The background of the page is a photograph of a woman from the waist down, wearing a vibrant red dress. She is holding the handles of several shopping bags in various colors: black, brown, and red. The setting appears to be a brightly lit retail store with blurred shelves and products in the background. A semi-transparent dark grey rectangular box is overlaid on the lower half of the image, containing the title and subtitle text.

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

ОГЛАВЛЕНИЕ

ОБЗОР СТАНДАРТА МСФО (IFRS) 15 «ВЫРУЧКА ПО ДОГОВОРАМ С ПОКУПАТЕЛЯМИ» В РОЗНИЧНОЙ ТОРГОВЛЕ.....	3
НОВЫЙ ПРИНЦИП	3
КОГДА ВСТУПАЕТ В СИЛУ?	3
ПОСЛЕДСТВИЯ ДЛЯ РОЗНИЧНОЙ ТОРГОВЛИ	3
КОММЕРЧЕСКИЙ ЭФФЕКТ	4
ВЫВОД	4
ПРЕДЛОЖЕНИЕ «БЕСПЛАТНЫХ» ТОВАРОВ ИЛИ УСЛУГ ДЛ Я СТИМУЛИРОВАНИЯ ПРОДАЖ	5
БЕСПЛАТНЫЕ ПОДАРКИ	5
БЕСПЛАТНЫЕ УСЛУГИ	6
ПРИМЕР: БЕСПЛАТНЫЕ УСЛУГИ	6
ГАРАНТИИ	8
ПРИМЕР: «ГАРАНТИЯ НАДЛЕЖАЩЕГО КАЧЕСТВА»	9
ПРИМЕР: ПРЕДОСТАВЛЕНИЕ БЕСПЛАТНОЙ РАСШИРЕННОЙ ГАРАНТИИ	9
СТИМУЛЫ ДЛЯ ПОКУПАТЕЛЕЙ	11
КУПОНЫ НА СКИДКУ	11
ПРИМЕР: КУПОН НА СКИДКУ ДЛЯ СЛЕДУЮЩЕЙ ПОКУПКИ.....	11
ГАРАНТИЯ СООТВЕТСТВИЯ ЦЕНЫ	13
ПРИМЕР: ГАРАНТИЯ СООТВЕТСТВИЯ ЦЕНЫ.....	13
СЧАСТЛИВЫЕ РОЗЫГРЫШИ	14
ПРИМЕР: СЧАСТЛИВЫЙ РОЗЫГРЫШ.....	14
ПОДАРОЧНЫЕ КАРТЫ И КУПОНЫ	15
ПРИМЕР: ПОДАРОЧНЫЕ КАРТЫ.....	15
ПРАВО НА ВОЗВРАТ	17
ПРИМЕР: ПРАВО НА ВОЗВРАТ	17
СКИДКИ ЗА ОБЪЕМ И ГАРАНТИИ НОРМЫ ПРИБЫЛИ	19
СКИДКИ ЗА ОБЪЕМ	19
ПРИМЕР: СКИДКИ ЗА ОБЪЕМ.....	19
ГАРАНТИИ НОРМЫ ПРИБЫЛИ.....	20
ПРИМЕР: ГАРАНТИЯ НОРМЫ ПРИБЫЛИ.....	20
ВЗНОСЫ ЗА ПРАВО НА ПРОДАЖУ И РАЗМЕЩЕНИЕ НА ПОЛКАХ.....	22
ПРИМЕР: ВЗНОС ЗА РАЗМЕЩЕНИЕ	22

ОБЗОР СТАНДАРТА МСФО (IFRS) 15 «ВЫРУЧКА ПО ДОГОВОРАМ С ПОКУПАТЕЛЯМИ» В РОЗНИЧНОЙ ТОРГОВЛЕ

В розничной торговле постоянно разрабатываются новые стратегии продаж, стимулирующие клиентов совершать больше покупок. Это программы, которые «связывают» продукты между собой, «бесплатные товары или услуги», купоны, скидки, программы лояльности, которые побуждают на повторные покупки, предоставляют покупателю шанс выиграть в конкурсе, поучаствовать в «счастливым розыгрыше» и т.п.

Креативные идеи отдела продаж приводят к сложностям при подготовке финансовой отчетности розничной компании. И эти сложности станут еще серьезнее в связи с вступлением в силу МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями».

НОВЫЙ ПРИНЦИП

Ключевой принцип МСФО (IFRS) 15 — признать выручку в такой мере, в которой товары или услуги передаются покупателю. Стандарт содержит гораздо более специфичное и детальное руководство, по сравнению с предыдущим МСФО (IAS) 18 «Выручка».

МСФО (IFRS) 15 фокусируется на «обещаниях», выданных покупателю, и требует выделение большего числа компонентов или «обещаний», заключенных в договоре. Выручка подлежит распределению на каждый «отличимый» компонент в пропорции к цене обособленной продажи каждого «обещания».

КОГДА ВСТУПАЕТ В СИЛУ?

Новый стандарт обязателен к применению для годовых отчетных периодов, начинающихся 1 января 2018 года и позже, с возможностью досрочного применения. Многим компаниям розничной торговли потребуется внести изменения в процессы и системы, в том числе обеспечить гораздо большую связь между теми, кто разрабатывает пакеты продаж, и бухгалтерами, которые должны обеспечить соответствие требованиям МСФО (IFRS) 15.

ПОСЛЕДСТВИЯ ДЛЯ РОЗНИЧНОЙ ТОРГОВЛИ

Многие из инициатив по продвижению продаж содержат несколько отдельных «обязанностей к исполнению», каждую из которых, по требованиям нового стандарта по выручке, нужно учитывать отдельно. Это привносит значительную сложность в процесс учета за счет того, что для каждой отдельной обязанности к исполнению требуется цена обособленной продажи вместе с отдельной нормой прибыли.

Если отдельная «обязанность» потребляется покупателем на более позднюю дату, чем та, на которую покупатель приобрел товары (например, контракт на обслуживание, ваучер на скидку, вознаграждение за лояльность), то признание выручки по этим обязанностям к исполнению откладывается. Эта отсрочка сдвигает признание выручки и прибыли на более поздние периоды, что может иметь серьезные последствия для выплат бонусов руководству и персоналу, выплат дивидендов и выполнения банковских ковенантов.

Эта сложность не должна быть недооценена. Процессы и системы требуют изменений для того, чтобы:

- идентифицировать все обязанности, которые подлежат учету как отдельные продажи, к исполнению
- присвоить величину и норму прибыли для каждой отдельной обязанности к исполнению

- определить, когда для каждой обязанности к исполнению признавать выручку
- модифицировать системы таким образом, который позволит «поймать» обязанность к исполнению на дату продажи
- модифицировать системы, чтобы признавать выручку по каждой отдельной обязанности к исполнению в надлежащее время

МСФО (IFRS) 15 устанавливает более детальное руководство в отношении переменного возмещения, по сравнению МСФО (IAS) 18, согласно которому выручка признается в сумме, ожидаемой к получению от покупателя, которая не обязательно совпадает с суммой по выставленному счету. Также МСФО (IFRS) 15 содержит более специфичное руководство в части отношений принципала и агента, которое может повлиять на признание выручки, когда накладные расходы перекладываются на покупателя, — особую сложность это может вызвать у интернет-магазинов.

КОММЕРЧЕСКИЙ ЭФФЕКТ

Переход на МСФО (IFRS) 15 может привести к значительным изменениям в модели признания выручки и прибыли. Потребуется внимательно проанализировать и спланировать многие вопросы, включая влияние на следующие аспекты:

- соблюдение банковских ковенантов
- вознаграждение по итогам работы (включая выплаты на основе акций)
- процессы внутреннего бюджетирования
- корпоративные налоговые обязательства
- обмен информацией с рынком и инвесторами, включая соблюдение требований регулятора (которые могут возникнуть по причине ожидаемых будущих значительных изменений в отношении финансового положения или финансовых результатов организации)

Потребуется обзор положений и условий существующих договоров (в частности, долгосрочных контрактов, которые распространяются на периоды, покрытые финансовой отчетностью, затронутые в связи с переходом на МСФО (IFRS) 15), а также тех, которые будут заключены в будущем. Не исключено, что в некоторых случаях организации могут захотеть внести изменения в договоры.

ВЫВОД

Организации розничной торговли должны обратить внимание на новый стандарт по выручке. Применение нового стандарта МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» в розничной торговле является чрезвычайно сложным. Он значительно сложнее текущего и для организаций розничной торговли может значительно изменить модель признания выручки и модель прибыли. Это будут не просто изменения в бухгалтерском учете, это вызовет последствия для широкого спектра областей бизнеса, например, потребуются серьезные изменения в ИТ-системах, модификация договоров на продажу, пересмотр маркетинговых кампаний. Следствием влияния на выручку будет эффект на бонусы, банковские ковенанты, выплаты дивидендов и корпоративные налоги.

ПРЕДЛОЖЕНИЕ «БЕСПЛАТНЫХ» ТОВАРОВ ИЛИ УСЛУГ ДЛЯ СТИМУЛИРОВАНИЯ ПРОДАЖ

БЕСПЛАТНЫЕ ПОДАРКИ

Бесплатный подарок — отдельная обязанность к исполнению, которая подлежит отдельному учету. Таким образом, на подарок должна быть отнесена часть продажной цены. Когда выручка по «основной» обязанности к исполнению признается в течение периода, это может привести к более раннему признанию выручки в отношении той части продажной цены, которая относится к бесплатному подарку.

Пример: подписка на журнал с подарком

Исходная информация

1 июня 2018, Мистер Y оформил у Magazine Co” 12-месячную подписку на журнал за 120 долларов и получил часы в подарок. Обычно часы продаются за 30 долларов, а 12-месячная подписка на журнал за 120 долларов.

Вопрос

Как “Magazine Co” должен признать выручку на отчетную дату?

Ответ

Согласно МСФО (IFRS) 15, “Magazine Co” продал 2 товара:

- 12-месячную подписку на журнал,
- часы.

Часть цены за подписку подлежит распределению на часы на основе относительной цены обособленной продажи.

Компоненты договора	Цена обособленной продажи	Выручка
12-месячная подписка на журнал	\$120	\$96 ($\$120 \times (\$120 / \$150)$)
Часы	\$30	\$24 ($\$120 \times (\$30 / \$150)$)
	\$150	\$120

“Magazine Co” должен признать выручку от продажи в размере 24 доллара, когда Мистер Y подписался на журнал (и получил бесплатно часы). Признание выручки в размере 96 долларов откладывается и признается в течение 12 месяцев периода подписки.

Предыдущая практика по МСФО (IAS) 18

По МСФО (IAS) 18 подход был следующий: признавать выручку в сумме 120 долларов в течение 12-месячного периода подписки и признать часы как затраты, когда Мистер Y первоначально подписался на журнал.

	Признание выручки		
	30 Июня 2018	30 Июня 2019	Всего
МСФО (IFRS) 15			
Часы	\$24	n/a	\$24
Подписка на журнал	\$8 (\$96/12x1)	\$88 (\$96 /12 X 11)	\$96
Всего	\$32	\$88	\$120

МСФО (IAS) 18			
Подписка на журнал	\$10	\$110	\$120

Практическое влияние на системы и процессы

Примеры практического влияния на системы и процессы для Magazine Co:

- идентификация 2-х обязанностей к исполнению,
- определение цены обособленной продажи для часов.

Систему необходимо настроить таким образом, чтобы в ней было можно:

- разделить сделку на 2 компонента,
- признать выручку от продажи часов,
- отложить признание оставшейся выручки до периодов, когда произойдет доставка журнала.

БЕСПЛАТНЫЕ УСЛУГИ

Когда розничный продавец предлагает бесплатные услуги как часть продажи продукта, услуга подлежит отдельному признанию. Часть продажной цены подлежит распределению на услугу и признается только тогда, когда услуга/обслуживание будет выполнено. Это приводит к отсрочке признания выручки по части продажной цены.

Пример: бесплатные услуги

Вопрос

1 июня 2018 года покупатель приобрел велосипед у магазина Lets-go-bikes за 1500 долларов и получил право на 3 бесплатные базовые услуги, которые могут быть получены в течение следующих 12 месяцев. Магазин обычно продает базовую услугу за 75 долларов. Нормальная продажная цена велосипеда – 1500 долларов. Каким образом следует признавать выручку?

Ответ

Часть продажной цены должна быть распределена на 3 базовые услуги на основе относительной цены обособленной продажи.

Компоненты договора	Цена обособленной продажи	Выручка
Велосипед	\$1 500	\$1 304 (\$1,500x(\$1,500/\$1,725))
Бесплатные услуги	\$225 (\$75x3)	\$196 (\$1 500x(\$225/\$1,725))
	\$1 725	\$1 500

Магазин должен признать выручку в сумме 1 304 долларов в момент продажи велосипеда. Выручка в сумме 96 долларов откладывается и признается, когда каждая из 3-х услуг будет выполнена.

Предыдущая практика по МСФО (IAS) 18

По МСФО (IAS) 18 выручка в сумме 1500 долларов признается в момент продажи велосипеда. Стоимость каждой услуги признается как расход, когда данные услуги будут оказаны.

	Признание выручки		
	30 июня 2018	30 июня 2019	Всего

МСФО (IFRS) 15

Велосипед	\$1 304	-	\$1 304
Бесплатные услуги	-	\$196	\$196
Всего	\$1 304	\$196	1 500

МСФО (IAS) 18

Велосипед	\$1 500	-	\$1 500
-----------	---------	---	---------

Практическое влияние на системы и процессы

Примеры практического влияния на системы и процессы для магазина Lets-go-bikes:

- идентификация 4-х обязанностей к исполнению (велосипед и 3 услуги).

Систему необходимо настроить таким образом, чтобы в ней было можно:

- разделить сделку на 4 компонента в момент продажи велосипеда;
- признать выручку по услугам тогда, когда они будут оказаны;
- признать оставшуюся выручку, когда через 12 месяцев истечет срок обязательства по услугам (покупатель не может обратиться за оказанием услуг).

ГАРАНТИИ

Розничные товары очень часто продаются с гарантией того, что они будут функционировать должным образом в течение определенного периода времени. Бухгалтерский учет зависит от следующих факторов:

- может ли покупатель приобрести гарантию отдельно;
- является ли гарантия частью общего пакета товаров, проданных покупателю и, если да, предоставляет ли гарантия просто уверенность в том, что товары соответствуют характеристикам, согласованным в спецификации к договору.

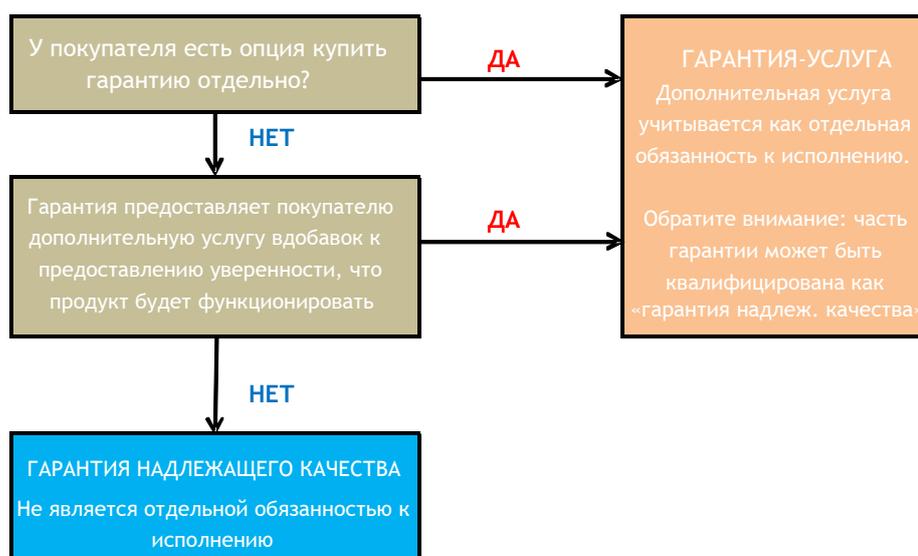
Под характеристиками, согласованными в договоре, часто понимается уверенность (гарантия), что товар будет должным образом функционировать в течение оговоренного срока, возможна также ссылка на требования законодательства.

Если покупатель может купить гарантию отдельно от товаров, то гарантия учитывается отдельно. Если гарантия является частью общего пакета, то она просто гарантирует соответствие спецификациям, согласованным в договоре, — в этом случае она не подлежит отдельному учету. Если же гарантия выходит за рамки простого соответствия указанным спецификациям, тогда она учитывается отдельно, независимо от того, была ли она идентифицирована как отдельный компонент сделки.

Кроме этого, товары могут быть проданы с гарантией, выданной на определенный срок (например, 12 месяцев), с возможностью продлить срок гарантии на следующие 12 месяцев по сниженной цене. В этих случаях, вознаграждение, полученное за первые 12 месяцев гарантии, должно быть поделено между первоначальной 12-месячной лицензией и правом на продление, где выручка, относящаяся к праву на продление, откладывается и признается в будущий период. Частая практика — предоставление покупателю бесплатной или продленной гарантии, в качестве побуждения к покупке.

При определении того, является ли гарантия отдельной обязанностью к исполнению по МСФО (IFRS) 15, ключевым является определение — это «гарантия надлежащего качества» (которая часто требуется законодательством) или гарантия, которая может быть отдельно продана. Гарантия надлежащего качества не требует изменений в учете (не является отдельной обязанностью к исполнению, так как вся ее роль — гарантировать, что проданный товар должным образом функционирует). Однако расширенная гарантия, которая может быть отдельно продана, требует отдельного учета, что влечет за собой отложенную выручку.

Следующее дерево решений поможет понять, какая гарантия имеет место – «гарантия надлежащего качества» или «гарантия-услуга», и подскажет соответствующий учет:



Пример: «Гарантия надлежащего качества»

Вопрос

Производитель А продает ноутбуки с 12-месячной гарантией, которая дает уверенность, что в течение 12 месяцев ноутбук будет работать как предназначено. Гарантия не продается отдельно. Как следует учитывать подобную гарантию?

Ответ

Так как гарантия предоставляет покупателю уверенность, что ноутбук будет работать как предназначалось в течение 12 месяцев, производитель А должен учитывать «Гарантию надлежащего качества» в соответствии с МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», то есть создается оценочное обязательство в размере ожидаемых затрат на ремонт продукта в течение последующих 12 месяцев. Обычные гарантии надлежащего качества не приводят к изменению текущей практики признания выручки, так как не представляют собой отдельную обязанность к исполнению.

Пример: предоставление бесплатной расширенной гарантии

Вопрос

29 июня 2018 года розничный продавец С запустил рекламную кампанию по продвижению продаж стиральных машин. Продажная цена стиральной машины – 1000 долларов. Покупатели получают бесплатную 24-месячную расширенную гарантию дополнительно к 12-месячной стандартной гарантии. Аналогичная 24-месячная расширенная гарантия может быть куплена у производителя за 200 долларов. Как розничный продавец С должен учесть данную продажу? Предположим, что цена обособленной продажи стиральной машины – 1000 долларов.

Ответ

Часть продажной цены должна быть распределена на расширенную гарантию на основании относительной цены обособленной продажи.

Компоненты договора	Цена обособленной продажи	Выручка
Стиральная машина	\$1 000	\$833 (\$1 000x(\$1 000/\$1 200))
Расширенная гарантия	\$200	\$167 (\$1 000x(\$200/\$1 200))
	\$1 200	\$1 000

Розничный продавец С признает выручку в размере 833 долларов в момент продажи стиральной машины. Выручка в сумме 167 долларов откладывается до момента исполнения обязанности по гарантии.

До перехода на МСФО (IFRS) 15 предыдущая практика учета предполагала признание выручки в сумме 1 000 долларов и оценочного обязательства по МСФО (IAS) 37.

	30 июня 2018	30 июня 2019	30 июня 2020	Всего
МСФО (IFRS) 15				
Стиральная машина	\$833	-	-	\$833
2 года расширенной гарантии		\$84	\$84	\$167
Total	\$833	\$84	\$84	\$1 000
МСФО (IAS) 18				
Стиральная машина	\$1 000	-	-	\$1 000

Практическое влияние на системы и процессы

Примеры практического влияния на системы и процессы для розничного продавца С.

На процессы:

- идентификация 2-х обязательств к исполнению,
- разработка подхода к определению цены обособленной продажи по расширенной гарантии.

Для этого проанализируйте следующие вопросы:

- как много конкурентов оказывает подобную услугу,
- оцените цену, которую покупатель готов заплатить,
- используйте подход ожидаемые затраты + соответствующая маржа.

На систему:

систему необходимо настроить таким образом, чтобы в ней было можно:

- разделить сделку на 2 компонента на дату продажи,
- распределить и отложить признание части выручки.

СТИМУЛЫ ДЛЯ ПОКУПАТЕЛЕЙ

Розничные продавцы часто предлагают покупателям разнообразные стимулы, например, купоны на скидку, гарантии соответствия цены и счастливые розыгрыши. В данной публикации мы рассматриваем, как МСФО (IFRS) 15 в подобных случаях определяет величину и период признания выручки.

КУПОНЫ НА СКИДКУ

Когда вместе с продажей выдается купон на скидку, подход МСФО (IFRS) 15 предполагает, что розничный продавец продал 2 элемента:

- товар или услугу,
- право на бесплатный (или со скидкой) товар или услугу в будущем.

Пример: купон на скидку для следующей покупки

Покупатель приобрел товары, стоимостью 100 долларов от розничного продавца D 29 июня 2018 года и получил купон на 50% скидку на следующую покупку на сумму 25 долларов. Срок действия купона истечет 29 сентября 2018 года.

Вопрос

Как розничный продавец D должен учесть данную продажу? Обычная маржа розничного продавца – 60%, поэтому даже в случае использования купона он получит прибыль.

Ответ

По МСФО (IFRS) 15 розничный продавец D продал 2 элемента:

- товары стоимостью 100 долларов,
- купон на дисконт.

Розничный продавец D должен определить цену обособленной продажи в отношении купона на скидку. Предположим, розничный продавец D оценивает вероятность того, что покупатель использует купон – 80%, тогда цена обособленной продажи купона равна 20 долларов. ($25 \times 80\%$).

Компоненты договора	Цена обособленной продажи	Выручка
Товары	\$100	\$83 ($\$100 \times (\$100 / \$120)$)
Купон на дисконт	\$20	\$17 ($\$100 \times (\$20 / \$120)$)
	\$120	\$100

Розничный продавец D должен признать выручку в сумме 83 доллара от продажи товаров 29 июня 2018 года и признать выручку в сумме 17 долларов, когда покупатель использует купон. Бухгалтерские записи по первоначальной продаже будут следующими:

	Дт	Кт
Дт Денежные средства	\$100	
Кт Выручка		\$83
Кт Обязательство по купону на скидку		\$17

Если у розничного продавца D нет достаточных исторических данных для оценки процента использования купона, тогда ему придется предположить, что он равен 100%, и тогда цена обособленной продажи купона будет равна 25 долларам (что приведет к большей величине отложенной выручки). Это даст уверенность, что с высокой степенью вероятности выручка в будущем не будет отсторнирована.

По предыдущей практике учета выручка признавалась в сумме 100 долларов на дату продажи товаров. Когда покупатель использовал купон на скидку, выручка признавалась по сниженной цене.

	Признание выручки		
	30 июня 2018	30 июня 2019	Всего
МСФО (IFRS) 15			
Выручка от продаж	\$83	-	\$83
Выручка от продаж по купону на дисконт	-	\$17	\$17
Всего	\$83	\$17	\$100

МСФО (IAS) 18			
Выручка от продаж	\$100	-	-

Практическое влияние на системы и процессы

Примеры влияния на процессы и системы для розничного продавца D:

- идентификация 2-х обязанностей к исполнению
- определение ценности купона
- разбивка продажи на 2 компонента
- «освобождение» отложенной выручки в момент предъявления купона
- «освобождение» отложенной выручки, когда срок купона истекает
- оценка процента покупателей, которые используют купон
- оценка средней величины дисконта, который будет предоставлен покупателю
- требование к системе распределить и отложить признание части выручки

ГАРАНТИЯ СООТВЕТСТВИЯ ЦЕНЫ

По МСФО (IFRS) 15 выручка подлежит признанию в сумме, которую ожидается получить от покупателя. Когда часть выручки подвержена возможности сторнировки, выручка признается только в той сумме, которая не подвержена риску значительного уменьшения. Это требование может привести к признанию выручки в меньшей сумме, чем цена продажи.

Пример: гарантия соответствия цены

Вопрос

Розничный продавец Е предоставляет покупателям гарантию соответствия цены. Если в течение трех месяцев после даты продажи покупатель найдет меньшую цену за продукт от любого из конкурентов, то розничный продавец Е выплатит покупателю разницу между ценой продажи и найденной меньшей ценой.

Покупатель приобрел у розничного продавца Е продукт за 200 долларов. Применяв подход, основанный на взвешивании вероятностей исходов, продавец оценил, что он возместит покупателю 10 долларов. Как учесть данную продажу?

Ответ

Сумма, которую розничный продавец Е ожидает выплатить покупателю, должна быть исключена из выручки и учтена как обязательство. Розничный продавец Е внесет следующие бухгалтерские записи:

	Дт	Кт
Дт Денежные средства	\$200	
Кт Выручка		\$190
Кт Обязательство		\$10

Выручка в сумме 10 долларов будет признана тогда, когда с высокой вероятностью у розничного продавца Е пропадет обязанность возместить покупателю разницу в цене.

По предыдущей практике учета выручка признавалась в сумме 200 долларов на дату продажи.

	Признание выручки		
	30 июня 2018	30 июня 2019	Всего
МСФО (IFRS) 15			
Выручка от продаж	\$190	-	\$190
Гарантия соответствия цены	-	\$10	\$10
Всего	\$190	\$10	\$200
МСФО (IAS) 18			
Выручка от продаж	\$200	-	-

Практическое влияние на системы и процессы

Примеры влияния на процессы и системы розничного продавца E:

- сбор данных о ценах конкурентов
- оценка цены, которая вероятнее всего будет возмещена
- оценка процента тех покупателей, которые используют гарантию соответствия цены
- подготовка системы для разнесения выручки между двумя обязанностями к исполнению на дату продажи
- подготовка системы к признанию отложенной выручки

СЧАСТЛИВЫЕ РОЗЫГРЫШИ

С целью продвижения продаж отдельных продуктов производители нередко предоставляют покупателям шанс поучаствовать в розыгрыше большого приза, например, туристической путевки или машины, когда они покупают определенный продукт. Согласно МСФО (IFRS) 15, предоставление «бесплатного» шанса поучаствовать в розыгрыше приза, вероятно, будет учтено как отдельная обязанность к исполнению.

Пример: счастливый розыгрыш

С целью продвижения самой последней серии итальянской кухонной посуды, компания “XYZ Co” предлагает покупателям, которые приобретут данную посуду на сумму 100 долларов, шанс поучаствовать в розыгрыше отпуска в Италию, стоимостью 50 000 долларов. Когда покупатель совершит покупку на 100 долларов, он получит анкету, которую должен заполнить и опустить в магазине в ящик для розыгрыша или отослать электронную форму. По оценке “XYZ Co” право участвовать в розыгрыше получают 5 000 покупателей, из которых 70% заполняют анкету участника.

Покупатель А приобрел итальянскую кухонную посуду на 120 долларов и заполнил анкету для участия в розыгрыше.

Вопрос

Как компания “XYZ Co” должна учесть данную продажу?

Ответ

Цена обособленной продажи каждой заполненной анкеты равна 7 долларам (50 000 долл. / 5,000 x 70%).

Компоненты договора	Цена обособленной продажи	Выручка
Товары	\$120	\$113 (\$120 x (\$120/\$127))
Анкета участника розыгрыша	\$7	\$7 (\$120 x (\$7/\$127))
	\$127	\$120

Бухгалтерские записи:

	Дт	Кт
Дт Денежные средства	\$120	
Кт Выручка		\$113
Кт Отложенное обязательство		\$7

Отложенное обязательство признается в качестве выручки в момент предоставления приза.

Предыдущая практика

Согласно МСФО (IAS) 18 обычной практикой было признание выручки в сумме 120 долларов и отдельного обязательства под затраты на приз.

Практическое влияние на системы и процессы

Примеры практического влияния на системы и процессы компании “XYZ Co”:

- настроить систему для определения цены обособленной продажи каждой анкеты/билета участника розыгрыша
- настроить систему для разбивки выручки на дату продажи

ПОДАРОЧНЫЕ КАРТЫ И КУПОНЫ

Если розничный продавец ожидает, что часть стоимости подарочных карт не будет использована к дате истечения срока их действия, существует точка зрения, что по МСФО (IFRS) 15 неиспользованные суммы могут быть признаны в качестве выручки, когда подарочные карты погашаются. Это приводит к потенциально более раннему признанию выручки в отношении неиспользованных сумм на подарочных картах к дате окончания срока действия.

Пример: подарочные карты

Вопрос

Розничный продавец F продает подарочные карты. Срок действия подарочных карт истекает через 1 год с даты покупки. Розничный продавец F ожидает, опираясь на свои исторические данные, что 10% стоимости подарочных карт не будет использовано к дате окончания срока. Покупатель приобрел подарочную карту стоимостью 100 долларов 20 июня 2018 года. Как следует учесть данную продажу?

Ответ

На дату продажи подарочной карты розничный продавец F сделает следующую бухгалтерскую запись:

	Дт	Кт
Дт Денежные средства	\$100	
Кт Обязательство по подарочной карте		\$100

Существует точка зрения, что, согласно МСФО (IFRS) 15, когда подарочная карта предъявлена к погашению, за каждый 1 доллар стоимости погашения подарочной карты, розничный продавец F признает 1,11 долларов выручки (100 долл. X (100 долл. / 90 долл.)), отмечая, что с высокой степенью вероятности это не приведет к значительному уменьшению выручки в будущем. Если 30 июня 2018 года покупатель приобретет продукт за 20 долларов, используя подарочную карту, то бухгалтерские записи будут следующими:

	Дт	Кт
Дт Обязательство по подарочной карте		\$22 (\$20x\$1.11)
Кт Выручка		\$22 (\$20x \$1.11)

Обратите внимание: оцененная величина неиспользованной суммы подлежит признанию в качестве выручки только тогда, когда подарочная карта используется (предъявляется в качестве средства оплаты).

Предыдущая практика учета предполагала признание выручки по неиспользованным суммам только в дату окончания срока действия карты.

	Признание выручки		
	30 Июня 2018	30 Июня 2019	Всего
МСФО (IFRS) 15			
Выручка от продаж	\$22	\$78	\$100
МСФО (IAS) 18			
Выручка от продаж	\$20	\$80	\$100

Практическое влияние на системы и процессы

Некоторые примеры практического влияния на системы и процессы для розничного продавца F включают:

- сбор информации для оценки неиспользованных сумм,
- настройка системы для признания дополнительных сумм выручки на дату использования подарочной карты.

ПРАВО НА ВОЗВРАТ

Когда у покупателей есть право вернуть товар и получить деньги, депозит или произвести замену, розничный продавец должен оценить сумму, которая может быть возвращена, и не признавать выручку на величину таких возвратов. Вместо этого розничный продавец признает обязательство в отношении возврата средств и актив в отношении права на получение обратно проданной продукции.

Пример: право на возврат

Вопрос

Розничный продавец G продал 100 платьев за 300 долларов каждое в декабре 2018 года. Себестоимость каждого платья 200 долларов. Покупатели имеют право вернуть товар в течение 4-х месяцев после покупки. По оценке розничного продавца G (основываясь на исторических данных) из каждых 100 проданных платьев 10 будут возвращены. Как розничный продавец G должен учесть данную продажу?

Ответ

Выручка не признается в отношении 10 платьев, которые по оценке розничного продавца G будут возвращены. Вместо этого розничный продавец G признает обязательство в отношении возврата средств и актив в отношении права на получение платьев от покупателей. Бухгалтерские записи будут следующими:

	Дт	Кт
Дт Денежные средства	\$30 000 (\$300x100)	
Кт Обязательство по возврату средств		\$3 000 (\$300x10)
Кт Выручка		\$27 000 (\$300x90)

	Дт	Кт
Дт Право на получение товара	\$2 000 (\$200x10)	
Дт Себестоимость продукции	\$18 000 (\$200x90)	
Кт Запасы		\$20 000 (\$200x100)

По предыдущей практике учета признавалось только обязательство по возврату:

	МСФО (IAS) 18	МСФО (IFRS) 15
Продажи	\$27 000	\$27 000
Себестоимость продаж	\$20 000	\$18 000
Право на получение товара (актив)	-	\$2 000
Обязательство по возврату средств	\$3 000	\$3 000

Практическое влияние на системы и процессы

Некоторые примеры влияния на системы и процессы у розничного продавца G включают:

- оценку количества возвратов,
- настройку систем для учета уменьшения себестоимости продаж на величину права на получение обратно товара.

СКИДКИ ЗА ОБЪЕМ И ГАРАНТИИ НОРМЫ ПРИБЫЛИ

СКИДКИ ЗА ОБЪЕМ

Для побуждения покупателей приобрести/заказать больше товаров в оптовой торговле не является редкостью предоставлять покупателями скидки/компенсации за объем. В соответствии с МСФО (IFRS) 15 скидка/компенсация за объем – вид переменного возмещения. Оптовые продавцы должны отразить выручку в сумме, которую они ожидают получить (за минусом предоставленных скидок/компенсаций). Это означает, что оптовые продавцы должны признать выручку в величине средней ожидаемой цены за единицу продукции – путем оценки всего объема ожидаемых продаж и всей ожидаемой выручки от продаж (после вычета скидки/компенсации).

Пример: скидки за объем

Исходная информация

1 июня 201X “Tissues Co” подписала годовой контракт с розничным продавцом X на поставку упаковок бумажных салфеток по следующим ценам:

Цена за коробку бумажных салфеток	Объем продаж
\$10	0-100 000 коробок
\$9	100 001-200 000 коробок
\$8	200 001 коробок

Исходя из прошлого опыта, по оценкам “Tissues Co” общий объем продаж составит 150 000 коробок в год.

Вопрос

На 30 июня 201X “Tissues Co” продала 30 000 коробок. В какой сумме “Tissues Co” должна признать выручку?

Ответ

\$10 за коробку X 100 000 коробок	\$1 000 000
\$9 за коробку X 50 000 коробок	\$450 000
Всего возмещение	\$1 450 000
Ожидаемый объем продаж	150 000 коробок
Средняя цена за коробку	\$9.67 (\$1 450 000/150 000)

Средняя цена сделки – \$9,67 за коробку бумажных салфеток.

Для отражения продажи 30 000 коробок бумажных салфеток бухгалтерские записи будут следующими:

	Дт	Кт
Дт Денежные средства	\$300 000	
Кт Выручка		\$290 100
Кт Обязательство по договору		\$9 900

Обратите внимание: обязательство по договору будет списано, когда продажи превысят 100 000 коробок и счета будут выставляться из расчета 9 долларов за коробку.

	МСФО (IAS) 18	МСФО (IFRS) 15
Выручка от продаж	\$300 000	\$290 100
Обязательство по договору	-	\$9 900

Практическое влияние на системы и процессы

Некоторые примеры практического влияния на системы и процессы для “Tissues Co” включают:

- оценку ожидаемого объема продаж,
- оценку средней цены продаж,
- настройку системы учета для признания обязательства по договору,
- настройку системы учета для списания обязательства по договору.

ГАРАНТИИ НОРМЫ ПРИБЫЛИ

Для продавцов оптовой торговли не редкость предоставление розничным продавцам гарантии нормы прибыли с целью компенсации снижения цены вследствие рекламных компаний, проводимых для стимулирования объема продаж. В случае гарантии нормы прибыли оптовые продавцы возвращают розничным продавцам часть выручки с продаж, если последние не достигли своих показателей по минимальной марже. В соответствии с МСФО (IFRS) 15 подобные гарантии расцениваются как форма переменного возмещения. Это означает, что если оптовый продавец ожидает, что часть продажной стоимости будет возвращена обратно покупателю, то он должен признать выручку в величине, меньшей чем цена продажи.

Пример: гарантия нормы прибыли

Исходная информация

На отчетную дату JC Shoe Co продала туфли розничному продавцу M&S на 2 млн долларов. JC Shoe Co компенсирует часть продажной цены в конце каждого сезона, если розничный продавец M&S не выполняет свой показатель по минимальной марже.

Основываясь на своем прошлом опыте, JC Shoe Co возвращает в среднем приблизительно 15% от суммы счета.

Вопрос

В какой величине JC Shoe Co должна признать выручку?

Ответ:

JC Shoe Co должна признать выручку в сумме 1 700 000 долларов ($\$2\,000\,000 - (\$2\,000\,000 \times 15\%)$).
Бухгалтерские записи:

	Дт	Кт
Дт Денежные средства	\$2 000 000	
Кт Выручка		\$1 700 000
Кт Обязательство по договору		\$300 000

	МСФО (IAS) 18	МСФО (IFRS) 15
Выручка от продаж	\$2 000 000	\$1 700 000
Обязательство по договору	Конкретное руководство отсутствует Разная практика — некоторые компании признавали обязательство в сумме \$300 000	\$300 000

Практическое влияние на системы и процессы

Некоторые примеры практического влияния на системы и процессы для JC Shoes Co включают:

- снижение величины признанной выручки;
- настройку системы учета и процессов для оценки ожидаемой суммы, подлежащей возврату;
- настройку системы учета и процессов для признания обязательства.

ВЗНОСЫ ЗА ПРАВО НА ПРОДАЖУ И РАЗМЕЩЕНИЕ НА ПОЛКАХ

Производители или оптовые продавцы иногда платят розничным продавцам взносы за размещение своей продукции на полках или за размещение в более заметной зоне. Согласно МСФО (IFRS) 15 эти платежи не расцениваются как плата за отдельную услугу и напрямую вычитаются из выручки.

Пример: взнос за размещение

Исходная информация

- Drinks Co продает безалкогольные напитки супермаркету.
- Супермаркет в течение года купит 50 000 банок по 1 доллару за каждую.
- Drinks Co платит супермаркету 5 000 долларов в качестве гарантии, что напитки будут размещены на наиболее заметных полках.
- В течение января Drinks Co продала 4 000 банок.

Вопрос

Как Drinks Co подлежит учесть данную продажу?

Ответ

- Цена сделки уменьшается на сумму платежа супермаркету.
- Цена сделки = 0,90 доллара за каждую банку $[(\$50\,000 - \$5\,000) / 50\,000]$.
- Оплата 5 000 долларов капитализируется и амортизируется в течение периода продажи напитков.

Первоначальные бухгалтерские записи при оплате взноса за размещение

	Дт	Кт
Дт Актив «Взнос за размещение»		\$ 5 000
Кт Денежные средства		\$ 5 000

Бухгалтерские записи для отражения продаж января

	Дт	Кт
Дт Денежные средства	\$ 4 000 (4 000x\$1)	
Кт Выручка		\$ 3 600 (4 000x\$0,90)
Кт Актив «Взнос за размещение»		\$ 400 (4 000x\$0,10)

	МСФО (IAS) 18	МСФО (IFRS) 15
Выручка с продаж	\$4 000	\$3 600

Практическое влияние на системы и процессы

Некоторые примеры практического влияния на системы и процессы для Drinks Co включают:

- настройку системы учета для уменьшения выручки на величину взноса за размещение,
- настройку системы учета и процессов для капитализации и амортизации актива в форме взноса за размещение.