The background of the entire page is a photograph of a server room. The room is filled with rows of server racks. The racks are illuminated with a cool blue light, creating a high-tech atmosphere. The perspective is from a low angle, looking down a long aisle between the racks. The floor is dark and reflective. The overall color palette is dominated by blues and greys, with the red accents from the logo and decorative lines providing a sharp contrast.

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

## ОГЛАВЛЕНИЕ

ПРИМЕНЕНИЕ МСФО (IFRS) 15 «ВЫРУЧКА ПО ДОГОВОРАМ С ПОКУПАТЕЛЯМИ» В СЕКТОРЕ ТМТ .....	4
НОВЫЙ ПРИНЦИП .....	4
КОГДА ВСТУПАЕТ В СИЛУ? .....	4
ПОСЛЕДСТВИЯ ДЛЯ ОТРАСЛЕЙ ТМТ.....	4
КОММЕРЧЕСКИЙ ЭФФЕКТ .....	5
ВЫВОД .....	5
СРОКИ ПРИЗНАНИЯ ВЫРУЧКИ .....	6
ЕСЛИ ВЫРУЧКА ПРИЗНАЕТСЯ В ОПРЕДЕЛЕННЫЙ МОМЕНТ ВРЕМЕНИ, К АК ОПРЕДЕЛИТЬ ЭТОТ МОМЕНТ? .....	7
ЕСЛИ ВЫРУЧКА ПРИЗНАЕТСЯ В ТЕЧЕНИЕ ПЕРИОДА, КАК ОЦЕНИТЬ И ПРИЗНАТЬ СТЕПЕНЬ ВЫПОЛНЕНИЯ ОБЯЗАННОСТИ К ИСПОЛНЕНИЮ? .....	7
ПРИМЕР 1: ПРОГРАММНОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ .....	8
ПРИМЕР 2: ПРОГРАММНОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ .....	8
ПРИМЕР 3: ПРОГРАММНОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ (ИСПОЛЬЗОВАНИЕ МЕТОДА РЕСУРСОВ ДЛЯ ПРИЗНАНИЯ ВЫРУЧКИ) .....	9
ПЕРИОД ПРИЗНАНИЯ ВЫРУЧКИ ПО ЛИЦЕНЗИОННЫМ СОГЛАШЕНИЯМ .....	11
ПРИМЕР 1: ЛИЦЕНЗИЯ (В ОПРЕДЕЛЕННЫЙ МОМЕНТ ВРЕМЕНИ) .....	12
ПРИМЕР 2: ЛИЦЕНЗИЯ (В ТЕЧЕНИЕ ПЕРИОДА) .....	13
ДОГОВОРЫ, КОТОРЫЕ СОДЕРЖАТ НЕСКОЛЬКО ТОВАРОВ/ УСЛУГ .....	14
ОБЪЕДИНЕНИЕ ИЛИ РАЗЪЕДИНЕНИЕ ДОГОВОРОВ .....	14
ОБЪЕДИНЕНИЕ ДОГОВОРОВ.....	14
ГАРАНТИИ.....	15
ПРИМЕР: РАЗЪЕДИНЕНИЕ.....	15
ПРИМЕР: ОБЪЕДИНЕНИЕ .....	16
ДОГОВОРЫ С ПЕРЕМЕННЫМ ВОЗМЕЩЕНИЕМ .....	18
ПРИМЕР: ПРЕМИЯ ПО РЕЗУЛЬТАТАМ РАБОТЫ (ИСПОЛЬЗУЕТСЯ МЕТОД ОЖИДАЕМОЙ СТОИМОСТИ) .....	19
ПРИМЕР: ШТРАФЫ (ИСПОЛЬЗОВАНИЕ МЕТОДА НАИБОЛЕЕ ВЕРОЯТНОГО КОНЕЧНОГО РЕЗУЛЬТАТА).....	20
МОДИФИКАЦИЯ ДОГОВОРОВ .....	21
ПРИМЕР: МОДИФИКАЦИЯ (ОТЛИЧИМЫЙ ТОВАР/УСЛУГА) .....	21
ПРИМЕР: МОДИФИКАЦИЯ (НЕОТЛИЧИМЫЙ ТОВАР/УСЛУГА).....	22
ДОГОВОРЫ С ПРАВОМ ВОЗВРАТА.....	24
ПРИМЕР .....	24
ЗАТРАТЫ НА ТЕНДЕР .....	26
ПРИМЕР: ЗАТРАТЫ НА ТЕНДЕР .....	26

ЗНАЧИТЕЛЬНЫЙ КОМПОНЕНТ ФИНАНСИРОВАНИЯ .....	29
ПРИМЕР 1: ПОКУПАТЕЛЬ ВНОСИТ ДЕПОЗИТ .....	29
ПРИМЕР 2: ПОКУПАТЕЛЬ ПЛАТИТ С ЗАДЕРЖКОЙ .....	30
ПРИНЦИПАЛ ИЛИ АГЕНТ .....	33
ПРИМЕР 1: АГЕНТ .....	34
ПРИМЕР 2: ПРИНЦИПАЛ .....	34

# ПРИМЕНЕНИЕ МСФО (IFRS) 15 «ВЫРУЧКА ПО ДОГОВОРАМ С ПОКУПАТЕЛЯМИ» В СЕКТОРЕ ТМТ

Область новых технологий, медиа и телекоммуникационная индустрия (ТМТ) включает широкий круг компаний, которые предоставляют покупателям огромный спектр товаров и услуг. Это разнообразие и сложность заключены в типах контрактов и условий соглашений внутри них, что вызывает значительные трудности у бухгалтеров, применяющих МСФО (IFRS) 15.

## НОВЫЙ ПРИНЦИП

Ключевой принцип МСФО (IFRS) 15 — признать выручку таким образом, которым 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. Для многих компаний сектора ТМТ потребуются внести изменения в процессы и системы, в том числе обеспечить гораздо более тесную связь между специалистами, которые составляют условия договоров на продажу, и бухгалтерами, которые обеспечивают соответствие требованиям МСФО (IFRS) 15.

## ПОСЛЕДСТВИЯ ДЛЯ ОТРАСЛЕЙ ТМТ

Многие контракты в этих областях 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 определить цену обособленной продажи и норму прибыли.

Если отдельная «обязанность» потребляется покупателем на более позднюю дату, чем та, на которую покупатель приобрел товары (например, услуги по техническому обслуживанию, сопровождению, предоставление доступа к обновлениям, предоставление расширенного периода гарантии), то признание выручки по этим обязанностям к исполнению откладывается. Эта отсрочка выручки сдвигает признание выручки и прибыли на более поздние периоды, что может иметь серьезные последствия в отношении выплаты бонусов руководству и персоналу, выплаты дивидендов и выполнения банковских ковенантов.

Процессы компании и системы учета потребуют изменений для того, чтобы:

- идентифицировать все обязанности к исполнению, которые подлежат учету как отдельные продажи;
- 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 вызовет 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 контрактов, которые будут заключены в будущем. В ряде случаев компании могут задуматься о внесении изменений в заключаемые договоры.

## ВЫВОД

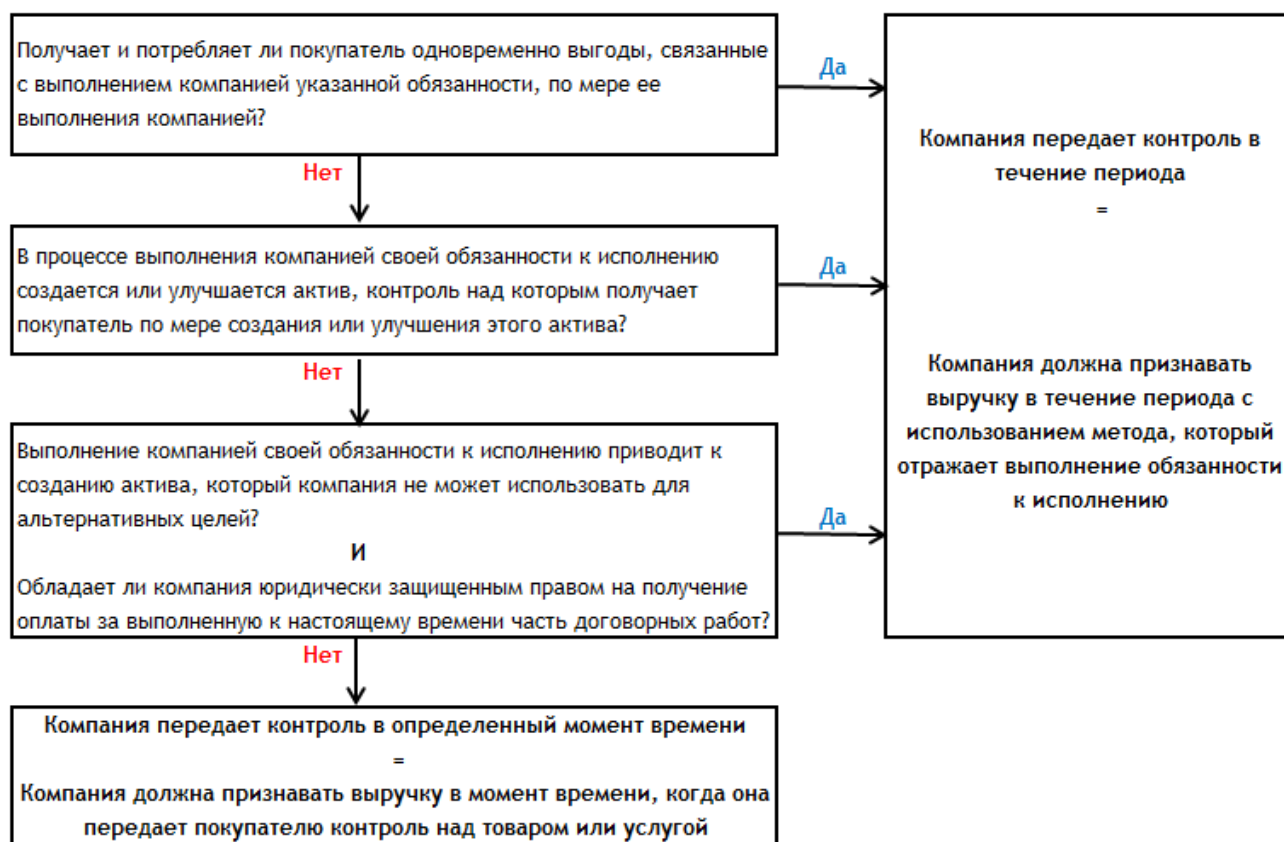
Компании сектора ТМТ должны обратить внимание на новый стандарт по выручке. Применение нового стандарта для компаний этих отраслей является чрезвычайно сложным в связи с тем, что в рамках одного контракта часто предоставляются несколько товаров и услуг. МСФО (IFRS) 15 значительно сложнее, чем МСФО (IAS) 18, и может значительно изменить модель признания выручки и прибыли. Причем это будут не просто изменения в бухгалтерском учете, а последствия для широкого спектра областей бизнеса, например, 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.

## СРОКИ ПРИЗНАНИЯ ВЫРУЧКИ

В данной статье мы разберем, когда при применении МСФО (IFRS) 15 компаниями отраслей ТМТ следует признавать выручку – в определенный момент времени или в течение периода.

МСФО (IFRS) 15 содержит специфичное и более точное руководство в отношении вопроса – следует ли признавать выручку в течение периода (что по предыдущей практике учета называлось «по мере выполнения») или в определенный момент времени.

Общий принцип – выручка признается в определенный момент времени. Однако если соблюдается один из критериев пункта 35 МСФО (IFRS) 15, выручку надо признавать в течение периода. Представленное ниже дерево решений является полезным инструментом для определения, следует ли признавать выручку в определенный момент времени или в течение периода:



## ЕСЛИ ВЫРУЧКА ПРИЗНАЕТСЯ В ОПРЕДЕЛЕННЫЙ МОМЕНТ ВРЕМЕНИ, КАК ОПРЕДЕЛИТЬ ЭТОТ МОМЕНТ?

Если выручка признается в определенный момент времени, общий принцип — выручка признается в тот момент, когда компания передает покупателю контроль над товаром или услугой.

При определении, был ли передан контроль над активом или услугой, необходимо рассмотреть следующие признаки:

- Имеется ли у компании существующее право на оплату актива?
- Имеется ли у покупателя право собственности на актив?
- Передала ли компания покупателю право физического владения активом?
- Подвержен ли покупатель значительным рискам и выгодам, связанным с правом собственности на актив?
- Принял ли покупатель актив?

## ЕСЛИ ВЫРУЧКА ПРИЗНАЕТСЯ В ТЕЧЕНИЕ ПЕРИОДА, КАК ОЦЕНИТЬ И ПРИЗНАТЬ СТЕПЕНЬ ВЫПОЛНЕНИЯ ОБЯЗАННОСТИ К ИСПОЛНЕНИЮ?

Если выручка признается в течение периода, общий принцип — выручка признается в той степени, в которой продавец выполнил обязанности к исполнению.

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

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 степени выполнения до текущей даты.

МСФО (IFRS) 15 влияет не только на признание выручки, но и на признание прибыли. Например, договор на разработку и внедрение нового программного обеспечения может предусматривать закупку продавцом дорогостоящего оборудования для установки, например, серверов и прочего ИТ-оборудования. МСФО (IFRS) 15 придерживается позиции: несмотря на то, что уместно признать выручку от продажи оборудования в момент передачи контроля покупателю, признавать прибыль при этом неуместно. Это связано с тем, что обязанность продавца к исполнению — это разработка и внедрение нового программного обеспечения, а не поставка таких элементов, как серверы и прочее ИТ-оборудование. Поставка элементов не ведет к тому, что какая-то часть услуги становится оказанной. Следовательно, во многих случаях продавец будет признавать равную сумму выручки и себестоимости в отношении серверов и ИТ-оборудования, а прибыль по ним подлежит признанию только при оказании услуг разработки и внедрения.

## Пример 1: программное обеспечение

### Исходная информация

Покупатель заключил с компанией Software Co договор на внедрение программного обеспечения с нуля. Продукт крайне персонализированный и в случае необходимости продажи другим покупателям потребует значительных временных затрат на модификацию. Software Co разрабатывает данное программное обеспечение на собственных серверах и передает его покупателю после завершения работ.

Software Co работает в юрисдикции, в которой она обладает юридически защищенным правом на оплату в случае, если покупатель расторгнет договор.

### Вопрос

Как следует Software Co признавать выручку: в определенный момент времени или в течение периода?

### Ответ

В приведенном выше дереве решений, первые два критерия не уместны для условий данного договора, поэтому характер признания выручки зависит от выполнения третьего критерия пункта 35 МСФО (IFRS) 15, а именно: есть ли у Software Co альтернативный способ использования данного программного обеспечения и, если нет, имеет ли она юридически защищенное право на оплату работ, выполненных к текущему моменту.

Software Co будет учитывать выручку в течение периода, потому что:

- создает актив, который не имеет альтернативного использования (программный продукт крайне персонализирован и не может быть легко продан другой стороне);
- обладает юридически защищенным правом на оплату.

Оценка, обладает ли Software Co юридически защищенным правом на оплату, крайне зависима от юридической системы, в которой работает компания. Компании должны оценивать юридически защищенное право на оплату отдельно по каждому контракту, потому что каждый контракт будет отличаться и даже идентичные соглашения по причине другой юрисдикции могут привести к иному выводу.

## Пример 2: программное обеспечение

### Исходная информация

Покупатель намеревается приобрести копию программного обеспечения Software Co. В данном случае нет потребности в сильной персонализации продукта, и Software Co может продать это программное обеспечение другому покупателю с минимальными затратами или без них.

### Вопрос

Как Software Co должна признавать выручку: в определенный момент времени или в течение периода?



## Ответ

Как и в примере 1 выше, первые два критерия из дерева решения не подходят к условиям вопроса и характер признания выручки зависит от вывода по третьему критерию пункта 35 МСФО (IFRS) 15, а именно: есть ли у Software Co альтернативный способ использования данного программного обеспечения и, если нет, имеет ли она юридически защищенное право на оплату работ, выполненных к текущему моменту.

В данном случае Software Co будет признавать выручку в тот момент времени, когда программное обеспечение предоставляется покупателю, потому что у продавца есть альтернативный способ использования этого программного обеспечения (Software Co может его продать другому покупателю, понеся лишь минимальные затраты). Таким образом, компания выполнит свои обязанности к исполнению в момент поставки программного обеспечения.

## Предыдущая практика по МСФО (IAS) 18

Предыдущая практика по МСФО (IAS) 18 варьировалась между двумя опциями. МСФО (IFRS) 15 содержит более детальное руководство, признавать выручку в течение периода или в определенный момент времени.

## Пример 3: программное обеспечение (использование метода ресурсов для признания выручки)

### Исходная информация

1 января 2018 года покупатель заключил договор с Software Co на внедрение программного обеспечения с нуля за 500 000 долларов. Продукт крайне персонализирован и, в случае необходимости продажи другим покупателям, потребует значительных временных затрат на модификацию. Software Co работает в юрисдикции, в которой обладает юридически защищенным правом на оплату. Она определила, что выручку следует признавать в течение периода.

Бюджет Software Co по проекту основан на оценке общего количества часов, требуемых программисту для завершения работы по программному обеспечению. На 30 июня 2018 г. проект еще не был закончен, при этом программист потратил уже 200 часов из 500 забюджетированных.

### Вопрос

В какой сумме Software Co следует признать выручку на 30 июня 2018 г.?

### Ответ

Software Co будет признавать выручку в течение периода, потому что:

- создает актив, который не имеет альтернативного способа использования (программное обеспечение специально модифицировано под нужды покупателя и не может быть легко продано другой стороне);
- обладает юридически защищенным правом на оплату.

Поэтому Software Co должна использовать надлежащий метод по признанию выручки в течение периода. Она может оценить выручку, используя пропорцию отношения потраченных часов к забюджетированным затратам или часам (метод ресурсов). Это наиболее надежный метод оценки выручки, принимая во внимание всю доступную информацию.

	Затраты (часы)	Выручка (\$)
Всего	500	500 000
Потрачено	200	200 000 (500 000 x (200 hours / 500 hours))

Поэтому на 30 июня 2018 года должно быть признано 200 000 долларов выручки.

#### Практическое влияние на системы и процессы

Некоторые примеры практического влияния на системы и процессы Software Co включают настройку:

- процессов для идентификации надлежащей модели признания выручки, опираясь на имеющиеся специфические данные по каждой транзакции;
- систем для расчета выручки к признанию «в течение периода» или «в определенный момент времени»;
- систем для изолирования значительных сумм «неустановленных материалов», таких как серверы и крупные элементы IT-оборудования, использование которых не дает верную пропорцию степени выполнения компанией своих обязанностей к исполнению;
- системы для признания выручки и учета временных разниц между оплатой/ выставлением счета и выручкой.

## ПЕРИОД ПРИЗНАНИЯ ВЫРУЧКИ ПО ЛИЦЕНЗИОННЫМ СОГЛАШЕНИЯМ

Период признания выручки – большой вопрос для компаний отраслей ТМТ по причине характера оказываемых услуг и порядка структурирования договоров в случаях, когда несколько товаров и услуг предоставляются в рамках одного договора. МСФО (IFRS) 15 для многих компаний данного сектора изменит модель признания выручки, особенно это касается договоров на передачу лицензий.

Продажа программного обеспечения часто носит форму лицензии на использование программного обеспечения. МСФО (IFRS) 15 содержит специальное руководство по учету лицензионных соглашений. Ключевой вопрос – предоставляет ли лицензия покупателю:

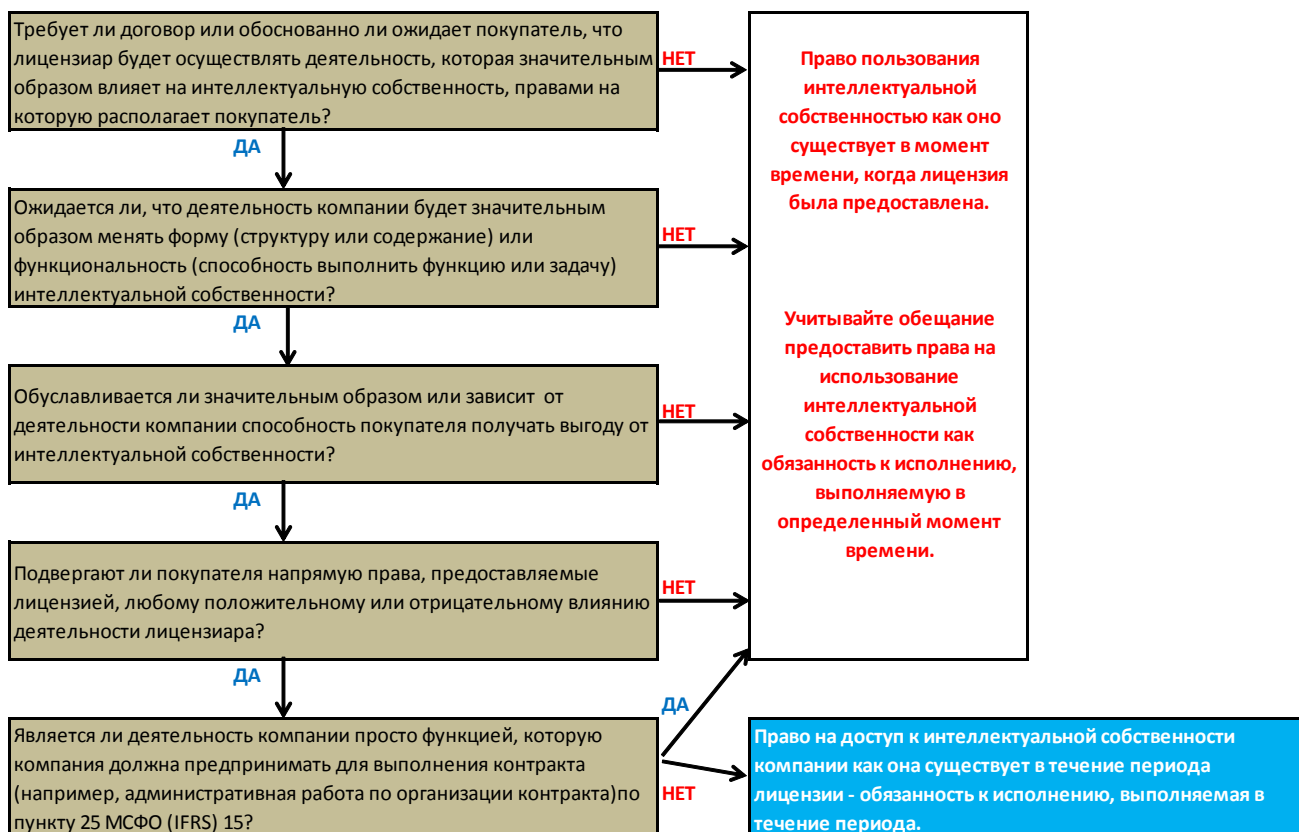
- право пользования программным обеспечением в том виде, в котором оно существует на дату передачи лицензии, или
- доступ к программному обеспечению, которое будет обновляться в течение периода лицензии.

Если первое, то выручка чаще будет признаваться в тот момент, когда покупатель способен пользоваться программным обеспечением, что может быть позже, чем начало лицензионного периода, если покупатель еще не получил код доступа.

Если программное обеспечение будет обновляться в течение лицензионного периода, выручка, скорее всего, будет признаваться в течение периода, когда программное обеспечение доступно для использования.

На практике, продавец программного обеспечения в течение лицензионного периода может предоставлять различные связанные услуги, такие как техническая поддержка, хостинг, обновление. Степень, в которой лицензионное программное обеспечение функционирует в момент передачи покупателю, и степень, в которой его дальнейшее функционирование связано и зависит от дополнительных услуг, предоставляемых поставщиком программного обеспечения, требует тщательного изучения. Это влияет на то, будут ли и в какой степени лицензия и связанные услуги расцениваться как взаимозависимые и, как следствие, подлежит ли лицензионная выручка признанию в определенный момент времени (на начало периода лицензии) или в течение времени (в течение периода лицензии).

Следующее дерево решений – полезный инструмент для определения, когда признавать выручку по лицензионным договорам:



### Пример 1: лицензия (в определенный момент времени)

#### Исходная информация

Software Co продает покупателю годовую лицензию на программное обеспечение по анализу данных. Покупатель не обладает правами на получение обновления в течение периода лицензии.

Заметим, что большинство лицензионных соглашений сопровождается дополнительными обязанностями к исполнению, такими как техническое обслуживание. Для данного примера мы исключили подобное условие для облегчения, оно будет проанализировано в следующем материале.

#### Вопрос

Как Software Co должна признать выручку: в определенный момент времени или в течение периода?

#### Ответ

Software Co должна признать выручку по данной продаже в момент, когда покупатель получил доступ к программному обеспечению. Потому что контракт не требует и покупатель не имеет разумные ожидания, что Software Co будет предоставлять какое-либо обновление продукта в течение периода лицензии.

По данному соглашению покупатель получил право на использование программного продукта в том виде, в котором он существует на момент передачи лицензии.

## Пример 2: лицензия (в течение периода)

### Исходная информация

Software Co продает покупателю лицензию на доступ к программе по просмотру фильмов в течение одного года. Software Co регулярно обновляет библиотеку фильмов, к которым покупатель может получить доступ, используя программу, и большая часть запросов к программе касается потока новых фильмов, к которым покупатели могут получить доступ каждый месяц.

### Вопрос

Как Software Co должна признать выручку: в определенный момент времени или в течение периода?

### Ответ

Software Co должна признать выручку от продажи лицензии на потоковое видео в течение периода, потому что покупатель получает право на использование программы в том виде, в котором она существует в течение всего периода лицензии. Было бы неуместным признать выручку раньше, потому что большая часть «обещаний», данных покупателю, останется невыполненной на начало периода лицензии (которая представляет собой постоянное обновление).

Обратите внимание: процесс признания выручки в течение периода обсуждался в статье о периоде признания выручки. (здесь надо будет поставить ссылку на статью про период признания выручки)

### Предыдущая практика по МСФО (IAS) 18

МСФО (IAS) 18 допускал различную практику учета. МСФО (IFRS) 15 содержит более подробные рекомендации в отношении того, когда признавать выручку: в течение периода или в определенный момент времени. Особенно это касается лицензионных соглашений.

# ДОГОВОРЫ, КОТОРЫЕ СОДЕРЖАТ НЕСКОЛЬКО ТОВАРОВ/УСЛУГ

## ОБЪЕДИНЕНИЕ ИЛИ РАЗЪЕДИНЕНИЕ ДОГОВОРОВ

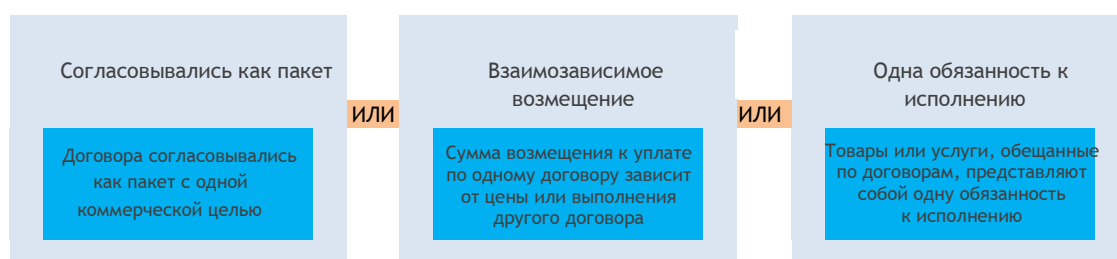
Ранее в МСФО практически отсутствовало руководство в отношении разделения договоров на компоненты. МСФО (IFRS) 15 содержит детальные требования и, очень вероятно, многим компаниям придется изменить свою текущую учетную политику и подходы. Наиболее значительный эффект это окажет на модель признания выручки и прибыли. Особенно значимо подобные изменения коснутся компаний в области новых технологий, медиа и телекоммуникационной индустрии (ТМТ).

Отсутствие в прошлом руководства в отношении разделения договоров на компоненты привело к тому, что решение вопроса, как распределять и признавать выручку, основывалось на существенном суждении. Например, это касалось контрактов, которые предусматривали бесплатную передачу мобильного телефона совместно с предоставлением определенного количества минут использования за ежемесячную абонентскую плату в течение оговоренного периода времени. Некоторые компании учитывали затраты на телефон как рекламные расходы, другие откладывали признание расходов на телефон и амортизировали их в течение минимального периода по контракту. Были компании, которые признавали выручку от продажи телефона, но ограничивали ее величиной себестоимости телефона.

Применение МСФО (IFRS) 15 приведет к тому, что выручка, полученная от договора, будет распределяться на каждый компонент (или «обязанность к исполнению»). Это означает, что на начало каждого договора компании отразят выручку и признают прибыль, относящуюся к поставке мобильного телефона. По сравнению с прошлой практикой, это будет означать признание большей величины выручки и прибыли на дату начала договора и меньше — в течение срока действия договора.

## ОБЪЕДИНЕНИЕ ДОГОВОРОВ

Компании должны проанализировать, следует ли им объединять отдельные договоры, заключенные с одним и тем же покупателем. МСФО (IAS) 18 не содержал требования объединения отдельных договоров по выручке. МСФО (IFRS) 15 заменил это на конкретное руководство, которое требует объединения договоров в случае выполнения определенных критериев.



## ГАРАНТИИ

Как для многих других товаров или услуг, телекоммуникационное оборудование часто продается с гарантией того, что оно будет удовлетворительно функционировать в течение оговоренного периода времени. Учет гарантий зависит от следующего:

- имеется ли у покупателя опция приобрести гарантию отдельно, и
- если гарантия — это часть общего пакета товаров и услуг, проданных покупателю, предоставляет ли гарантия просто уверенность в том, что оборудование и программное обеспечение соответствуют спецификациям, согласованным в договоре.

Под спецификациями, 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 телекоммуникационного оборудования, 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.

### Пример: разъединение

#### Исходная информация

Абонент А купил тариф у Telecom Co на получение мобильного интернета в течение 24-х месяцев. Как часть тарифа, он платит 50 долларов в месяц и получает 10GB мобильного Интернета в месяц и неограниченные звонки и телефонные сообщения. Как часть договора, абонент А также получает Iphone 7, за который он платит дополнительные 5 долларов в месяц. Цена обособленной продажи телефона — 800 долларов.

#### Вопрос

Сколько обязанностей к исполнению предусматривает тариф и каким образом подлежит распределить цену сделки между ними?

#### Ответ

Telecom Co заключила 1 договор с Абонентом А, но МСФО требует, чтобы все отличимые обязанности к исполнению были идентифицированы и учтены отдельно.

В данном случае можно выделить две обязанности к исполнению — предоставление доступа к мобильному интернету и продажу телефона.

Совокупная цена сделки — 1 320 долларов, которая состоит из 1200 долларов за услуги мобильного интернета (50 долларов x 24 месяца) и 120 долларов за мобильный телефон (5 долларов x 24 месяца). Получившаяся цена сделки (1320 долларов) подлежит распределению на две обязанности к исполнению в пропорции к их ценам обособленных продаж. Таблица ниже иллюстрирует это распределение.

Компоненты по договору	Цена по договору	Цена обособленной продажи	Выручка
Мобильный телефон	\$120	\$800	\$528 ( $\$1\,320 \times (800/2\,000)$ )
Мобильный интернет	\$1 200	\$1 200 ( $24 \times \$50$ )	\$792 ( $\$1\,320 \times (1\,200/2\,000)$ )
<b>Всего</b>	<b>\$1 320</b>	<b>\$2 000</b>	<b>\$1 320</b>

Telecom Co должна признать выручку в сумме 528 долларов в самом начале договора, когда телефон передается покупателю, потому что она выполнила свою обязанность к исполнению по доставке телефона. Telecom Co также будет признавать 33 доллара каждый месяц (792 долларов/24 месяца) в качестве выручки от предоставления услуг мобильного Интернета.

### Предыдущая практика по МСФО (IAS) 11/18

По предыдущей практике, согласно МСФО (IAS) 11/ МСФО (IAS) 18, выручка признавалась в размере 55 долларов ежемесячно. Требования МСФО (IFRS) 15 по «разъединению» обязанностей к исполнению приводят к значительному изменению модели признания выручки в связи с тем, что выручка от продажи мобильного телефона признается в самом начале действия договора.

### Пример: объединение

#### Исходная информация

Покупатель купил у Software Co 12-месячную лицензию за 1000 долларов. Он также имеет отдельный контракт на установку программного обеспечения по цене 200 долларов. Программное обеспечение не может быть установлено любой иной стороной и не может быть использовано без установки. Лицензия на программное обеспечение и ключ доступа были переданы 1 января 2018 года, услуги по установке были предоставлены 1 февраля 2018 года.

#### Вопрос

Следует ли объединить эти два договора?

#### Ответ

Обратимся к схеме выше, где перечислены критерии для объединения договоров. Эти два договора подлежат объединению, потому что хотя бы один из критериев был выполнен, а именно:

- Software Co заключила договоры с покупателем А как пакет услуг с одной коммерческой целью;
- покупатель А не может получить выгоду отдельно от программного обеспечения, так как для этого требуется его установка.

Товары и услуги, обещанные в двух договорах на лицензию и услуги по установке, представляют собой одну обязанность к исполнению. Таблица ниже иллюстрирует разницу в периоде признания в зависимости от того, объединены контракты в одну обязанность к исполнению или оставлены отдельно.



	Отдельные договоры (выручка)	Объединенные договоры (выручка)
1 Января 2018	\$1 000	-
1 Февраля 2018	\$200	\$1 200

Software Co следует объединить договоры и признать выручку от сделки в момент установки программного обеспечения.

#### Предыдущая практика по МСФО (IAS) 11 / МСФО (IAS) 18

По предыдущей практике, согласно МСФО (IAS) 11/ МСФО (IAS), 18 эти два контракта учитывались отдельно.

#### Практическое влияние на системы и процессы

Некоторые примеры практического влияния на системы и процессы Software Co включают:

- идентификацию двух связанных договоров;
- определение, подлежат ли связанные договора объединению;
- идентификацию нескольких обязанностей к исполнению;
- определение цены обособленной продажи для каждой обязанности к исполнению;
- настройку системы для признания выручки от продажи телефона и оказания услуги по предоставлению мобильного Интернета отдельно.

## ДОГОВОРЫ С ПЕРЕМЕННЫМ ВОЗМЕЩЕНИЕМ

В данной статье мы обсудим особенности применения МСФО (IFRS) 15 компаниями отраслей ТМТ к договорам с переменным возмещением.

Сумма возмещения, указанная в договоре, может быть фиксированной, переменной или комбинацией фиксированных и переменных сумм. Договоры часто содержат условия, которые могут привести к изменениям суммы возмещения, получаемой продавцом. Например, в случае компаний средств массовой информации может полагаться бонус за производство или размещение рекламы до определенной даты и, наоборот, могут налагаться штрафы, если дата завершения наступила позже оговоренного срока. Эти положения договоров приводят к тому, что называется в МСФО (IFRS) 15 «переменное возмещение».

Если возмещение – переменное, то МСФО (IFRS) 15 вводит ограничение на сумму, которая может быть признана. Это означает, что выручка не подлежит признанию, если только не является **в высокой 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. Нет четкого указания на то, что такое высокая степень вероятности, но, как правило, это показатель, превышающий 75-80%.

Продавец оценивает величину переменного возмещения, на которое он имеет право в обмен на передачу обещанных товаров или услуг, используя один из двух возможных методов оценки: метод ожидаемой стоимости и метод наиболее вероятной величины. Выбранный метод должен применяться последовательно на протяжении всего срока действия договора.

### Метод ожидаемой стоимости

**Ожидаемая стоимость – это сумма взвешенных с учетом вероятности возможных значений ожидаемого возмещения из диапазона его возможных значений. Данный метод применяется, если у продавца большое количество договоров с одинаковыми характеристиками.**

### Метод наиболее вероятной величины

Наиболее вероятная величина – это единственное наиболее вероятное значение ожидаемого возмещения из диапазона его возможных значений (то есть единственный наиболее вероятный результат договора). Этот метод применяется, если у договора два возможных результата, например, премия по результатам работы – будет или не будет получена.

Выбор метода не является произвольным: применяется тот из них, который, как ожидается, обеспечивает наиболее точный прогноз суммы возмещения, на которую продавец, как он рассчитывает, будет иметь полное право.

В обстоятельствах, когда имеется большое количество схожих договоров, «метод ожидаемой стоимости» в отношении портфеля договоров, вероятно, является наиболее подходящим. Но когда существует только два возможных результата (премия по результатам работы – будет или не будет получена), уместным является метод наиболее вероятной величины.

Пример: премия по результатам работы (используется метод ожидаемой стоимости)

### Исходная информация

Покупатель нанял Media Co для помощи в разработке рекламной кампании стоимостью 1 млн долларов. Если реклама будет закончена вовремя, Media Co получит премию по результатам работы в размере 100 тысяч долларов. Сумма будет уменьшаться на 10 тысяч долларов за каждую неделю нарушения сроков завершения проекта.

Расчетная дата завершения работы	Вероятность
Вовремя	25%
На 1 неделю позже	25%
На 2 недели позже	20%
На 3 недели позже	20%
На 4 недели позже	10%

### Вопрос

Как определить цену сделки?

### Ответ

В этом примере мы используем метод **ожидаемой стоимости** (метод **наиболее вероятной величины** использовать нельзя, так как в примере не два возможных варианта развития событий, а больше). Используя метод ожидаемой стоимости, мы применяем сумму, взвешенную с учетом вероятностей, для расчета ожидаемой выручки.

Расчетная дата завершения работ		Сумма, взвешенная с учетом вероятностей, \$
Вовремя	$25\% \times (\$1\,000\,000 + \$100\,000)$	275 000
На 1 неделю позже	$25\% \times (\$1\,000\,000 + \$90\,000)$	272 500
На 2 недели позже	$20\% \times (\$1\,000\,000 + \$80\,000)$	216 000
На 3 недели позже	$20\% \times (\$1\,000\,000 + \$70\,000)$	214 000
На 4 недели позже	$10\% \times (\$1\,000\,000 + \$60\,000)$	106 000
<b>Итого цена сделки</b>		<b>1 083 500</b>

### Предыдущая практика в соответствии с МСФО (IAS) 11 и МСФО (IAS) 18

В соответствии с МСФО (IAS) 11/ МСФО (IAS) 18 выручка признавалась, если была **вероятность** того, что она будет получена. Это часто приводило к последующему сторнированию (уменьшению). Новый стандарт позволяет признавать выручку только если в высшей степени вероятно, что в будущем не произойдет значительного уменьшения суммы, признанной накопительным итогом выручки.

## Пример: штрафы (использование метода наиболее вероятного конечного результата)

### Исходная информация

Компания Software Co заключила договор на разработку прикладного программного обеспечения стоимостью 100 тысяч долларов. Если программа не будет готова вовремя, компания заплатит штраф в размере 20 тысяч долларов. Компания разрабатывала такое программное обеспечение и прежде, так что с вероятностью 90% разработка программного обеспечения будет завершена вовремя.

### Вопрос

Какая сумма является ценой сделки?

### Ответ

Есть только два возможных решения:

- 100 тысяч долларов, если разработка программы будет завершена вовремя, или
- 80 тысяч долларов, если разработка программы не будет завершена вовремя.

Для этой ситуации метод наиболее вероятной величины лучше прогнозирует сумму возмещения, поэтому цена сделки – 100 тысяч долларов. Выбор этой суммы означает высшую степень вероятности того, что уменьшения значительной части выручки не произойдет, так как практика показывает, что компания соблюдает сроки выполнения заказов на 90% (что превышает 75-80%).

### Предыдущая практика в соответствии с МСФО (IAS) 11 / МСФО (IAS) 18

В соответствии с прошлой практикой, выручка учитывалась в размере 100 тысяч долларов и расходы в размере 20 тысяч долларов, если они будут понесены.

### Практические последствия для систем и процессов

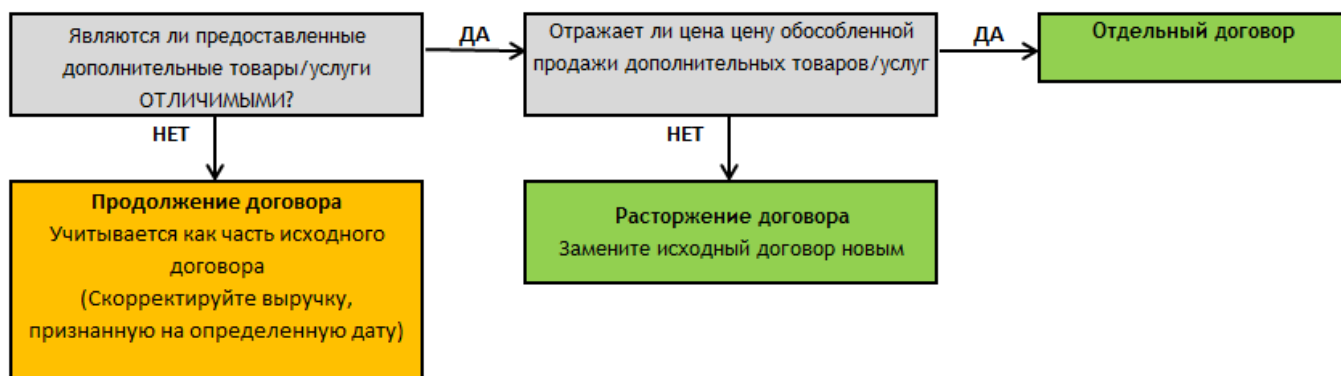
Некоторые из практических последствий на системы и процессы Media Co включают:

- определение вероятности оценочных дат завершения работ, привязанных к премиям по результатам работы и штрафам;
- определение вероятности наличия дефектов и гарантийного ремонта, влекущих за собой штрафы;
- выбор оптимального метода расчета переменного возмещения.

## МОДИФИКАЦИЯ ДОГОВОРОВ

Обычно в компаниях, относящихся к области разработки новых технологий, медиа и телекоммуникационной индустрии, объем и/или цена договоров модифицируются из-за изменений в объеме работы или из-за того, что к договору добавляются товары/ услуги. В прошлом в МСФО содержалось мало информации о последствиях этих изменений для учета.

В отличие от старой практики, 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 отчете о прибылях и убытках), либо к корректировке будущей выручки. Эти новые требования могут привести к значительным изменениям в модели признания выручки и прибыли.



**Пример: модификация (отличимый товар/услуга)**

**Исходная информация**

1 января 2019 года покупатель нанял компанию Software Co для разработки программного обеспечения за 500 тысяч долларов (оцениваемые затраты – 300 тысяч долларов).

1 января 2020 года Software Co и покупатель согласовали модификацию договора, чтобы включить в него оборудование, на базе которого будет разрабатываться программное обеспечение за дополнительные 50 тысяч долларов (оцениваемые затраты – 40 тысяч долларов).

Software Co регулярно поставляет это оборудование на обособленной основе по стандартной цене 60 тысяч долларов. Компания Software Co пришла к выводу, что она должна признавать выручку за разработку программного обеспечения в течение периода, а за продажу оборудования – в тот момент, когда оборудование доставляется покупателю.

На 1 января 2020 года исходный договор на разработку программного обеспечения был выполнен на 50%.

**Вопрос**

Как следует учитывать изменения к договору?

## Ответ

Поставка оборудования – отличимый товар, который должен учитываться как отдельная обязанность к исполнению. Так как договорная цена оборудования (50 тысяч долларов) меньше цены обособленной продажи (60 тысяч долларов), модификация учитывается как расторжение исходного и заключение нового договора. Это означает, что все невыполненные по старому договору работы переходят в новый договор на продажу оборудования.

Таким образом, итоговое возмещение по «новому договору» составляет 300 тысяч долларов как 50% от 500 тысяч долларов, остающихся от старого договора, плюс 50 тысяч долларов за договор на продажу оборудования. Эти 300 тысяч долларов вознаграждения затем распределяются на две обязанности к исполнению в новом договоре в пропорции к их ценам их обособленных продаж следующим образом:

Компоненты договора	Цена по договору	Цена обособленной продажи	Выручка
Программное обеспечение	\$250 000 (50% x \$500 000)	\$250 000 (50% x \$500 000)	\$241 936 ( $\$300\,000 \times \$250\,000 / \$310\,000$ )
Оборудование	\$50 000	\$60 000	\$58 064 ( $\$300\,000 \times (\$60\,000 / \$310\,000)$ )
Всего	\$300 000	\$310 000	\$300 000

Это значит, что по оставшейся работе на разработку программного обеспечения выручка составит 241 тысяч долларов, а не 250 тысяч долларов, так как скидка за оборудование относится на обе обязанности к исполнению.

## Предыдущая практика в соответствии с МСФО (IAS) 11 / МСФО (IAS) 18

По предыдущей практике эти два договора учитывались по отдельности и выручка признавалась по каждому из отдельных договоров.

## Пример: модификация (неотличимый товар/услуга)

### Исходная информация

1 января 2018 года покупатель нанял компанию Media Co чтобы снять телевизионную рекламу за 10 тысяч долларов, проект которой был подготовлен покупателем. Реклама будет сниматься в течение нескольких месяцев, что потребует от Media Co провести работу в 4-х разных местах.

На середине съемки (100 часов законченной работы из 200 забюджетированных), 31 декабря 2018 года покупатель А меняет сценарий и добавляет другую локацию для съемки. Для отражения этого факта в договор вносятся изменения, и общая цена по договору меняется до 12 тысяч долларов (данная модификация потребует дополнительные 20 часов работы).

Предположим, что Media Co признает выручку в течение периода с помощью метода ресурсов (фактические часы как % всего бюджета по времени).

### Вопрос

Как данная модификация должна учитываться на дату внесения изменений (31 декабря 2018 года)?

## Ответ

Необходимая дополнительная съемка не представляет собой отличимый товар или услугу. Следовательно, учет договора продолжается и необходимо рассчитать кумулятивную корректировку.

	Дата модификации (31 Декабря 2018)
Первоначальный % завершения	50% (100 фактических часов / 200 бюджетных часов)
Первоначальная выручка	\$10 000
Выручка, признанная на дату модификации	\$5 000 (50% x \$10 000)
Дополнительная выручка от модификации договора	\$2 000
Пересмотренная выручка по договору	\$12 000
Пересмотренный % завершения (после модификации)	45.5% (100 часов/220 бюджетных часов)
Скорректированная выручка	\$5 455 (45.5% x \$12 000)
Кумулятивная корректировка	\$455 (\$5 455 – \$5 000)

Следующие бухгалтерские записи будут сделаны Media Co 31 декабря 2018 года:

	Дт	Кт
Дт Торговая дебиторская задолженность / Актив по договору	\$455	
Кт Выручка		\$455

### Предыдущая практика в соответствии с МСФО (IAS) 11 / МСФО (IAS) 18

Предыдущий стандарт содержал ограниченное руководство, но общепринятой практикой был учет изменений на перспективной основе.

### Практические последствия для систем и процессов

Некоторые из практических последствий на системы и процессы Media Co включают:

- идентификацию того, являются ли отличимыми дополнительные товары/ услуги;
- настройку системы для определения кумулятивной корректировки, если дополнительные товары/ услуги не являются отличимыми.

## ДОГОВОРЫ С ПРАВОМ ВОЗВРАТА

Продажи в области телекоммуникаций часто сопровождаются правом покупателя на возврат, согласно которому покупатель может наделяться правом на возврат денег (например, в некоторых юрисдикциях существует «период на обдумывание», в течение которого покупатель может отменить договор без штрафа), или возврат в виде баланса, который может быть использован при следующей покупке, или правом обмена на другой товар.

В той степени, в которой продавец ожидает, что покупатель реализует свое право на возврат, выручка в отношении этих товаров или услуг не признается, даже если они уже переданы покупателю. Вместо этого признается обязательство на возврат вместе с правом на себестоимость актива (в зависимости от того, имеет ли первоначальный актив какую-либо ценность).

### Пример

#### Исходная информация

Telecom Co продает мобильные телефоны с правом возврата в течение одного месяца после покупки.

Мобильные телефоны продаются за 1000 долларов каждый (себестоимость – 800 долларов), и, по оценке Telecom Co, 10% мобильных телефонов будут возвращены в течение 1 месяца.

#### Вопрос

Как Telecom Co должна учесть данные продажи с правом на возврат?

#### Ответ

Telecom Co должна признать обязательство по возврату в той степени, в которой она ожидает, что мобильные телефоны будут возвращены.

	Дт	Кт
Дт Денежные средства	\$1 000	
Кт Обязательство по возврату (10% x \$1 000)		\$100
Кт Выручка (\$1 000 – \$100)		\$900

*Отложение выручки в отношении 10% товаров, ожидаемых к возврату*

Затем Telecom Co признает право на себестоимость актива следующим образом:

	Дт	Кт
Дт Право на получение товаров (\$800 x 10%)	\$80	
Дт Себестоимость проданных товаров (\$800 – \$80)	\$720	
Кт Запасы		\$800

*Признание права на восстановление себестоимости телефона*



## **Предыдущая практика в соответствии с МСФО (IAS) 11 / МСФО (IAS) 18**

По прошлой практике признавался резерв на сумму ожидаемых возвратов, но не признавалось право на восстановление себестоимости товаров.

### **Практическое влияние на системы и процессы**

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

- настройку системы, чтобы собрать информацию о возвратах;
- настройку процессов, чтобы оценить будущий уровень возвратов;
- настройку системы учета права на возврат и права на восстановление себестоимости товаров.

## ЗАТРАТЫ НА ТЕНДЕР

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.

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, такие как расходы на юристов, не подлежат рассмотрению, так как эти расходы были бы понесены независимо от того, был ли получен договор. Хотя и можно возразить, что юридический отдел не существовал бы, если бы у компании не было необходимости заключать договоры, МСФО (IFRS) 15 не разрешает рассматривать эти договоры как портфель 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 характеру передачи товаров или услуг, указанных в договоре. При определении надлежащего периода и характера амортизации необходимо применить профессиональное суждение.

### Пример: затраты на тендер

#### Исходная информация

Software Co. выиграла тендер на разработку программного продукта для правительства и понесла следующие затраты для получения договора:

- комиссия за внешнее юридическое сопровождение – \$35 000
- командировочные расходы для участия в тендере – \$5 000
- комиссионные отделу продаж в случае успеха – \$10 000
- внешнее консультирование, понесенное после того, как Software Co выиграла тендер, – \$20 000
- внешнее консультирование, понесенное до того, как Software Co выиграла тендер, – \$10 000
- административные расходы на подготовку тендерной документации – \$15 000

Завершение проекта ожидается через два года.

#### Вопрос

Как Software Co следует учесть затраты на тендер?

Ответ

Затраты	Сумма	Учет	Обосновие
Комиссия за внешнее юридическое сопровождение	35 000	Расходы	Списывается на расход, так как она была бы понесена независимо от того, является ли тендер успешным
Командировочные расходы для участия в тендере	5 000	Расходы	Списываются на расходы, так как они были бы понесены независимо от того, является ли тендер успешным
Комиссионные отделу продаж	10 000	Капитализация	Признаны в качестве актива, так как это дополнительные издержки на заключение договора и компания ожидает их возмещения путем получения в будущем вознаграждения за разработку программного продукта
Внешнее консультирование, понесенное после того, как Software Co выиграла тендер	\$20 000	Капитализация	Признаны в качестве актива, так как это дополнительные издержки на заключение договора и компания ожидает их возмещения путем получения в будущем вознаграждения за разработку программного продукта
Внешнее консультирование, понесенное до того, как Software Co выиграла тендер	\$10 000	Расход	Списывается на расходы, так как они были бы понесены независимо от того, является ли тендер успешным.
Административные расходы	\$15 000	Расходы	Списываются на расходы, так как они были бы понесены независимо от того, является ли тендер успешным
Всего	\$95 000		

*Журнальные проводки*

	Дт	Кт
Дт Затраты на тендер (актив)	\$30 000	
Дт Расходы, связанные с тендером	\$65 000	
Кт Торговая кредиторская задолженность		\$95 000

## Предыдущая практика в соответствии с МСФО (IAS) 18

В МСФО было мало информации о том, какие виды расходов разрешается капитализировать, но на практике компании капитализировали большинство расходов, связанных с тендером, если тендер прошел успешно. МСФО (IFRS) 15 устанавливает больше ограничений относительно того, какие затраты могут капитализироваться.

## Практические последствия для систем и процессов

Некоторые из практических последствий на системы и процессы Software Co включают настройку:

- системы для фиксации затрат на тендеры;
- процессов для идентификации того, какие затраты могут капитализироваться;
- системы для признания капитализированных затрат;
- системы для амортизации капитализированных затрат;
- процессов для оценки обесценения капитализированных затрат.

## ЗНАЧИТЕЛЬНЫЙ КОМПОНЕНТ ФИНАНСИРОВАНИЯ

Контракты компаний, работающих в области новых технологий, медиа и телекоммуникаций, 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, другая — 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.

### Пример 1: покупатель вносит депозит

#### Исходная информация

Software Co заключила договор с покупателем на разработку программного обеспечения. Контроль над законченной программой перейдет к покупателю через 2 года (предположим, что обязанность продавца к исполнению выполняется в определенный момент времени).

Договор содержит две опции по оплате:

- покупатель может заплатить 5 млн долларов через два года, когда получит контроль над программным обеспечением; или
- покупатель может заплатить 4 млн долларов при заключении договора.

Покупатель решил заплатить 4 млн долларов при заключении договора. Ставка привлечения дополнительных заемных средств для Software Co составляет 6%.

#### Вопрос

Является ли внесенный задаток механизмом финансирования?

#### Ответ

Из-за большого промежутка времени между датой оплаты покупателем и передачей ему актива (завершенного программного обеспечения), а также с учетом влияния действующих на рынке процентных ставок, в данном соглашении имеется значительный компонент финансирования.

На дату начала договорных отношений вносятся следующие журнальные проводки:

	Дт	Кт
Дт Денежные средства	\$4 000 000	
Кт Обязательство по договору		\$4 000 000
<i>Признание обязательства по договору в связи с авансовым платежом</i>		

В течение двухлетнего периода разработки внесены следующие журнальные проводки:

	Дт	Кт
Дт Расходы по процентам	\$494 400	
Кт Обязательство по договору		\$494 400
<i>Прирост обязательства по договору по ставке 6% (6% сложного процента X \$4 млн долларов за два года)</i>		

На дату передачи актива покупателю вносятся следующие журнальные проводки:

	Дт	Кт
Дт Обязательство по договору	\$4 494 400	
Кт Выручка		\$4 494 400
<i>Признание выручки по договору после выполнения обязанности к исполнению</i>		

Обратите внимание: ставка, вмененная в договор, составляет 11,8% (именно эта ставка позволяет сделать два альтернативных условия платежа экономически равными). Однако компания определила, что, в соответствии с пунктом 64 МСФО (IFRS) 15 ставка, которая будет корректировать вознаграждение по договору, это ставка привлечения дополнительных заемных средств для компании (6%), так как именно она отражает кредитные характеристики стороны, получающей финансирование.

### Предыдущая практика в соответствии с МСФО (IAS) 18

Распространенной практикой по МСФО (IAS) 18 было признание выручки в размере 4 млн долларов через два года, когда контроль переходит продавцу, без отдельного отражения компонента финансирования.

### Пример 2: покупатель платит с задержкой

#### Исходная информация

Компания Media Co заключила договор с покупателем на разработку новой рекламной кампании в течение одного года. Рекламные материалы будут закончены и переданы покупателю через 12 месяцев (если допустить, что обязанность к исполнению продавца будет выполнена в определенный момент времени). Договор предусматривает два варианта оплаты:

- покупатель может заплатить 4,5 млн долларов через 12 месяцев, когда получит законченные рекламные материалы; или

- покупатель может заплатить 5 млн долларов через год **после** того, как получит контроль.

Покупатель решил использовать второй вариант оплаты. Ставка привлечения дополнительных заемных средств для Media Co равна 6%.

### Вопрос

Является ли вариант поздней оплаты механизмом финансирования?

### Ответ

Из-за большого промежутка времени между датой оплаты покупателем и передачей ему актива (завершенных рекламных материалов), а также с учетом влияния действующих на рынке процентных ставок в данном соглашении имеется значительный компонент финансирования.

На дату завершения работы над рекламной компанией и передачи рекламных материалов покупателю вносятся следующие журнальные проводки:

	Дт	Кт
Дт Торговая дебиторская задолженность		\$4 716 981
Кт Выручка		\$4 716 981
<i>Признание выручки от продажи рекламных материалов по чистой текущей стоимости 5 млн долларов, которые необходимо уплатить через 12 месяцев по ставке привлечения дополнительных заемных средств в размере 6%.</i>		

В течение года до получения платежа от покупателя вносятся следующие журнальные проводки:

	Дт	Кт
Дт Торговая дебиторская задолженность		\$283 019
Кт Выручка по процентам		\$283 019
<i>Прирост процентов по торговой дебиторской задолженности по ставке 6% за 1 год</i>		

Когда покупатель погашает долг спустя 12 месяцев после передачи объекта, вносятся следующие журнальные проводки:

	Дт	Кт
Дт Денежные средства		\$5 000 000
Кт Торговая дебиторская задолженность		\$5 000 000
<i>Признание денежных средств, полученных от покупателя</i>		

### Предыдущая практика в соответствии с МСФО (IAS) 18

Более распространенной была другая практика в отношении учета дополнительного отложенного возмещения в размере 500 тысяч долларов. Некоторые компании могли признать его как компонент финансирования, но, скорее всего, большинство компаний так не делали.

## Комментарий BDO

Для идентификации того, имеет ли место значительный компонент финансирования, сравнение проводится между сроками платежа и сроками передачи (контроля) соответствующих товаров или услуг. От компаний, которые предоставляют товары или услуги, когда выручка не признается до определенного момента (при передаче покупателю завершенного объекта), может потребоваться корректировка финансирования, даже если услуги оказываются в течение периода.

Если признается значительный компонент финансирования, необходимо решить, надо ли капитализировать процентный расход в соответствии с МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам».

### Практические последствия для систем и процессов

Некоторые из практических последствий на системы и процессы Construction Co включают:

- идентификацию того, что имеется компонент финансирования;
- разработку ставки привлечения дополнительных заемных средств для компании;
- настройку системы для разделения операции на два компонента;
- настройку системы для признания влияния компонента финансирования.



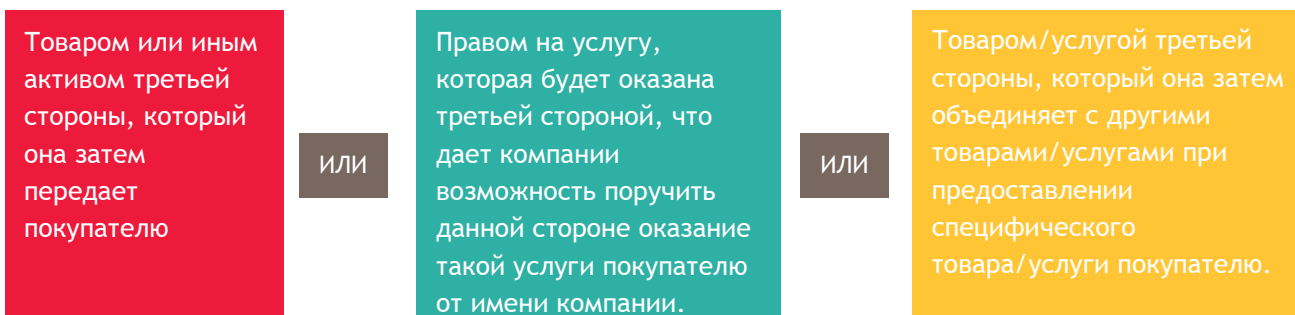
## ПРИНЦИПАЛ ИЛИ АГЕНТ

Продажа рекламы и оказание услуг в области средств массовой информации часто требуют от продавца нанимать сторонних поставщиков, обеспечивающих контент. Ключевой вопрос — должен ли продавец учитывать выручку как принципал (и отражать валовые суммы выручки и затрат) или как агент (в таком случае суммы отражаются в форме остаточного чистого вознаграждения).

МСФО (IFRS) 15 содержит детальное руководство для определения, действует продавец в роли принципала, то есть продает оговоренные продукты или услуги своим покупателям, или, наоборот, в роли агента, то есть организует для другой стороны (сторон) снабжение покупателей их товарами или услугами.

Отправной момент: если продавец контролирует товары и услуги до того, как они передаются покупателю, тогда он принципал. Однако, вывод может быть и другим, если, например, юридическое право на товары или услуги, которое получает продавец до того, как товары или услуги переданы покупателю, носит сиюминутный характер.

Анализ становится еще более сложным, если компания нанимает третью сторону для выполнения всей или части обязанности к исполнению от своего имени. В подобных случаях компания действует как принципал, если получает контроль над одним из следующих аспектов:



Прочие индикаторы того, что продавец действует как принципал, включают, но не ограничены следующими факторами:

- Продавец несет основную ответственность за исполнение обещания предоставить оговоренный товар или услугу.
- Продавец подвержен риску обесценения запасов до того, как оговоренные товар или услуга были переданы покупателю, или после передачи контроля покупателю (например, если у покупателя есть право возврата товара или услуги продавцу).
- Продавец имеет право самостоятельно устанавливать цену на оговоренные товар или услугу.

Хотя многие компании в медиаотрасли ранее анализировали, действуют они как принципал или как агент, представленное в МСФО (IFRS) 15 более детальное руководство может привести к изменениям в подходе.

## Пример 1: агент

### Исходная информация

Покупатель заключил договор с Advertising Co на покупку рекламного места в газете в течение определенного периода за 1000 долларов.

Advertising Co имеет право на комиссию 10% от продажной цены, которая удерживается из суммы оплаты в газету.

Цена на рекламу устанавливается газетным издательством. Компания Advertising Co требует оплату от покупателей до того, как она заказала рекламу у издательства.

Заказ неотменяемый. Покупатель отправляет свои требования по рекламе в издательство, и любые дальнейшие вопросы решаются между ними напрямую.

### Вопрос

Advertising Co действует как принципал или агент? Как стоит учитывать данную операцию?

### Ответ

Advertising Co действует как агент, потому что:

- Издательство несет ответственность за выполнение обещания запустить рекламу и Advertising Co не несет риски в отношении качества услуги.
- Вознаграждение Advertising Co выражено в форме комиссии.
- Advertising Co не имеет право самостоятельно устанавливать цены.
- Advertising Co не несет риск обесценения запасов, потому что только размещает заказы на размещение рекламы как только получает оплату от покупателя.
- Advertising Co просто организывает услугу, которая будет оказана издательством. Она не получает контроль над рекламным местом в газете до того, как покупатель разместил рекламу, и не имеет возможностей влиять на это.

Advertising Co должна признать выручку на «чистой» основе, то есть только полученную комиссию 100 долларов (10% x \$1 000).

	Дт	Кт
Дт Денежные средства	\$100	
Кт Выручка		\$100

## Пример 2: принципал

### Исходная информация

Покупатель заключил договор с Advertising Co на предоставление четверти страницы рекламного места в ежедневной газете XYZ на 365 дней за 100 тысяч долларов.

Advertising Co выкупает пять полных страниц места у ежедневной газеты XYZ на тот же самый период стоимостью 50 тысяч долларов, которые затем перепродает рекламодателям.

Advertising Co обсуждает цену рекламного места напрямую с покупателем.

Покупатель отправляет рекламные требования напрямую в издательство.

Если возникают какие-либо проблемы с публикацией рекламы со стороны ежедневной газеты XYZ, Advertising Co будет выступать со стороны покупателя.

### Вопрос

Advertising Co действует как принципал или агент? Как компании следует учесть сделку?

### Ответ

В данном сценарии Advertising Co выступает в роли принципала, потому что:

- Advertising Co ответственна за выполнение обещания запустить рекламу и будет выступать со стороны покупателя, если возникнут какие-либо проблемы с публикацией.
- Advertising Co имеет право устанавливать собственные цены.
- Advertising Co несет риск обесценения запасов, потому что обязана заплатить XYZ ежегодный платеж в 50 тысяч долларов за пять полных страниц рекламы независимо от того, будут ли они перепроданы покупателям.
- Хотя кажется, что Advertising Co просто организует выполнение услуг по размещению рекламы издательством, она контролирует рекламное место в газете до размещения там рекламы покупателем и имеет возможность дать указание издательству разместить на этом месте иную рекламу взамен.

Advertising Co признает выручку на валовой основе, то есть 100 тысяч долларов.

	Дт	Кт
Дт Денежные средства	\$100 000	
Кт Выручка		\$100 000

### Предыдущая практика по МСФО (IAS) 18

Практика применения по МСФО (IAS) 18 была схожей, но МСФО (IFRS) 15 дополнительно вносит небольшие отличия в части концепции «контроля», что изменяет подход к анализу со стороны компании.

### Практические последствия для систем и процессов

Некоторые из практических последствий на системы и процессы Advertising Co включают настройку:

- процессов для идентификации, является продавец принципалом или агентом;
- системы, чтобы учитывать выручку на нет-основе (за минусом затрат), если продавец выступает в роли агента.