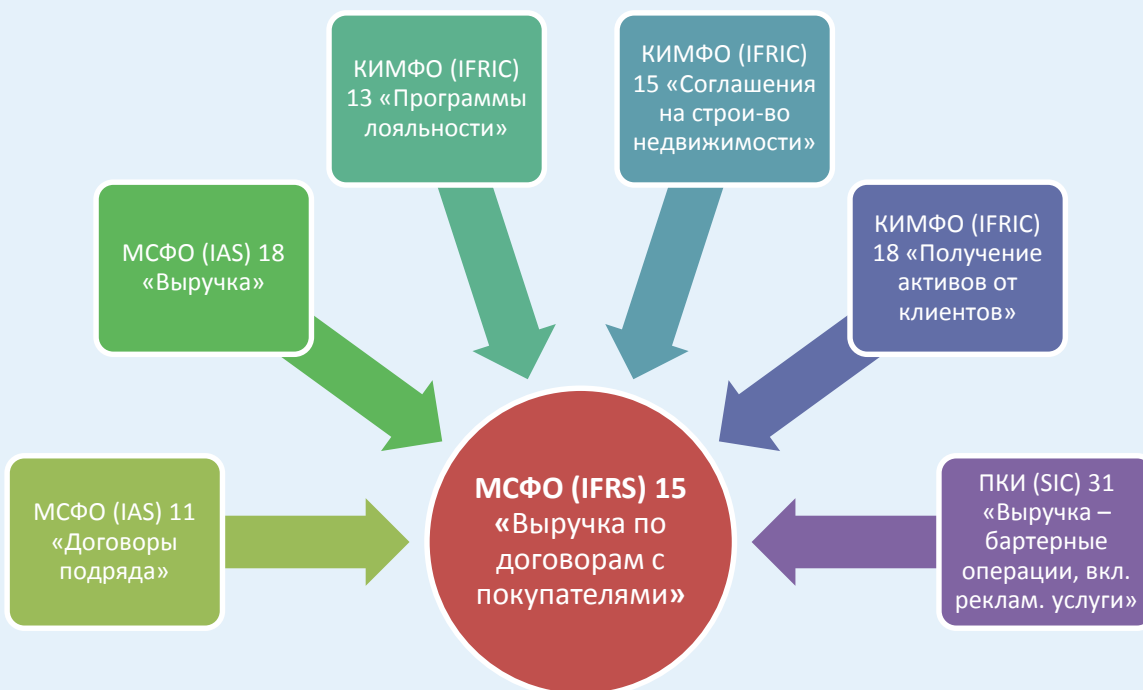


# МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»

## 1. Замена старых стандартов

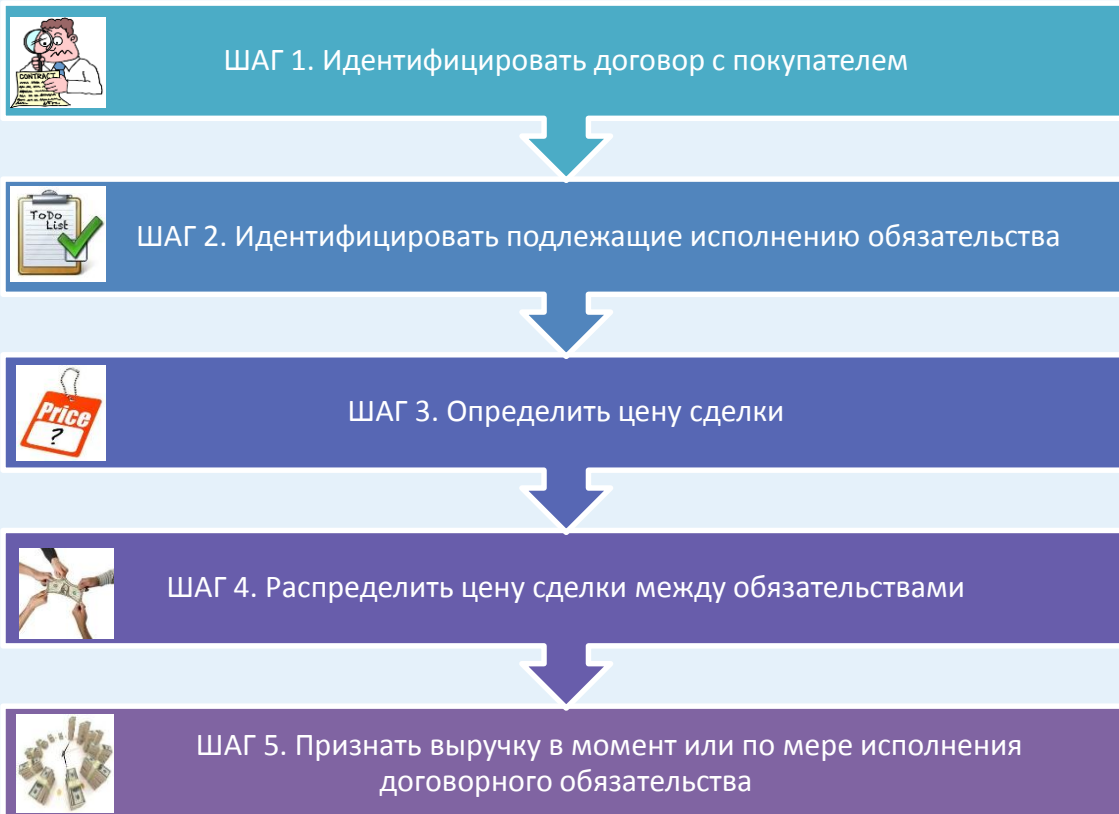
МСФО (IFRS) 15 заменяет положения МСФО (IAS) 18, МСФО (IAS) 11, а также ряда КИМФО и ПКИ:



# МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»

## 2. Пяти-шаговая модель

В МСФО (IFRS) 15 предусмотрена 5-шаговая модель признания выручки:



# МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»



## ШАГ 1. Идентифицировать договор с покупателем

**МСФО (IFRS) 15 применяются к договорам, которые соответствуют критериям:**

1. Стороны по договору утвердили договор (письменно, устно, согласно обычаям деловой практики) и обязуются выполнять предусмотренные договором обязательства;
2. Организация может идентифицировать права каждой стороны в отношении товаров или услуг;
3. Организация может идентифицировать условия оплаты;
4. Договор имеет коммерческое содержание;
5. Получение организацией возмещения является вероятным.

(Оценивая вероятность получения суммы возмещения, организация должна принимать во внимание только способность и намерение покупателя выплатить данную сумму возмещения при наступлении срока платежа. Сумма возмещения, право на которое будет иметь организация, может быть меньше, чем цена, указанная в договоре, если возмещение является переменным, поскольку организация может предложить покупателю уступку в цене.)

Компания продает 1 000 единиц продукта новому клиенту в обмен на 1 млн. долл. согласно заключенному договору. Клиент находится в стране, которая испытывает экономические трудности. Компания не ожидает, что клиент будет в состоянии заплатить всю сумму, указанную в договоре, и полагает, что только 0.4 млн. долл. будет получено по контракту. Если другие четыре критерия выполняются, то договор купли-продажи 1 000 единиц в обмен на 0.4 млн. долл. будет учитывается в соответствии с МСФО (IFRS) 15.

Последний критерий предназначен, для того чтобы помещать компании приметь модель учета выручки к проблематичным договорам и признавать выручку одновременно с большим убытком от обесценения.

### **Объединение договоров**

Организация должна объединить несколько договоров в один если:

1. договоры согласовывались как пакет с одной коммерческой целью;
2. сумма возмещения к уплате по одному договору зависит от цены или выполнения другого договора; либо
3. товары или услуги, обещанные по договорам, представляют собой одну обязанность к исполнению.

# МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»

Если договор с покупателем не удовлетворяет критериям,



то организация анализирует договор на продолжающейся основе.

Если договор с покупателем не удовлетворяет критериям,



и организация получает возмещение от покупателя, то



То возмещение признается в качестве **выручки** только в случае наступления любого из событий ниже:

То возмещение признается в качестве **обязательства** до тех пор, пока не произойдет одно из событий ниже:

- (а) у организации не осталось обязанностей по передаче товаров или услуг покупателю и все/практически все возмещение было получено организацией и не подлежит возврату; либо
- (б) договор был расторгнут, а возмещение не подлежит возврату.

## МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»

Девелопер заключает договор с заказчиком о продаже здания на сумму в 1 млн. долл. Здание находится в районе, где новые рестораны сталкиваются с высоким уровнем конкуренции и заказчик имеет небольшой опыт в ресторанном бизнесе. Заказчик заплатил невозвратный депозит в размере 50 тыс. долл. Для оставшихся 95 % вознаграждения заключено долгосрочное соглашение о финансировании.

Финансирование предоставляется без права регресса, что означает, что в случае банкротства заказчика, девелопер может вступить во владение зданием, но не может запросить дополнительную компенсацию от заказчика, даже если залог не покрывает всю сумму задолженности.

Стоимость строительства здания равна 600 тыс. долл. Заказчик получает контроль над зданием на дату подписания договора.

При оценке, отвечает ли контракт критериям контакта, пункт «5. Получение организацией возмещения является вероятным.» не выполняется. Потому что способность клиента и намерение платить находится под сомнением так как:

- 1) заказчик намерен погасить кредит (который имеет значительное сальдо), в основном из доходов, полученных от его ресторанного бизнеса (бизнес сталкивается со значительными рисками из-за высокой конкуренции в отрасли и у клиента ограниченный опыт);
- 2) заказчик не имеет иных доходов или активов, которые могут быть использованы для погашения кредита;
- 3) ответственность заказчика по кредиту ограничена, так как кредит без права регресса.

Так как критерии договора не выполнены, то девелопер должен признавать невозвратный депозит в качестве обязательства до тех пор, пока не произойдет одно из событий:

- (а) у организации не останется обязанностей по передаче товаров или услуг покупателю и все либо практически все возмещение, обещанное покупателем, будет получено организацией и не будет подлежать возврату; либо
- (б) договор будет расторгнут, а полученное от покупателя возмещение не будет подлежать возврату.

Дт Денежные средства Кт Депозит 50 тыс. долл.

Девелопер продолжает учитывать депозит, а также выплаты основного долга и процентов как обязательство до тех пор, пока не будут выполнены критерии договора (т.е. есть получение организацией возмещения станет вероятным).

# МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»



## ШАГ 2. Идентифицировать подлежащие исполнению обязательства

Компания должна идентифицировать каждое содержащееся в договоре с клиентом «обещание» поставить некий товар или оказать некую услугу. Обещание рассматривается как обязанность, подлежащая исполнению, если обещанный товар/услуга отчетливо выделяются (т.е. являются отличимыми).

Обещанный товар/услуга отчетливо являются отличимыми, если отвечают обоим ниже обозначенным критериям:

### Критерий 1

- покупатель может получить выгоду от товара или услуги либо в отдельности, либо вместе с другими ресурсами, к которым у покупателя имеется свободный доступ

### Критерий 2

- обещание организации передать товар или услугу покупателю является отдельно идентифицируемым от других обещаний по договору

### **Строительство дома**

Компания «Альфа» заключила договор на строительство дома – процесс, который требует большого количества различных товаров и услуг.

Как правило, указанные товары отвечали бы критерию 1, поскольку покупатель мог бы получить выгоду от использования каждого отдельного кирпича или окна вместе с другими доступными ему ресурсами. Однако применительно к каждому отдельному кирпичу или окну не удовлетворяется критерий 2, поскольку компания предоставляет услугу по интеграции данных товаров в один конечный результат. Поэтому товары и услуги, используемые в процессе строительства данного дома, объединяются и учитываются как одна обязанность подлежащая исполнению в рамках договора.

### **Лицензия и продвижение**

Компания «Бета» заключает лицензионное соглашение о передаче прав на лекарственный препарат и совместном его продвижении на рынке в определенном регионе. Лицензия может рассматриваться как отдельная обязанность, подлежащая исполнению, поскольку использование этой лицензии не зависит в значительной степени и не взаимосвязано в значительной степени с деятельностью по продвижению соответствующего лекарственного препарата. Такой вывод связан с тем, что деятельность по совместному продвижению лекарственного препарата может осуществлять и какая-то другая сторона, а лицензия может использоваться и без осуществления такой деятельности.

# МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»

При оценке делимости обязательства нужно учитывать ряд факторов, включая степень интеграции, *уровень кастомизации* и последовательность выполнения обязательств исполнителя (т.е. возможны ситуации, когда клиент не может использовать товар/услугу до поставки другого товара/услуги по тому же договору).

Разработчик программного обеспечения, заключает договор с заказчиком, чтобы передать лицензии на программное обеспечение, выполнить услуги установке и обеспечить обновление программного обеспечения, а также техническую поддержку (онлайн и через телефон) в течение двух лет.

Обычно разработчик продает лицензию, услуги по установке, обновление и техническую поддержку по отдельности. Программное обеспечение остается работоспособно без обновлений и технической поддержки.

## Сценарий 1

Услуги по установке выполняется регулярно другим компания, и существенно не меняет программное обеспечение.

Согласно МСФО (IFRS) 15 разработчик должен выделить четыре обязательства:

- ✓ лицензия на программное обеспечение
- ✓ услуги по установке
- ✓ обновление программного обеспечения
- ✓ техническая поддержка

## Сценарий 2 (высокий уровень кастомизации)

Услуги по установке программного обеспечения включают существенные изменения: добавление новых функциональных возможностей для того, чтобы программное обеспечение взаимодействовало с другим специализированным программным обеспечением заказчика. Услуги по установке могут быть выполнены другими компаниями.

Согласно МСФО (IFRS) 15 разработчик должен выделить три обязательства:

- ✓ услуги по установке включая лицензию на программное обеспечение
- ✓ обновление программного обеспечения
- ✓ техническая поддержка

Программное обеспечение значительно изменено и настроено для работы в компании заказчика. Хотя услуги по установке могут быть выполнены другими компаниями, разработчик определяет, что в рамках договора, обещание передать лицензию не отделимо от услуг по установке, следовательно, критерий 2 не выполняется. Таким образом, лицензия на программное обеспечение и услуги по установке представляют собой одно обязательство.

# МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»



## ШАГ 3. Определить цену сделки



Цена операции – это сумма возмещения, право на которое организация ожидает получить в обмен на передачу товаров/услуг покупателю.

Часто – это сумма, указанная в договоре. Тем не менее, организация должна анализировать условия договора и свою обычную деловую практику при определении цены операции (если организация примет меньшую цену чем ожидаемое вознаграждение).





# МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»

## 1. переменное возмещение

Сумма возмещения может варьироваться из-за скидок, возврата средств, кредитов, уступок в цене, стимулов, бонусов за результаты, штрафов и т.д.

**Компании могут расчетным путем оценить величину переменного возмещения двумя методами:**

### Методом ожидаемой стоимости

- Ожидаемая стоимость – это сумма взвешенных с учетом вероятности возможных значений ожидаемого возмещения из диапазона его возможных значений.
- Ожидаемая стоимость может быть надлежащей оценкой величины переменного возмещения, если у организации имеется большое количество договоров с аналогичными характеристиками.

1 января 2015 года, компания заключила договор с заказчиком на сооружение специализированного оборудования. Дата сдачи работ 31 марта 2015. Размер вознаграждения, указанного в договоре составляет 2 млн. долл. Но эта сумма будет увеличена или уменьшена 10 тыс. долл. за каждый день, если фактическая дата сдачи будет раньше или позже 31 марта 2015.

### Методом наиболее вероятной величины

- Наиболее вероятная величина – это единственное наиболее вероятное значение ожидаемого возмещения из диапазона его возможных значений (т. е. единственный наиболее вероятный результат договора).
- Наиболее вероятная величина может быть надлежащей оценкой величины переменного возмещения, если у договора есть только два возможных результата (например, организация либо получает бонус за результат, либо нет)

1 января 2015 года, компания заключила договор с заказчиком на сооружение специализированного оборудования. Дата сдачи работ 31 марта 2015. Размер вознаграждения, указанного в договоре составляет 2 млн. долл. Но эта сумма будет уменьшена 100 тыс. долл., если фактическая дата сдачи будет позже 31 марта 2015.

# МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»

## Обязательства в отношении возврата средств

Организация должна признать обязательство в отношении возврата средств, если организация получает возмещение от покупателя и ожидает, что она вернет все или часть данного возмещения покупателю.

Обязательство в отношении возврата средств необходимо корректировать в конце каждого отчетного периода с учетом изменения обстоятельств.

1 января 2015 года компания заключила договор на продажу товаров по цене 10 долл. за ед. Условия договора таковы, что если закупки превысят 1 000 ед. за 2015 год, компания ретроспективно снижает цену до 9 долл. за ед.

В первом квартале продажи составили 100 ед. и компания оценивает, что закупки клиента не превысят за год 1000 ед. Во втором квартале продажи составили 400 ед. и компания оценивает, что закупки клиента превысят за год 1000 ед. Во третьем квартале продажи составили 300 ед., а в четвертом - 350 шт.

Во втором квартале компания должна признать обязательства в отношении возврата средств:  $(100 \text{ ед.} + 400 \text{ ед.}) * (10 \text{ долл.} - 9 \text{ долл.}) = 500 \text{ долл.}$

		1 квартал	2 квартал	3 квартал	4 квартал	Итого
	Продажи в ед.	100	400	300	350	1 150
Дт	Дебиторская задолженность	1 000	4 000	3 000	3 500	11 500
Кт	Выручка	1 000	4 000	3 000	3 500	11 500
Дт	Выручка		500	300	350	1 150
Кт	Обязательства на возврат		500	300	350	1 150

# МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»

## 2.наличие в договоре значительного компонента финансирования

Если сроки выплат (как правило, более 1 года) предоставляют покупателю или организации значительную выгоду от финансирования, то в договоре может содержаться значительный компонент финансирования. Значительный компонент финансирования может существовать вне зависимости от того, указано ли финансирование в договоре в явной форме или подразумевается условиями оплаты.

Для расчетов процентов организация должна использовать ставку дисконтирования, которая применялась бы для отдельной операции финансирования между организацией и ее покупателем в момент заключения договора.

После заключения договора организация не должна корректировать ставку дисконтирования с учетом изменений процентных ставок или прочих обстоятельств (например, изменение оценки кредитного риска покупателя).

Компания продала товар заказчику 1 января 2015 года. Передача контроля на товар произойдет через 2 года. Контакт содержит два варианта оплаты: 5 000 долл. 31 декабря 2016 года или 4 000 долл. 1 января 2015 года.

Заказчик решает заплатить за товар 1 января 2015 года.  
Дт Денежные средства Кт Контактные обязательства 4 000 долл.



Внутренняя ставка доходности равна 11.8% (ставка при которой два варианта оплаты эквивалентны:  $4000 * (1+11.8\%)^2 = 5\,000$ ). **Но компания должна использовать свою ставку кредитования, которая равна 6%.**

31 декабря 2015 года компания начисляет процентные расходы:  
Дт Процентные расходы Кт Контактные обязательства 240 долл. (4 000 долл.\*6 %)

31 декабря 2016 года компания начисляет процентные расходы:  
Дт Процентные расходы Кт Контактные обязательства 254 долл. (4 240 долл.\*6 %)

31 декабря 2016 года компания признает выручку:  
Дт Контактные обязательства Кт Выручка 4 494 долл.

	2015 год	2016 год	Итого
Выручка		4 494	<b>4 494</b>
Процентные расходы	(240)	(254)	<b>(494)</b>
<b>Итого</b>	<b>(240)</b>	<b>4 240</b>	<b>4 000</b>

# МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»

## 3. неденежное возмещение

Организация должна оценить неденежное возмещение по справедливой стоимости.

Если организация не может обоснованно оценить справедливую стоимость неденежного возмещения, организация должна оценить возмещение косвенно, на основании цены обособленной продажи товаров или услуг, обещанных покупателю (или классу покупателей) в обмен на возмещение.



Если покупатель предоставляет товары или услуги (например, материалы, оборудование или персонал) с целью содействия выполнению договора организацией, организация должна оценить, получает ли она контроль над такими предоставленными товарами или услугами. Если это так, организация должна учитывать предоставленные товары или услуги в качестве неденежного возмещения, полученного от покупателя.

Компания заключила договор на предоставление услуг на еженедельной основе в течение одного года. В обмен на услуги покупатель предоставляет 100 обыкновенных акций за неделю обслуживания (в общей сложности 5200 акций по контракту). Условия в договоре требуют, чтобы акции должны быть переданы после успешного завершения услуги в конце каждой недели. Для определения цены сделки (и суммы выручки), предприятие оценивает справедливую стоимость 100 акций, которые получает каждую неделю. Компания не отражает какие-либо последующие изменения в справедливой стоимости акций в виде выручки.

# МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»

## 4. возмещение, подлежащее уплате покупателю

Возмещение, подлежащее уплате покупателю, включает в себя кредит или другие статьи (например, купон или ваучер), которые могут быть зачтены против сумм, причитающихся организации.

Организация должна учитывать возмещение, подлежащее уплате покупателю, как уменьшение цены операции и, следовательно, выручки, за исключением случаев, когда выплата в пользу покупателя осуществляется в обмен на отличимые товар или услугу, которые покупатель передает организации.

Если возмещение, подлежащее уплате покупателю, включает в себя переменную сумму, организация должна оценить цену операции.

Если возмещение, подлежащее уплате покупателю, является оплатой за отличимый товар или услугу, организация должна учитывать закупку товара или услуги аналогично тому, как она учитывает другие закупки у поставщиков.

Если сумма возмещения, подлежащего уплате покупателю, превышает справедливую стоимость отличимых товара или услуги, получаемых организацией от покупателя, организация должна учитывать такое превышение как уменьшение цены операции.

Если организация не может обоснованно оценить справедливую стоимость товара или услуги, полученных от покупателя, она должна учитывать все возмещение, подлежащее уплате покупателю, как уменьшение цены операции.

Соответственно, если возмещение, подлежащее уплате покупателю, учитывается как уменьшение цены операции, организация должна признавать уменьшение выручки, когда (или по мере того, как) происходит более позднее из двух событий, приведенных ниже:

- (a) организация признает выручку в отношении передачи соответствующих товаров или услуг покупателю;
- (b) организация выплачивает или обещает выплатить возмещение (даже если выплата обусловлена будущим событием). Такое обещание может подразумеваться обычной деловой практикой организации.

# МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»

## ШАГ 4. Распределить цену сделки между обязательствами

### Распределение на основе цен обособленной продажи

Организация должна:

- 1) определить цену обособленной продажи каждого товара/услуги в момент заключения договора и
- 2) распределить цену сделки пропорционально ценам обособленной продажи.

Цена обособленной продажи – это цена, по которой организация продала бы покупателю обещанные товар или услугу *в отдельности*.

Наилучшим подтверждением цены обособленной продажи является наблюдаемая цена товара или услуги (цена, указанная в договоре цена или цена по прейскуранту).

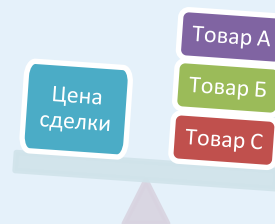
Если цена обособленной продажи не является наблюдаемой напрямую, организация должна оценить с помощью следующих подходов:

- 1) **Подход, основанный на скорректированной рыночной оценке** – на основе анализа рынка определить цену, которую покупатель согласился бы уплатить за такие товары или услуги. Могут использоваться цены конкурентов на аналогичные товары или услуги, скорректированные на для отражения затрат и маржи организации.
- 2) **Подход, основанный на ожидаемых затратах с учетом маржи** – организация может спрогнозировать свои ожидаемые затраты на выполнение обязанности к исполнению, а затем прибавить соответствующую маржу для данного товара или услуги.
- 3) **Остаточный подход** – организация может оценить цену обособленной продажи на основе общей цены операции за вычетом суммы наблюдаемых цен обособленной продажи других товаров или услуг, обещанных по договору.  
Метод может применяться только в случае соблюдения одного из критериев:
  - (i) организация продает один и тот же товар или услугу различным покупателям, получая при этом существенно различающиеся суммы;
  - (ii) организация еще не установила цену на такой товар или услугу, а товар или услуга ранее не продавались отдельно.

# МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»

## Распределение скидки

Если сумма цен обособленной продажи товаров или услуг по договору превышает обещанное возмещение по договору, то покупатель получает скидку.



Скидка распределяется на пропорциональной основе между всем обязательства, если нет наблюдаемого подтверждения, что скидка относится к конкретному товару/услуге.

Если вся скидка относится на конкретный товар/услугу, то компания должна распределить скидку *до использования остаточного подхода* для оценки цены обособленной продажи товара/услуги.

## МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»

### Условие:

Компания регулярно продает продукты «А», «В» и «С». Компания заключила договор с заказчиком на продажу продуктов «А», «В» и «С». Компания регулярно продает продукт «А» отдельно и, следовательно, обособленная цена продажи напрямую наблюдается. Самостоятельные продажи цены на продукты «В» и «С» не являются непосредственно наблюдаемыми. Для оценки обособленных цен продаж, компания использует подход, основанный на скорректированной рыночной оценке, для продукта «В» и подход, основанный на ожидаемых затратах с учетом маржи, для продукта «С».

В результате цены обособленной продажи продуктов «А», «В» и «С» соответственно равны: 40 долл., 55 долл., 45 долл..

### Сценарий 1 – пропорциональное распределение скидки

Компания заключила договор с заказчиком на продажу продуктов «А», «В» и «С» в обмен на 100 долл. Нет наблюдаемого подтверждения, что скидка относится к конкретному товару/услуге. В таком случае скидка распределяется пропорционально:

Продукт	Цена обособленной продажи	Распределение цены сделки между обязательствами
«А»	40	$=40/140*100=29$
«В»	55	$=55/140*100=39$
«С»	45	$=45/140*100=32$
	<b>140</b>	<b>100</b>

### Сценарий 2 – распределение скидки на конкретные товары

Компания заключила договор с заказчиком на продажу продуктов «А», «В» и «С» в обмен на 100 долл. Продукты «В» и «С» регулярно продаются вместе за вознаграждение 60 тыс. долл. Так как компания регулярно продает продукты «В» и «С» за 60 долл., а продукт «А» за 40 долл., то она имеет наблюдаем подтверждение, что вся скидка относится на продукты «В» и «С».

Продукт	Цена обособленной продажи	Распределение цены сделки между обязательствами
«А»	40	<b>=40</b>
«В»	55	$=55/(55+45)*60=33$
«С»	45	$=45/(55+45)*60=27$
	<b>140</b>	<b>100</b>



## МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»

### Сценарий 3 – распределение скидки до применение остаточного подхода

Компания заключила договор с заказчиком на продажу продуктов «А», «В» и «С» и «D» в обмен на 130 долл. Продукты «В» и «С» регулярно продаются вместе за вознаграждение 60 долл. Компания продает продукта «D» различным покупателям за существенно различающиеся суммы ( от 15 долл. до 45 долл. ). И компания решает учитывать с цену обособленной продажи используя остаточный подход.

Продукт	Цена обособленной продажи	Распределение цены сделки между обязательствами
«А»	40	=40
«В»	55	=55/(55+45)*60=33
«С»	45	=45/(55+45)*60=27
«D»	от 15 до 45	=130 - 40 -33 -27=30
		130

### Сценарий 4 – невозможность использования остаточного подхода

Компания заключила договор с заказчиком на продажу продуктов «А», «В» и «С» и «D» в обмен на 105 долл. Продукты «В» и «С» регулярно продаются вместе за вознаграждение 60 долл. Компания продает продукта «D» различным покупателям за существенно различающиеся суммы ( от 15 долл. до 45 долл. ). И компания решает учитывать с цену обособленной продажи используя остаточный подход.

Продукт	Цена обособленной продажи	Распределение цены сделки между обязательствами
«А»	40	=40
«В»	55	=55/(55+45)*60=33
«С»	45	=45/(55+45)*60=27
«D»	от 15 до 45	=105 - 40 -33 -27=5
		105

Применение остаточного подхода приводит к обособленной цене продаже 5 долл., что является неадекватным результатом, так как компания продает продукта «D» от 15 долл. до 45 долл. В таком случае компания проверяет свои наблюдаемые подтверждения, и использует другой подходящий метод.

# МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»

## ШАГ 5. Признать выручку в момент или по мере исполнения договорного обязательства

Организация должна признавать выручку, когда (или по мере того, как) организация выполняет обязанность к исполнению путем передачи обещанного товара или услуги (т. е. актива) покупателю.

Компания оценивает, используя **критерии**, не имеет ли место передача контроля на протяжении определенного времени:

1) покупатель одновременно получает и потребляет выгоды, связанные с выполнением организацией указанной обязанности по мере ее выполнения организацией;

• Например, услуги по уборке помещений.

2) в процессе выполнения организацией своей обязанности к исполнению создается или улучшается актив (например, незавершенное производство), контроль над которым покупатель получает по мере создания или улучшения этого актива

• Например, строительство актива на имеющейся у покупателя площадке, создание программного обеспечения, встроенного в ИТ-систему клиента.

3) выполнение организацией своей обязанности не приводит к созданию актива, который организация может использовать для альтернативных целей, и при этом организация обладает обеспеченным правовой защитой правом на получение оплаты за выполненную к настоящему времени часть договорных работ.

• Например, сооружение специализированного актива, с которым может работать только покупатель, или же создание актива по заказу покупателя.

# МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»

Если хотя бы один из критериев соблюден, компания признает выручку *на протяжении определенного времени* используя один из методов:

## Метод результата

- предусматривает признание выручки на основе непосредственных оценок стоимости для покупателя товаров/услуг, переданных до текущей даты, по отношению к оставшимся товарам/услугам, обещанным по договору.

## Метод ресурсов

- предусматривает признание выручки на основе усилий, предпринимаемых организацией для выполнения обязанности к исполнению, или потребленных для этого ресурсов относительно совокупных ожидаемых ресурсов, которые будут потреблены для выполнения такой обязанности к исполнению.

Если обязанность к исполнению не выполняется в течение периода, организация выполняет обязанность к исполнению в определенный момент времени.

Организация должна учитывать индикаторы передачи контроля.



# МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»

## 3. Особенности учета отдельных операций



# МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»

## Затраты по договору

Дополнительные затраты на заключение договора организация должна капитализировать (признавать в качестве актива), если ожидает возмещения таких затрат.

Дополнительные затраты – это затраты, которые бы компания не понесла, если бы договор не был заключен (например, комиссия за продажу).

Если такие затраты не попадают в сферу применения другого стандарта (МСФО (IAS) 2, МСФО (IAS) 16, и МСФО (IAS) 38), организация должна признавать актив, если:

1. затраты относятся непосредственно к договору;
2. затраты создают или улучшают качество ресурсов организации, которые будут использоваться в целях выполнения (или продолжения выполнения) обязанностей к исполнению в будущем;
3. ожидается, что затраты будут возмещены.

Капитализированные затраты амортизируются в течение срока, соразмерного с передачей товара/услуги. В практических целях, дополнительные затраты списываются в отчете о прибылях и убытках, если ожидаемый период амортизации меньше, чем один год.

Также при наличии признаков, организация должна признавать убыток от обесценения по капитализированным затратам.

# МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»

Продажа с  
правом на  
возврат

Для учета передачи продукции с правом на возврат, организация должна признавать все перечисленное ниже:

- (а) выручку от переданной продукции в размере возмещения, право на которое ожидает получить организация (таким образом, выручка не будет признаваться в отношении продукции, которая, как ожидается, будет возвращена);
- (б) обязательство в отношении возврата средств; и
- (с) актив (и соответствующую корректировку себестоимости продаж) в отношении права на получение продукции от покупателей при исполнении обязательства в отношении возврата средств.

31 декабря 2015 года компания «Одежда» устроила распродажу и продала 100 товаров (средняя цена за товар 100 долл.). Себестоимость товара 60 долл. Покупатели имеют право вернуть товар в течении 14 дней с даты покупки и получить деньги обратно. На основании опыта компании возвраты составляют 3% от продаж.

Право на возврат товара приводит к тому, что величина вознаграждения становится переменной.

Дт Денежные средства	10 000 долл. (100 тов.*100 долл.)
Кт Выручка	9 600 долл. (10 000 долл.*96%)
Кт Обязательства по возврату	400 долл. (10 000 долл.*4%)
Дт Себестоимость	5 760 долл. (100 тов.*60 долл.*96%)
Кт Товары	5 760 долл.



Запасы в сумме 240 долл. (100 тов.\*60 руб.\*4%) остаются на балансе продавца.

# МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»



## Гарантии

Если у покупателя имеется право приобрести гарантию отдельно, гарантия является отличимой услугой, поскольку организация обещает предоставить услугу покупателю в дополнение к продукции. В таких ситуациях организация должна учитывать обещанную гарантию согласно МСФО (IFRS) 15 в качестве обязанности к исполнению и распределять часть цены операции на такую обязанность к исполнению.

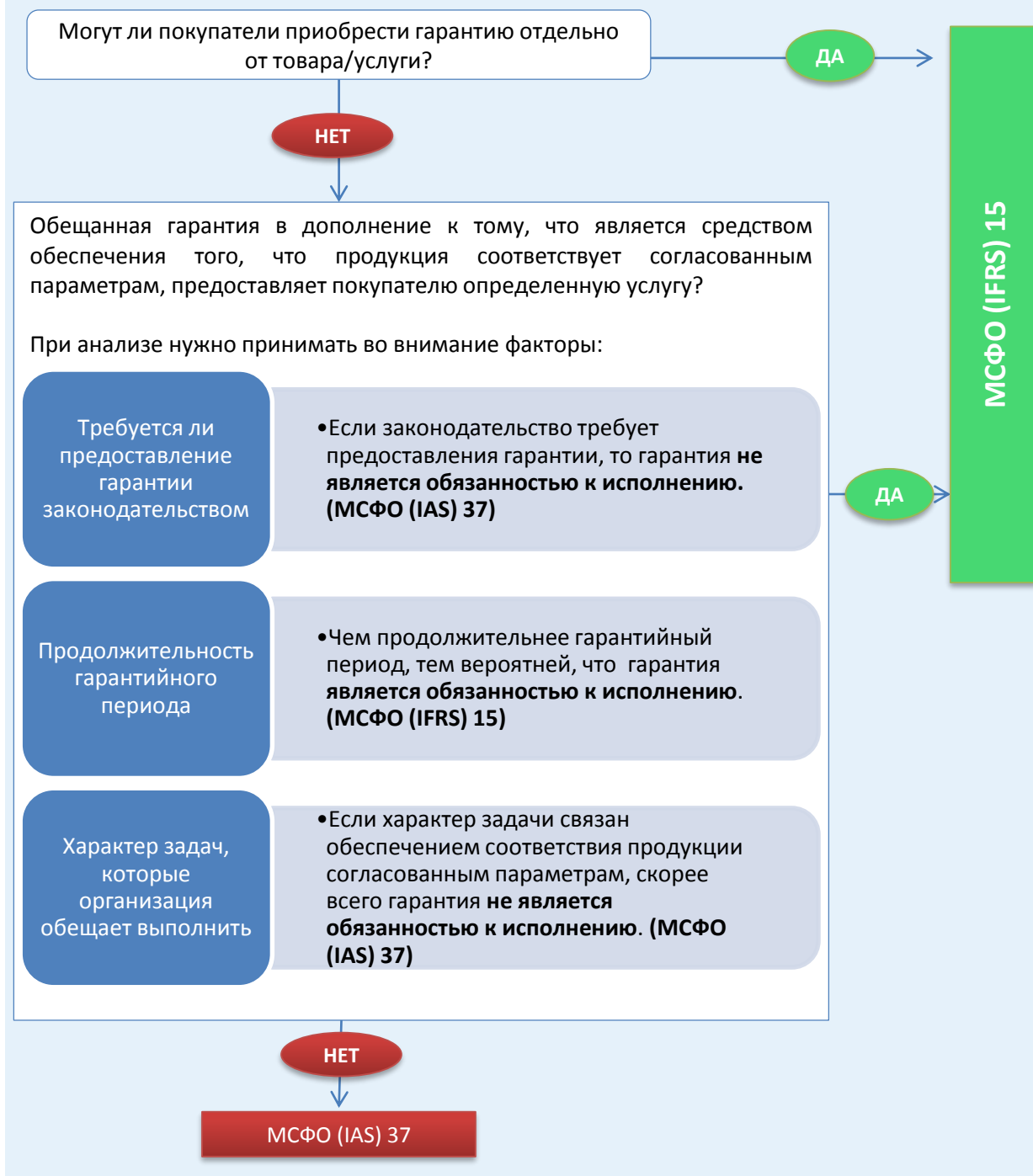
Если у покупателя нет права приобрести гарантию отдельно, организация должна учитывать гарантию в соответствии с МСФО (IAS) 37, за исключением случаев, когда обещанная гарантия в дополнение к тому, что является средством обеспечения того, что продукция соответствует согласованным параметрам, предоставляет покупателю определенную услугу.

Производитель предоставляет своим клиентам гарантию при покупке продукта. Гарантия обеспечивает, что продукт соответствует согласованным спецификациям и будет работать исправно в течение одного года с даты покупки. Также производитель предлагает клиентам расширенную гарантию на дополнительные два года за дополнительную плату.

*1-годовая гарантия* не предоставляет покупателю услугу в дополнение к обеспечению, что товар соответствует согласованным параметрам, предприятие не учитывает гарантию как обязательство к исполнению. Предприятие учитывает гарантию обеспечения в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 37.

*Расширенная гарантия* является обязательством к исполнению, так как продается отдельно от продукта. Предприятие учитывает расширенную гарантию в соответствии с требованиями МСФО (IFRS) 15.

# МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»





# МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»

Роль  
принципала  
и агента

## Принципал

- Организация является принципалом, если она контролирует товар/услугу до их передачи покупателю.
- Принципал признает выручку в валовой сумме возмещения.

## Агент

- Организация является агентом, если принятая ею обязанность к исполнению заключается в организации предоставления товаров/услуг другой стороной.
- Агент признает выручку в чистой сумме возмещения.

### **Признаки того, что организация является агентом:**

- (a) другая сторона несет основную ответственность за исполнение договора;
- (b) организация не подвержена риску обесценения запасов до или после того, как товары были заказаны покупателем, во время их перевозки или после их возврата;
- (c) организация не имеет прав самостоятельно устанавливать цены на товары или услуги другой стороны и, следовательно, выгода, которую организация может получить от таких товаров или услуг, ограничена;
- (d) возмещение организации имеет форму комиссии; и
- (e) организация не подвержена кредитному риску в отношении суммы, причитающейся от покупателя в обмен на товары или услуги другой стороны.

Компания продает ваучеры, дающие право клиентам приобрести еду со скидкой 50% в определенных ресторанах. Компания не покупает ваучеры заранее. Вместо этого компания покупает ваучеры у ресторана по каждому новому запросу клиента. Продажи осуществляются через веб-сайт и возврату не подлежат. Компания и рестораны совместно определяют цены, по которым ваучеры будут продаваться клиентам. Компания имеет право на 30% от стоимости ваучера.

Клиент приобрел ваучер на ужин в ресторане стоимостью 200 долл. со скидкой 50%. Компания должна признать:

Дт Денежные средства	100 долл.
Кт Выручка	30 долл.
Кт Задолженность перед принципалом	70 долл.

# МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»

Опционы покупателя в отношении дополнительных товаров или услуг

Опцион на доп. товары/услуги приводит к возникновению обязанности, если он предоставляет покупателю *существенное право, которое покупатель не получил бы, не заключив договор.*

В таком случае покупатель фактически авансом оплачивает товары/услуги, которые будут переданы в будущем. Соответственно, организация признает выручку только тогда, когда такие товары или услуги передаются либо когда истекает срок действия опциона.

Если цена обособленной продажи опциона на приобретение дополнительных товаров или услуг, предоставленного покупателю, не является непосредственно наблюдаемой, организация должна оценить ее. Такая оценка должна отражать скидку, которую покупатель получил бы при исполнении опциона, и корректироваться с учетом:

- (а) любых скидок, которые покупатель мог получить, не исполняя опцион; и
- (б) вероятности исполнения опциона.

По условиям бонусной программы каждый покупатель за приобретение товара в январе 2015 года получает призовые баллы из расчета 1 бонус за 10 долл. покупки. Бонусы можно использовать в течение следующих 3х месяцев для оплаты покупок из расчета 1 бонус=1 долл. В январе 2015 года продажи составили 100 000 долл. По опыту прошлых лет ожидается, что покупателями будет использовано 80% бонусов. Цена обособленных продаж товаров равна 100 000 долл.

Продукт	Цена обособленной продажи	Распределение цены сделки между обязательствами
Товары	100 000	$=100\,000 \cdot 100\,000 / 108\,000 = 92\,593$
Бонусы	8 000	$=100\,000 \cdot 8\,000 / 108\,000 = 7\,407$
	<b>108 000</b>	<b>100 000</b>

В январе признание выручки и обязательства по бонусам:

Дт Денежные средства                      Кт Выручка                                      92 593 долл.  
Дт Денежные средства                      Кт Договорное обязательство      7 407 долл.

В феврале покупатели использовали 4 500 бонусов. Компания также ожидает, что покупателями будет использовано 80% бонусов. Выручки по бонусам за февраль =  $4\,500 / 8\,000 \cdot 7\,407 = 4\,166$  долл.

Дт Договорное обязательство      Кт Выручка                                      4 166 долл.

В марте покупатели использовали 3 000 бонусов. Компания также ожидает, что покупателями будет использовано 85% бонусов. Всего выручки по бонусам за февраль-март =  $(4\,500 + 3\,000) / 8\,000 \cdot 7\,407 = 6\,536$  долл. Выручки по бонусам за март =  $6\,536 - 4\,166 = 2\,370$  долл.

Дт Договорное обязательство      Кт Выручка                                      2 370 долл.

# МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»

## Лицензирование

Лицензии на интеллектуальную собственность могут включать в себя:

- ✓ лицензии на программное обеспечение и технологии;
- ✓ лицензии на кинофильмы, музыку;
- ✓ франшизы;
- ✓ патенты, торговые марки и авторские права.

Договор о передачи лицензии может сделать и другие обещания. В таком случае учет будет зависеть от того можно ли отделить лицензию от других обещаний.

**Если обязательство предоставить лицензию не является отличным**, организация должна учитывать обещание предоставить лицензию и такие другие обещанные товары/ или услуги вместе в качестве единой обязанности к исполнению.

Примеры лицензий, не отличимых от других товаров или услуг, обещанных в договоре, включают в себя:

- (а) лицензию, являющуюся компонентом товара, имеющего физическую форму, и составляющую неотъемлемую часть его функциональных возможностей; и
- (б) лицензию, выгоду от которой покупатель может получить исключительно в связи с соответствующей услугой (например, онлайн услуга, оказываемая организацией, которая посредством выдачи лицензии предоставляет покупателю доступ к контенту).

Если лицензия не является отличимой, организация должна применять пункты 31–38 для определения того, является ли обязанность к исполнению обязанностью к исполнению, выполняемой в течение периода, либо обязанностью, выполняемой в определенный момент времени.

# МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»

Если обещание предоставить лицензию является **отличимым**, организация должна определить, переходит ли лицензия к покупателю в определенный момент времени или в течение периода. Для этого организация определяет какое право предоставляет: право пользования или право доступа:

## ПРАВО ПОЛЬЗОВАНИЯ

Право пользования объектом в том его виде, в котором он существует на момент предоставления лицензии

- Выручка признается в определенный момент времени

## ПРАВО ДОСТУПА

Право пользования объектом в том его виде, в котором он существует на всем протяжении срока действия лицензии

- Выручка признается в протяжении определенного времени

Обещание является обещанием предоставить право доступа при соблюдении всех критериев:

- договор требует или покупатель обоснованно ожидает от организации осуществления деятельности, которая значительным образом влияет на интеллектуальную собственность, правами на которую располагает покупатель;
- права, предоставляемые лицензией, напрямую подвергают покупателя любому положительному или отрицательному влиянию деятельности организации; и
- такая деятельность не приводит к передаче товара или услуги покупателю по мере ее осуществления.

Звукозаписывающая компания лицензирует запись симфонии Бетховена в собственной обработке клиенту в течение 2-х лет.



Клиент имеет право использовать эту запись в во всех типах рекламных кампаний (в том числе на телевидении, радио и интернет-СМИ). Согласно договору клиент обязан платить 10 тыс. долл. в месяц.

Компания обеспечивает доступ к записи в том состоянии, как в начале срока действия лицензии. Выручка признается в момент передачи лицензии. Также компания должна выделить значительный финансовый компонент, так как договор заключен на 2 года.

Компания предоставляет клиенту франшизу на право на использование фирменного наименования и



продажу продукции в течение 3 лет. В течение этого периода, продавец франшизы будет осуществлять деятельность, которая будет влиять на деятельность клиента, в том числе анализ изменений в предпочтениях покупателей, внедрение улучшений продукта и проведение маркетинговых кампаний.

Компания обеспечивает доступа к интеллектуальной собственности в форме, которая существует на протяжении срока действия лицензии, а не только в начале срока. Выручка признается в протяжении 3х лет.

# МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»

## Договоры обратной покупки

Договор обратной покупки – это договор, по которому организация продает актив и дает обещание выкупить актив или получает опцион на его обратную покупку.



Договоры обратной покупки имеют одну из трех форм:

1. обязательство организации выкупить актив обратно (форвард);
2. право организации выкупить актив обратно (колл-опцион);
3. обязательство организации выкупить актив обратно по требованию покупателя (пут-опцион).

### ФОРВАРД и КОЛЛ-ОПЦИОН

Если у организации имеется обязательство или право в отношении обратной покупки актива (форвард или колл-опцион), покупатель не получает контроль над активом, поскольку покупатель ограничен в своей способности определять способ использования актива и получать практически все оставшиеся выгоды от него, даже если покупатель владеет активом физически.



Если организация вправе или обязана выкупить актив обратно за сумму, меньшую, чем цена его первоначальной продажи, договор учитывается в качестве **аренды согласно МСФО (IAS) 17**.



Если организация вправе или обязана выкупить актив обратно за сумму, которая равна первоначальной цене продажи актива или превышает ее, договор учитывается в качестве **соглашения о финансировании**.

**Пример.** Компания заключила договор с заказчиком по продаже актива на 1 января 2017 года за 1 млн. долл. Контракт включает в себя опцион, который дает продавцу право на выкуп актива за 1.1 млн.долл. до 31 декабря 2017 года. Компания учитывает сделку в качестве соглашения о финансировании, так как цена исполнения больше, чем первоначальная цена продажи.

Компания не прекращает признание актива и вместо признает денежные средства, полученные в качестве финансового обязательства. Предприятие также признает процентные расходы в 0.1 млн. долл.

Если 31 декабря 2017 года компания не воспользуется правом выкупа, то компания списывает обязательство и признает выручку в 1 млн. долл.

# МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»

## ПУТ-ОПЦИОН

Если у организации имеется обязательство выкупить актив обратно по требованию покупателя (пут- опцион) по цене, меньшей, чем цена его первоначальной продажи, организация должна оценить в момент заключения договора *наличие у покупателя значительного экономического стимула для реализации такого права.*

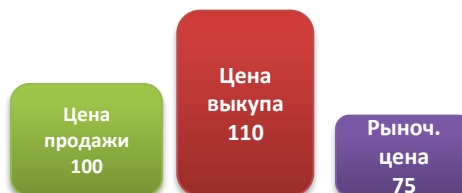
Для этого организация должна проанализировать отношение цены обратной покупки к ожидаемой рыночной стоимости актива на дату обратной покупки и период времени до истечения срока действия права.



Если у покупателя имеется значительный экономический стимул для реализации такого права (ожидаемой рыночной стоимости актива меньше цены выкупа), организация должна учитывать соглашение **в качестве аренды в соответствии с МСФО (IAS) 17.**



Если у покупателя отсутствует значительный экономический стимул для реализации своего права обратной продажи актива по цене, меньшей, чем цена его первоначальной продажи, организация должна учитывать соглашение, как если бы это была **продажа продукта с правом на возврат.**



Если цена обратной покупки актива равна цене его первоначальной продажи или превышает ее, а также превышает ожидаемую рыночную стоимость актива, договор учитывается в качестве **соглашения о финансировании.**

**Пример.** Компания заключила договор с заказчиком по продаже актива на 1 января 2017 года за 1 млн. долл. Контракт включает в себя пут-опцион, обязывающий компанию выкупить актив по требованию заказчика за 900 тыс. долл. до 31 декабря 2017 года. Ожидается, что рыночная стоимость на 31 декабря 2017 будет 750 тыс. долл.

Компания оценивает, имеет ли клиент значительный экономический стимул осуществлять оферту. Предприятие заключает, что клиент имеет значительный экономический стимул осуществлять оферту, потому что цена выкупа существенно превышает ожидаемый рыночной стоимости актива на дату выкупа.

Предприятие учитывает сделки в аренду в соответствии с МСФО (IAS) 17 Аренда.

# МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»

29 декабря 2015 года компания продала стиральную машину за 1 200 долл. клиенту вместе с пакетом следующих услуг. (Обособленная цена стиральной машины 1 100 долл. ).

- ✓ Компания предоставляла 12-месячную гарантию по исправлению производственных дефектов. Данная гарантия предоставляется на все машины и не продается отдельно.
- ✓ Компания продала в пакете расширенную гарантию на 2 года по исправлению производственных дефектов и услуги по ремонту и технической поддержке на 3 года. Расширенная гарантия и услуги по ремонту и технической поддержке могут быть приобретены отдельно по ценам соответственно: 160 долл. и 200 долл.
- ✓ Компания будет посылать покупателю 1 кг стирального порошка каждый месяц в течение 14 месяцев. Обособленная цена стирального порошка 5 долл. за 1 кг.
- ✓ Также клиент получил ваучер на скидку в 30%, но не более 100 долл. на следующую покупку, который может быть исполнен в течение 6 месяцев с даты продажи. Вероятность, что клиент воспользуется скидкой составляет 50%.

Услуга/Товар	Цена обособленной продажи	Распределение цены сделки между обязательствами	2015 год	2016 год	2017 год	2018 год
Стиральная машина с 12-месячной гарантией	1,100	835	835			
Расширенная гарантия на 2года	160	122			61	61
Ремонт и техническое обслуживание в течение трех лет	200	152		51	51	51
14 кг стирального порошка	70	53		35	18	
Ваучер на скидку	50	38		38		
	<b>1,580</b>	<b>1,200</b>	<b>835</b>	<b>124</b>	<b>129</b>	<b>111</b>

Выручку в сумме 1 200 долл. необходимо разделить на основе цен обособленной продажи и признавать выручку, когда товар поставлен или услуга оказана.

## *Стиральная машина с 12-месячной гарантией*

12 месячная гарантия не учитываются как обязанность к исполнению

- 1) гарантия обеспечивает клиенту уверенность, что стиральная машина будет работать, как предполагалось в течение одного года;
- 2) гарантия не продается отдельно.

Компания учитывает 12-месячную гарантию согласно МСФО (IAS) 37.

## *Расширенная гарантия два года*

Расширенная гарантия продается отдельно, поэтому является отдельной обязанностью к исполнению. Выручка по данной гарантии будет признана в 2017 и 2018 годах, так как именно к данным периодам она относится.

## МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»

### *Ремонт и техническое обслуживание в течение трех лет*

Ремонт и техническое обслуживание является отдельной обязанностью к исполнению. Выручка по данной обязанности будет признана в 2016-2018 годах, так как именно к данным периодам она относится.

### *14 кг стирального порошка*

Выручка от продажи стирального порошка должна признаваться в ежемесячно. Общая сумма обособленной цены продажи равна  $14 \text{ кг} * 5 \text{ долл.} = 70 \text{ долл.}$

### *Скидка-ваучер*

Выручка по ваучеру на скидку отложена, она должна признаваться в период когда действует ваучер, т.е. в первом полугодии 2016 года. Так как вероятность использования ваучера составляет 50%, то обособленная цена продажи равна 50 долл. ( $100 \text{ долл.} * 50\%$ ).