являются ли подобные корректировки лишь изменениями условий действующих договоров или с точки зрения бухгалтерского учета на самом деле был заключен новый договор. Вывод, сделанный на основе данных оценок, будет определять метод бухгалтерского учета, а именно позволит установить, требуется ли корректировка суммы признанной выручки (что приведет к соответствующей корректировке отчета о прибылях и убытках) либо по необходимости признания выручки в будущих периодах. Новые требования могут привести к значительным изменениям модели признания выручки и прибыли.

## 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, 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 комиссионное вознаграждение от продаж, а также уместно в обстоятельствах когда договор содержит условие о будущих поставках (продажах).

МСФО (IFRS) 15 налагает 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 могут служить комиссионные выплаты от продаж, обязательство по которым возникает только в том случае, если покупатель товара от своего лица совершил сделку продажи. В отличие от этого, текущие расходы, связанные с ведением бизнеса, не рассматриваются, поскольку эти затраты были бы понесены в любом случае, независимо от того, был ли подписан конкретный договор. Можно дискутировать о том, что некоторые затраты могли бы быть меньше, если бы компания не заключала договоры с покупателями, но МСФО (IFRS) 15 не допускает анализ 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 сфере производства, 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 потребуются корректировка для отражения влияния скрытого финансирования.

Практическое дополнение: делать корректировки по компоненту финансирования не требуется, 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 процедуры внутри компании, необходимых для выявления момента признания сделок скрытого финансирования и для их учета, могут быть значительными.

## ТРЕБОВАНИЯ ПО РАСКРЫТИЮ ИНФОРМАЦИИ

Пользователи финансовой отчетности и регулирующие органы выступили 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 Соловьев», 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.