МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с клиентами»

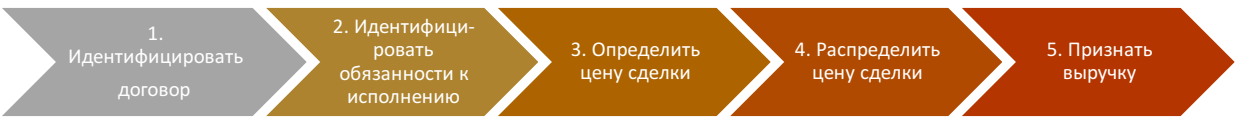
В мае 2014 года КМСФО (ASB) и ССФУ (FASB) выпустили долгожданный объединенный стандарт МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с клиентами», который является единым источником требований к признанию выручки для организаций всех отраслей и вступает в силу в отношении годовых отчетных периодов, начинающихся 1 января 2018 г.

В приведенной ниже таблице вы можете ознакомиться с требованиями нового стандарта по сравнению со старыми стандартами признания выручки.

Старые требования	
Признание выручки	
МСФО (IAS) 11	Договоры на строительство
МСФО (IAS) 18	Продажа товара
МСФО (IAS) 18	Продажа услуги
КРМФО (IFRIC) 15	Продажа недвижимости
МСФО (IAS) 18	Роялти
КРМФО (IFRIC) 13	Программы лояльности клиентов
КРМФО (IFRIC) 18	Передача активов от клиентов Рекламные бартерные сделки
ПКИ (SIC) 31	Ранее было мало руководства по затратам на получение и выполнение контракта
Прочие доходы	
МСФО (IAS) 18	Проценты
МСФО (IAS) 18	Дивиденды

Новые требования	
Выручка по договорам с клиентами	
МСФО (IFRS) 15	Признание выручки в определенный момент времени или по мере того как компания выполняет обязательства к исполнению
	Новое руководство по роялти
	Новое руководство по опциям дополнительных товаров и услуг
	Руководство по неденежным возмещениям
	Новое руководство по затратам на получение и выполнение контракта
Прочие доходы	
МСФО (IAS) 39	Проценты
МСФО (IFRS) 9	Дивиденды

В новом стандарте была представлена пятишаговая модель работы с договорами компании для учета выручки.



1. Идентифицировать договор

Письменный, устный или подразумеваемый договор с покупателем имеется исключительно при соблюдении всех критериев, указанных в графике.

В некоторых случаях стандарт МСФО (IFRS) 15 требует, чтобы компания объединяла договора и учитывала их как один договор.

Стандарт также определяет требования к учету при-модификации ранее заключенных договоров.

2. Идентифицировать обязанности к исполнению

Договор включает обещание передать товары или услуги.

Если товары и услуги являются отличимыми (distinct), эти обещания являются обязанностями к исполнению и должны учитываться отдельно.

Обещанный товар или услуга являются отличимыми, если в их отношении удовлетворяются ОБА критерия.

3. Определение цены сделки

Цена сделки – это величина возмещения по контракту, которое компания ожидает получить за переданные товары или услуги. Определяя цену сделки, важно принимать во внимание влияние всех перечисленных ниже факторов:

- **переменное возмещение** - есть ли бонусы или скидки?
- **наличие значительного компонента финансирования** - если клиенты будут платить с задержкой,
- отражают ли возмещения временную стоимость денег?
- **ограничение оценок переменного возмещения** - включать переменное вознаграждение в цену сделки только тогда, когда существует высокая вероятность того, что его можно сохранить;
- **неденежное возмещение** - имеется ли неденежное возмещение в обмен на товары и услуги?
- **возмещение, подлежащее уплате покупателю** - предоставляет ли компания своим клиентам ваучеры или купоны?

4. Распределение цены сделки к каждой обязанности к исполнению

Важная идея стандарта – требование распределения цены сделки на отличимые обязанности к исполнению (отличимые товары или услуги) на основе цены *обособленной* (stand-alone) продажи. Цена обособленной продажи - это цена, по которой организация будет продавать обещанный товар или услугу покупателю отдельно (не в комплекте). Есть 2 исключения, когда вы распределяете цену сделки по-другому:

- при распределении скидок
- при распределении переменных возмещений.

5. Признать выручку

Выручка признается в момент, когда покупатель получает *контроль* над товарами/услугами.

Признаками перехода контроля могут служить разные факторы, в том числе то обстоятельство, что покупатель ...				
...в текущий момент времени имеет обязанность произвести оплату	...физически владеет активом	...имеет право собственности	...несет риски и имеет выгоды, связанные с правом собственности	...принял этот актив

Выручка должна признаваться или *в определенный момент времени* или *по мере того как компания выполняет обязательства к исполнению*.

Новый стандарт по признанию выручки значительно отличается от существующих стандартов и затронет большинство предприятий, применяющих МСФО (IFRS) или ОПБУ США (US GAAP). В таблице ниже указано, какие из шагов в рамках новой модели вероятнее всего затронут существующую практику учета в определенных отраслях.

	шаг				
	1	**2**	**3**	**4**	**5**
Авиакосмическая и оборонная промышленность	**v**		**v**		**v**
Управление активами			**v**		
Строительство			**v**		**v**
Производство под заказ					**v**
Лицензиары (медиасектор, биологические науки, франчайзинг)	**v**	**v**			**v**
Недвижимость	**v**	**v**			**v**
Разработка программного обеспечения		**v**		**v**	**v**
Телекоммуникации (мобильные сети, кабельная связь)		**v**		**v**	

Методы перехода на МСФО (IFRS) 15

МСФО (IFRS) 15 содержит положения о переходном периоде, предоставляющие возможность выбора между:

полным ретроспективным методом и

- При полном ретроспективном применении стандарта (с использованием некоторых упрощений) организации должны применять МСФО (IFRS) 15, как если бы он применялся с момента заключения всех договоров с покупателями, которые представлены в финансовой отчетности.

упрощенным методом

- Упрощенный метод также применяется ретроспективно, но накопленный эффект признается на дату первоначального применения, без корректировки данных за представленные сопоставимые периоды..

ПРИМЕР

Компания «Регис» ежегодно составляет финансовую отчетность по состоянию на 30 сентября.

1 сентября 2018 года «Регис» продала (и передала) покупателю оборудование (станок). «Регис» также согласилась обслуживать оборудование в течение двухлетнего периода, начиная с 1 сентября 2018 года, без дополнительной оплаты. Полная сумма к оплате покупателем по данной сделке была согласована в сумме, как показано ниже:

800 тыс. долларов, если покупатель оплатит до 31 декабря 2018 года.
810 тыс. долларов, если покупатель оплатит до 31 января 2019 года.
820 тыс. долларов, если покупатель оплатит до 28 февраля 2019 года.

Руководство «Регисы» считает, что с высокой долей вероятности покупатель сделает оплату по договору в январе 2019 года. Если бы оборудование продавалось отдельно без обслуживания, то его цена была бы равна 700 тыс. долларов. За сервисное обслуживание оборудования в течение двух лет (без поставки) «Регис» получила бы возмещение в сумме 140 тыс. долларов. Альтернативные суммы к получению ($800 000, $810 000, $820 000) должны рассматриваться как переменное возмещение.

Шаг 1. Идентифицировать договор

Можно предположить, что в данном примере Регис и покупатель оборудования заключили договор, для которого выполнены все критерии, перечисленные в стандарте МСФО 15: договор имеет коммерческое содержание, условия оплаты определены и получение возмещения Регисом весьма вероятно.

Шаг 2. Идентифицировать обязанности к исполнению.
Единицей учета для признания выручки является обязанность к исполнению (performance obligation). В нашем примере у Региса две обязанности к исполнению:

1. предоставить оборудование
2. предоставить услуги по обслуживанию.

Это отличимые товар и услуга, так как покупатель может получить выгоду от товара или услуги в отдельности, ведь в примере указана возможность продажи сервисного обслуживания Регисом без поставки оборудования (есть обособленная цена).

Шаг 3. Определить цену сделки.

В нашем случае мы имеем переменное возмещение: сумма оплаты будет равна 800 000, 810 000 или 820 000 долларов в зависимости от срока оплаты.

Переменная часть возмещения включается в цену операции только в той сумме, которую не надо будет потом сторнировать (highly probable that a significant reversal of revenue will not occur). То есть, если компания-продавец точно уверена в сумме возмещения, эту сумму можно признать в качестве выручки.

Остальную часть переменного возмещения можно будет признать только после разрешения неопределенности.

Информация из условия примера использует метод наиболее вероятной величины. Поскольку:

«Руководство «Регис» считает, что с высокой долей вероятности покупатель сделает оплату по договору в январе 2019 года», то в таком случае, оценка возмещения равна 810,000 долларов. Именно эта сумма согласована с покупателем по условию задачи при оплате в январе 2016 года.

Шаг 4. Распределение цены сделки на обязательства к исполнению.

Распределение происходит на основании обособленных (stand alone) цен на товары или услуги. Если есть скидка, она может быть распределена либо на все обязательства пропорционально, либо только на некоторые обязательства.

Поскольку у Регис две обязанности к исполнению, необходимо определить, сколько из 810,000 долларов приходится на каждую из них. Для этого нужно составить пропорцию:

810 x 700/840 = 675 — выручка по оборудованию
810 x 140/840 = 135 — общая сумма выручки по услугам

Шаг 5. Признание выручки

В нашем примере выручка по сервисному обслуживанию должна признаваться в течение времени, так как выполняется первый критерий из перечисленных. А продажа оборудования должна признаваться сразу в момент передачи контроля покупателю.

Всю выручку от продажи оборудования Регис признает 1 сентября 2018 года, так как на эту дату был передан контроль над оборудованием (станок доставлен на завод покупателя). Услуга по обслуживанию выполняется в течение двух лет, на отчетную дату должно быть признано 1/24 часть этой суммы.

Следовательно, Регис сделает проводки в учете:
В момент передачи контроля над оборудованием:

Дт Дебиторская задолженность Кт Выручка (товар) — 675,000
Дт Дебиторская задолженность Кт Контрактное обязательство (услуга) — 135,000
30 сентября 2019 года будет признана 1/24 часть выручки по обслуживанию:

Дт Контрактное обязательство Кт Выручка — 5,625 (135,000/24 месяца = 5,625)

Выписки из финансовой отчетности Регисы
Отчет о финансовом положении на 30 сентября 2019 года

Дебиторская задолженность — 810,000
Контрактное обязательство — 129,375 = 135,000 — 5,625

Отчет о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября 2019 года

Выручка по продаже оборудования — 675,000
Выручка по услугам — 5,625