

МСФО (IFRS) 15 «ВЫРУЧКА ПО ДОГОВОРАМ С ПОКУПАТЕЛЯМИ» В ВОПРОСАХ И ОТВЕТАХ. ЧАСТЬ 1

КФО № 1 2015



*Чунихина Т.Ю.,
ACCA*

При оценке финансового состояния организации выручка, наряду с чистой прибылью, является важнейшей статьёй финансовой отчетности. При этом чистая прибыль не может быть определена без оценки выручки, которая, как правило, представляет собой наиболее значительную статью отчета о совокупном доходе

Инвесторы и другие пользователи финансовой отчетности при анализе финансового состояния организации в первую очередь оценивают величину и состав выручки, признанной в текущем отчетном периоде, в том числе по сравнению с предыдущим отчетным периодом, а также с выручкой иных сопоставимых организаций.

28 мая 2014 года Совет по МСФО в результате совместной работы с Советом по стандартам финансового учета США, которая длилась около шести лет, выпустил новый стандарт о выручке — МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» (далее — МСФО 15). Рассмотрим основные положения нового стандарта.

1. Чем обусловлено принятие нового стандарта о выручке?

Предыдущий стандарт о выручке, который был первоначально выпущен в 1982 году и существенно переработан в 1993 году, не соответствовал потребностям составителей и пользователей отчетности, так как не охватывал все многообразие ситуаций, возникающих на практике, и не давал однозначного ответа на вопрос, когда и в какой сумме признавать выручку.

Его положения отличались от положений аналогичного стандарта в GAAP США. Как ожидается, новый стандарт обеспечит более детальное руководство по практическим аспектам учета выручки, улучшит сопоставимость признания выручки среди различных организаций, отраслей экономики, юрисдикций и рынков капитала в глобальном масштабе, создаст предпосылки для обеспечения пользователей более полезной информацией путем усовершенствования раскрытий по вопросам выручки.

2. Что является ключевым принципом нового стандарта? Что такое договорной актив и договорное обязательство?

Ключевой принцип нового стандарта: организация (которая в контексте МСФО 15 является продавцом товаров или услуг) признает выручку как отображение передачи обещанных покупателю в соответствии с условиями договора товаров и услуг в сумме, соответствующей вознаграждению, на которое она имеет право и которое ожидает получить в обмен на эти товары и услуги.

По сравнению с предыдущими МСФО, регламентирующими признание выручки, произошло изменение подхода: на смену концепции дохода (performance reporting) пришла концепция изменения активов/обязательств (positional reporting).

У продавца товара или услуги после заключения договора с покупателем может возникать договорной актив.

СПРАВОЧНО

Договорной актив — это право организации на вознаграждение в обмен на товары или услуги, переданные покупателю, которое обусловлено причиной иной, чем течение времени (например, будущим исполнением организацией обязательств по договору).

Пример 1

Организация заключает договор на поставку товаров (товар 1 и товар 2) на сумму 5000. Цена продажи товара 1 — 2000, товара 2 — 3000. Безусловное право на получение вознаграждения у продавца возникает только после передачи контроля над товарами 1 и 2 в совокупности. Уплата покупателем вознаграждения по договору осуществляется после передачи товаров 1 и 2.

15 марта покупателю передается товар 1, операция отражается проводкой:

Дт «Договорной актив» — 2000

Кт «Выручка» — 2000

3 апреля покупателю передается товар 2 и возникает безусловное право на получение вознаграждения по договору:

Дт «Дебиторская задолженность» — 5000

Кт «Договорной актив» — 2000

Кт «Выручка» — 3000

5 апреля получено вознаграждение на расчетный счет продавца:

Дт «Расчетный счет организации — продавца товара» — 5000

Кт «Дебиторская задолженность» — 5000

СПРАВОЧНО

Договорное обязательство — это обязательство организации передать товары или услуги, за которые организация получила вознаграждение (или организации причитается вознаграждение) от покупателя.

В случае получения авансового платежа у продавца появляется договорное обязательство по поставке товара, которое прекращается в момент его поставки одновременно с признанием выручки.

Пример 2

1 февраля организация заключает договор на поставку товара 30 марта на сумму 100, предусматривающий авансовый платеж 15 февраля. Данный договор может быть расторгнут по соглашению сторон.

15 февраля поступил авансовый платеж:

Дт «Расчетный счет организации — продавца товара» — 100

Кт «Договорное обязательство (по поставке товара)» — 100

30 марта обязательство по поставке товара продавцом выполнено:

Дт «Договорное обязательство» — 100

Кт «Выручка» — 100

Таким образом, новый стандарт использует «договорной» подход (contract-based approach), согласно которому признание выручки по договорам с покупателями базируется на изменении активов и обязательств, которые возникают, когда организация становится стороной по договору и начинает выполнять по нему обязательства. Иными словами, большинство соглашений (если не все), генерирующих выручку, являются договорными отношениями в той или иной форме. Выручка зарабатывается и признается, когда отчитывающаяся организация исполняет обязательства по договору.

3. Что такое выручка?

Выручка — это доход (income), возникающий от обычной деятельности организации. Доход представляет собой увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме поступлений или улучшения качества активов либо уменьшения величины обязательств, которые приводят к увеличению собственного капитала, не связанному с взносами участников капитала. Следует отметить, что в настоящее время МСФО не содержат определения термина «обычная деятельность», хотя раньше оно существовало и включало в себя любой вид деятельности, который организация имеет право осуществлять. Можно предположить, что в большинстве случаев в таком контексте следует понимать термин «обычная деятельность» при применении МСФО 15.

Например, поступления от продажи организацией здания ее головного офиса подходят под определение выручки.

4. Что такое обязательство, подлежащее исполнению по договору (performance obligation), в контексте МСФО 15?

Обязательство, подлежащее исполнению, — это обещание организации в договоре с покупателем передать покупателю:

- товар или услугу;
- совокупность (пакет) товаров или услуг, являющихся отдельными (см. вопрос 11);
- серии отдельных товаров или услуг, которые в значительной степени одинаковые и которые имеют одинаковую схему передачи покупателю (см. вопрос 11).

Пример 3

Организация, разработчик программного обеспечения, передает покупателю:

- 1) лицензию на программное обеспечение,
- 2) услуги по установке,
- 3) обновления программного обеспечения,
- 4) техническую поддержку на два года.

В первую очередь передается программное обеспечение. Аналогичные услуги по установке поставляются иным покупателям и не изменяют существенно программное обеспечение. Программное обеспечение остается работоспособным и без обновлений и технической поддержки. В данном договоре имеются четыре обязательства, подлежащие исполнению, на каждое из которых распределяется цена сделки на основе отдельной цены продажи (см. вопрос 5) и по каждому из которых признается выручка в момент передачи покупателю.

5. Что такое отдельная цена продажи (stand-alone selling price)?

Отдельная цена продажи — это цена, по которой организация продает покупателю товар или услугу как самостоятельный объект сделки купли-продажи (отдельно).

Примеры источников информации об отдельной цене продажи — тарифы на услуги, прайс-лист организации.

6. Что такое договор в контексте МСФО 15?

Понятие договора критично важно для применения МСФО 15. Оно базируется на определении договора в законодательстве США и похоже на определение, данное в МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации»: договором является соглашение между двумя или более сторонами, в результате чего возникают права и обязательства, подлежащие исполнению (см. вопрос 11). Договор не обязательно должен быть в письменной форме. Подлежат ли исполнению обязательства в договоре — определяется в контексте законодательства в юрисдикции действия договора. Обязательство по договору должно включать обещание, которое создает правомерное ожидание покупателем того, что организация передаст товар или услугу покупателю, даже если это обещание не является обязательным в правовом смысле.

МСФО 15 применяется к договорам с покупателями, отвечающим определенным критериям (см. вопрос 10). Как правило, МСФО 15 используется на уровне отдельного договора. Однако разрешается его применение к совокупности сходных по своим характеристикам договоров как к единому договору при условии обоснованности ожидания, что влияние такого подхода на финансовую отчетность не будет существенно отличаться от применения МСФО на уровне отдельного договора.

Если стороны могут расторгнуть договор без уплаты штрафных санкций до того, как произойдет выполнение обязательств по нему, он не является договором для целей признания выручки, поскольку не оказывает влияние на финансовую позицию организации, пока стороны не начнут исполнять обязательства по нему.

Если договор на момент его заключения не соответствует критериям, установленным МСФО 15, стороны периодически в последующем проверяют его условия, в случае их изменения, на соответствие критериям, установленным МСФО 15, и применяют этот стандарт при признании выручки с момента соответствия договора данным критериям. В то же время, если договор на момент его заключения соответствует критериям, установленным МСФО 15, нет необходимости в периодической проверке на соответствие данным критериям, если только не было существенного изменения фактов и обстоятельств данного договора.

Если договор предусматривает передачу нефинансовых активов, не связанных с обычной деятельностью организации, — объектов основных средств, недвижимости, нематериальных активов — организация применяет МСФО 15, чтобы определить, когда следует прекратить признание актива и в какой сумме признать доход или убыток от его выбытия, так как данная сделка более сходна с передачей актива покупателю, чем с прочей продажей актива.

Например, дистрибьютор продает часть парка подержанных грузовых машин или производитель товара продает технологическое оборудование, необходимое для производства данного товара, третьему лицу. Выручка от такого рода продаж не совсем соответствует определению дохода, так как поступления экономических выгод от продажи внеоборотных активов, необходимых для производства продукции и услуг, не являются обычной деятельностью в этом примере. Однако положения МСФО 15 о признании, оценке, установлении факта, является ли

договор таковым в смысле МСФО 15, в данном случае должны применяться для определения того, когда и в какой сумме следует признать выручку.

Таким образом, МСФО 15 распространяется на выручку только по договорам с покупателями, что подразумевает существование и других видов выручки по договорам, на которые МСФО 15 не распространяется.

7. На какие договоры МСФО 15 не распространяется?

Новая модель признания выручки распространяется на все договоры с покупателями, за исключением: договоров аренды, являющихся таковыми согласно МСФО (IAS) 17 «Аренда»; договоров страхования в соответствии с МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования»; финансовых инструментов и других договорных прав и обязательств, являющихся таковыми согласно МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты», МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», МСФО (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность» и МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия»; договоров, подпадающих под сферу действия МСФО (IFRS) 11 «Совместная деятельность».

Например, организация может заключать договоры с контрагентами с целью участия в деятельности или процессе, когда риски и выгоды от такой деятельности или процесса стороны договора несут совместно, что часто именуется «совместным соглашением». В таких случаях организация должна определить, является ли вторая организация «покупателем» (см. вопрос 8), чтобы установить, распространяется ли действие МСФО 15 на операции с этой организацией; договоров, предусматривающих неденежные обмены активами между организациями, занимающимися одинаковыми видами бизнеса, которые проводятся с целью стимулировать продажи существующим или потенциальным покупателям.

Например, МСФО 15 не распространяется на договор между двумя организациями — продавцами нефти, которые договорились между собой обмениваться нефтью на постоянной основе с целью сокращения транспортных расходов и удовлетворения спроса их покупателей, территориально удаленных от продавца по договору. Применение МСФО 15 в данном случае привело бы к завышению выручки и транспортных расходов.

Если договор подразумевает исполнение обязательств, часть из которых подпадает под другие МСФО, в первую очередь применяются требования других стандартов, а оставшаяся сумма относится на результаты, подпадающие под действие МСФО 15. При этом цена сделки уменьшается на сумму, которая оценивается в соответствии с иными МСФО. При отсутствии в иных стандартах соответствующих требований применяется МСФО 15.

Например, часть договора лизинга с последующим сервисным обслуживанием, которая относится непосредственно к лизингу, должна учитываться в соответствии с МСФО (IAS) 17 «Аренда». Часть данного договора, относящаяся к сервисному обслуживанию, учитывается в соответствии с МСФО 15, при этом цена сделки распределяется на базисе отдельной цены продажи (см. вопрос 5).

Действие МСФО 15 не распространяется на признание процентного и дивидендного дохода.

8. Кто такой покупатель в контексте МСФО 15?

Покупатель — это контрагент, заключивший с организацией договор на приобретение товаров или услуг, которые являются результатом обычной деятельности организации, в обмен на вознаграждение. Сторона по договору не является покупателем в контексте МСФО 15, если его условиями предусмотрено участие сторон в деятельности или процессе, в результате которого стороны разделяют риски и преимущества (например, разработка или развитие актива или соглашение о сотрудничестве).

9. Какие действия по признанию выручки следует предпринять согласно МСФО 15?

Признание выручки предполагает несколько этапов.

Этап 1. Идентификация договора (-ов) с покупателем.

Этап 2. Идентификация обязательств, подлежащих исполнению в рамках договора (-ов).

Этап 3. Определение цены сделки.

Этап 4. Распределение цены сделки на обязательства, подлежащие исполнению.

Этап 5. Признание выручки в момент исполнения (или по мере исполнения) обязательств, подлежащих исполнению.

Этапы признания выручки остались без изменений с момента публикации проекта стандарта в 2010 году. Однако было внесено много поправок в отношении их конкретного применения, которые будут рассмотрены ниже.

На первый взгляд, пятиступенчатая модель признания выручки представляется не очень сложной, а ее действия — логичными, последовательными и включающими в себя большинство из того, что предусматривал предыдущий стандарт.

Тем не менее, каждый из пяти этапов потребует существенных суждений от менеджмента организации, согласованных с ее аудиторами, в применении ключевого принципа признания выручки, особенно в части передачи контроля при оценке целесообразности ее признания. Существовавшая до нового стандарта оценка факта передачи «рисков и преимуществ», связанных с товаром или услугой, уже не является ключевым показателем для признания выручки.

10. Этап 1: как идентифицировать договор с покупателем?

Договор подпадает под действие МСФО 15, если удовлетворяет всем нижеперечисленным условиям: стороны по договору одобрили его (письменно, устно или иным общепринятым в конкретном виде бизнеса способом), вследствие чего они обязаны выполнять соответствующие обязательства по договору; заключение договора, таким образом, может быть в устной, письменной форме, а также быть подразумеваемым, то есть вытекающим из определенных действий сторон; организация может идентифицировать права каждой стороны по договору в отношении товаров или услуг, подлежащих передаче; организация может идентифицировать условия платежа в отношении товаров или услуг, подлежащих передаче; договор по своей сути является коммерческим, то есть риск, сроки или сумма будущих денежных потоков организации, как ожидается, изменятся в результате исполнения договора; существует вероятность, что организация получит вознаграждение, на которое она имеет право в обмен на товары или услуги, которые будут переданы покупателю.

При оценке вероятности получения вознаграждения организация должна учитывать способность покупателя и его намерение уплатить это вознаграждение в момент, когда наступит срок платежа. При этом сумма такого вознаграждения может быть меньше, чем цена, определенная в договоре, если стоимость изменяется в зависимости от определенных условий договора.

В некоторых случаях для целей признания выручки возможно комбинировать несколько договоров со сходными характеристиками и учитывать их как один (единый) договор.

Несколько договоров организации с одним и тем же контрагентом или связанными с ним сторонами оцениваются в совокупности как единый договор в случае выполнения следующих критериев:

- если договоры заключались пакетом с единой коммерческой целью;
- если сумма вознаграждения, подлежащая оплате по одному договору, зависит от цены или исполнения других договоров;
- если товары или услуги, обещанные по договору, или некоторые из товаров или услуг, обещанные в каждом договоре внутри пакета договоров, являются единым обязательством, подлежащим исполнению.

В МСФО 15 приведено детальное описание учета изменений (модификаций) договора, которые могут, в зависимости от их условий, учитываться как новый договор или как изменение оригинального договора. Модификация договора учитывается как отдельный договор, если выполняются два условия: в соответствии с ее условиями дополнительный объем товаров или услуг является отделимым и увеличивает объем договора; цена товаров или услуг по договору увеличивается на сумму вознаграждения, отражающую отдельную

цену дополнительного объема товаров или услуг и любую соответствующую корректировку к этой цене, отражающую обстоятельства конкретного договора.

Если данные условия не выполняются, модификация договора учитывается: перспективно (посредством распределения оставшейся пересмотренной цены сделки на оставшиеся обязательства по договору); ретроспективно (в отношении обязательств, которые выполняются в течение промежутка времени (см. вопрос 14), что приводит к кумулятивной корректировке выручки). Выбор варианта зависит от того, отличаются ли оставшиеся и еще не доставленные товары или услуги по договору от тех, которые были доставлены до модификации договора, как изменения текущего договора с покупателем.

Пример 4

Согласно условиям договора, организация обещала продать покупателю 150 единиц за 15 000 (по цене 100 за единицу). Товар передается в определенный момент времени в течение трехмесячного периода. После того как организация передала 100 единиц товара, договор изменен (модифицирован) по соглашению сторон, количество товара увеличилось на 50 единиц. Если дополнительный объем поставок продается по отдельной цене продажи, например 90, и это происходит в течение действия основного договора, дополнительный продукт отделен от оригинального продукта, выручка по модификации договора учитывается как по отдельному договору и не влияет на учет выручки по оригинальному договору. Таким образом, после выполнения обязательств по договору организация признает выручку в сумме $150 \times 100 = 15\,000$ по оригинальному договору и $50 \times 90 = 4500$ по модификации.

Пример 5

Как указано в условиях примера 4, стороны договорились о продаже дополнительного объема товара в количестве 50 единиц. При этом, как и в примере 4, цена дополнительной партии товара снижена, но отличается от отдельной цены продажи и равна 85. Кроме того, был установлен факт ненадлежащего качества по уже поставленной партии товара в 100 единиц, поэтому организация делает скидку в цене для данной партии товара в размере 15.

Поскольку дополнительный объем товара продается по цене 85, отличной от отдельной цены продажи (90), данную модификацию нельзя учитывать как отдельный договор. Кроме того, поскольку еще не поставленные товары являются отделимыми от тех, которые уже поставлены, данная модификация учитывается как прекращение оригинального договора и появление нового договора.

Следовательно, организация признает снижение выручки (признанной в примере 4 равной 15 000 за поставленные товары в количестве 100 единиц) на сумму $1500 = 15 \times 100$. Выручка за оставшиеся товары, из которых 50 единиц — по оригинальному договору и 50 — по модификации, будет признана после передачи контроля над данными товарами по смешанной цене $= (50 \times 100 + 50 \times 85) : 100 = 92,5$.

11. Этап 2: как идентифицировать договорные обязательства, подлежащие исполнению? Что такое «отделимость» товара или услуги или пакета товаров или услуг?

Идентификация договорных обязательств, подлежащих исполнению, — это установление единиц учета, на которые должна быть распределена цена сделки и для которых должна быть признана выручка. Сначала нужно оценить все товары или услуги, обещанные покупателю в соответствии с условиями договора, с позиции идентификации обязательств, подлежащих исполнению, в отношении данных товаров или услуг, используя критерии, установленные в МСФО 15:

- для товаров или услуг, или пакетов товаров или услуг, которые по существу являются отделимыми;
- серий товаров или услуг, которые по существу одни и те же и имеют одинаковую схему передачи покупателю.

Ключевым фактором является «отделимость» товара или услуги, или пакета товаров или услуг: если товары или услуги являются отдельными друг от друга, обязательства по их передаче учитываются отдельно для целей признания выручки.

Товар или услуга являются отдельными, если покупатель может воспользоваться товаром или услугой самостоятельно или вместе с другими ресурсами, которые легко доступны покупателю, и обязательство организации передать товар или услугу покупателю отдельно идентифицировано от других обязательств по договору.

Для того чтобы ресурс можно было считать легко доступным, у покупателя должна быть возможность свободно приобрести его или у организации — продавца товара (услуги) или у иного продавца или покупатель должен уже владеть данным ресурсом на момент приобретения товара или услуги. Серии одинаковых отделимых товаров или услуг с одинаковыми схемами передачи учитываются как исполнение единого отделимого обязательства по договору, если выполняются условия:

- каждый отделимый товар, обещанный и последовательно переданный покупателю, является обязательством, подлежащим исполнению в течение периода времени;
- одинаковый метод измерения будет использоваться для оценки хода исполнения обязательств по договору в целях полного исполнения обязательств по передаче покупателю каждого отделимого товара или услуги в рамках серии

Пример 6

Обратимся к примеру 3: все четыре обязательства по передаче товаров и услуг, подлежащие исполнению в рамках данного договора, являются отдельными:

покупатель имеет возможность воспользоваться каждым из них по отдельности или в совокупности, и все из них ему легко доступны;

обязательства по передаче каждого товара и услуги являются отдельно идентифицируемыми друг от друга: услуги по установке существенно не изменены и не настроены под потребности покупателя; программное обеспечение и услуги по установке являются самостоятельными и независимыми друг от друга, а не составными частями комбинированного товара или услуги.

Товар или услуга не могут считаться отдельным обязательством по договору, если их нельзя использовать без другого товара или услуги, которые еще не доставлены по данному договору.

Пример 7

Если организация продает часть сложного технологического оборудования и услуги по установке данного оборудования, и при этом услуги по установке может оказать только организация-продавец и никто другой, данный ресурс (услуги по установке) не является легко доступным. Продажа оборудования не является отдельной от услуг по установке, так как покупатель не может использовать оборудование без его установки и, соответственно, выручка признается после передачи оборудования и оказания услуг по его установке.

Пример 8

Если организация продает лицензию на программное обеспечение, а также услуги по его установке, которые требуют существенной индивидуализации под потребности данного покупателя, товар и услуга не являются отдельными друг от друга, выручка по договору признается после передачи программного обеспечения и его установки.

При этом неотделимые товар или услуга могут комбинироваться с другими товарами или услугами до тех пор, пока организация не идентифицирует их совокупность как отдельную совокупность (пакет) товаров или услуг.

Пример 9

Производитель товара включает в его стоимость годовую гарантию на все продажи (как требуется по законодательству), а также предлагает дополнительную двухгодичную гарантию. Годичная гарантия не является отдельным обязательством, подлежащим исполнению, но любые продажи дополнительной двухгодичной гарантии являются отдельным обязательством, подлежащим исполнению, что отодвигает во времени признание выручки по ним.

Серии отдельных товаров или услуг, которые являются в значительной степени одинаковыми, могут для целей признания выручки считаться единым обязательством, подлежащим исполнению в рамках договора, если каждый товар или услуга имеют одну и ту же схему передачи покупателю.

Например, еженедельные услуги по уборке помещения сроком на один год, услуги по процессингу сделок по банковским платежным карточкам или договор на поставку электроэнергии.

Таким образом, МСФО 15 определяет индикаторы для определения «отделимости» товаров или услуг в рамках договора, что, как предполагается, даст возможность руководству организации применить профессиональное суждение для определения отдельного обязательства, которое оптимально отражает экономическую сущность транзакции в рамках договора.

Алгоритм идентификации отдельного обязательства, подлежащего исполнению в том случае, если договор предусматривает передачу более одного товара (одной услуги), можно представить следующим образом:

А. Проверяя условия для «неотделимости», отвечаем на вопросы: Товары (услуги) сильно взаимосвязаны и передача их покупателю требует, чтобы организация также обеспечила существенное обслуживание интегрированных товаров (услуг) в комбинации, что предусмотрено условиями договора? Пакет товаров (услуг) существенно модифицирован или настроен в целях исполнения договора?

Б. Если да — комбинировать с остальными товарами (услугами) до тех пор, пока не будет идентифицирован отдельный пакет товаров (услуг).

В. Если нет — проверить выполнение условий для признания отдельного обязательства.

Для этого ответить на вопрос: продается ли товар (услуга) отдельно на регулярной основе или покупатель может воспользоваться товаром (услугой) самостоятельно или вместе с другими ресурсами, свободно доступными ему?

Если нет — повторно выполнить пункт Б.

Если да — учитывать как отдельное обязательство, подлежащее исполнению.

12. Этап 3: как определить цену сделки?

Цена сделки — это сумма вознаграждения, на которое, как ожидается, организация будет иметь право в обмен на переданные покупателю товары и услуги.

Как и в предыдущем МСФО о выручке, из цены исключаются налоги, например НДС, налог на продажу. Цена сделки может быть фиксированной суммой, включать неденежную часть, а также переменную часть вознаграждения.

Цена сделки может включать элемент переменного вознаграждения в случае применения скидок, бонусов, стимулирующих условий, поощрительных программ, предъявления к уплате штрафов и т. д.

Если цена включает переменную часть вознаграждения, организация должна оценить величину вознаграждения с учетом переменной части. Также следует оценить цену сделки исходя из ожидаемой стоимости (expected value), взвесив ожидаемые суммы на вероятность их получения (probability-weighted amount) или исходя

из наиболее вероятной суммы, которую организация прогнозирует получить в рамках реализации своих прав на вознаграждение по договору, и при этом учитывать факторы, которые могут снизить эту вероятность.

Пример 10

Организация оказывает услуги покупателю. Условия договора включают выплату бонуса по результатам работы, связанного с определенными показателями эффективности, достигнутыми в течение ограниченного периода времени. Организация оценивает бонус следующим образом: с вероятностью 50 % — 100 000, с вероятностью 25 % — 80 000, с вероятностью 20 % — 60 000, с вероятностью 5 % — 0. Итого оценочная цена сделки = $100\ 000 \times 50\ \% + 80\ 000 \times 25\ \% + 60\ 000 \times 20\ \% + 0 \times 5\ \% = 82\ 000$.

Оценочная величина переменного вознаграждения включается в цену сделки, если только с высокой вероятностью не произойдет существенный возврат в сумме уже признанной накопленной выручки, в случае, когда неопределенность, связанная с переменным вознаграждением, впоследствии реализуется.

Пример 11

Покупатель заключает с организацией договор на поставку товара 5 февраля сроком на год по цене 500. Если количество товара в течение срока действия договора превысит 1000 единиц, то цена товара ретроспективно снижается до 450. Таким образом, цена сделки по данному договору включает в себя элемент переменного вознаграждения.

По состоянию на 5 мая покупатель приобрел только 100 единиц товара, вследствие чего организация оценивает, что в течение срока действия договора покупки не превысят пороговое значение, которое позволит применить скидку в 50.

Таким образом, базируясь на своем опыте работы с данным покупателем и данным видом товара, организация полагает, что с высокой степенью вероятности можно считать, что возврат накопленной признанной выручки по цене 500 не произойдет, если неопределенность, связанная с переменным вознаграждением (применением дисконта на объем продаж), впоследствии (когда будет известен фактический объем продаж с данным покупателем) реализуется.

Следовательно, за первый квартал действия договора организация признает выручку $500 \times 100 = 50\ 000$.

В течение следующего квартала происходит смена собственника покупателя. За второй квартал покупки достигают 700 единиц товара. Таким образом, возникают новые факты и обстоятельства, которые позволяют оценить с высокой степенью вероятности, что покупки в течение срока действия договора превысят пороговое значение 1000. Это приводит к необходимости ретроспективного уменьшения цены. Таким образом, организация признает выручку за второй квартал в сумме $450 \times 700 = 315\ 000$. Кроме того, организация уменьшает ранее признанную выручку за первый квартал на сумму изменения цены сделки $(500 - 450) \times 100 = 5000$.

Цена сделки также корректируется на эффект стоимости денег во времени, если договор включает в себя существенный финансовый компонент. Индикаторами наличия такого компонента являются разница между величиной обещанного вознаграждения и «денежной» ценой продажи и ожидаемый промежуток времени между поставкой и оплатой, превышающий один год.

Для того чтобы скорректировать сумму вознаграждения, организации следует использовать ставку дисконтирования, которая должна отражать кредитный риск, специфичный для получателя финансирования, равно как и возможное обеспечение по финансовому обязательству. Данная ставка дисконтирования является фиксированной и не изменяется ни в случае изменения процентных ставок, ни в случае изменения иных обстоятельств.

Пример 12

Организация продает компьютерное оборудование за 2000 в случае предоплаты за него. Поставка товара — через два года после его оплаты. Ставка привлечения, учитывающая кредитный риск продавца, — 5 %.

В момент получения оплаты:

Дт «Счета по учету денежных средств»

Кт «Договорное обязательство» — 2000

В течение двух лет до даты поставки товара следует признавать процентные расходы:

Дт «Процентные расходы»

Кт «Договорное обязательство» — $2000 - 2000 \times 1,05 \times 1,05 = 205$ (к моменту поставки).

В момент передачи товара через два года:

Дт «Обязательство»

Кт «Выручка» — $2000 + 205 = 2205$ (для целей примера налоговый эффект игнорируется).

Сумма выручки (2205) будет больше, чем сумма фактически полученных денежных средств (2000).

Любая часть вознаграждения в форме, отличной от денежной формы, и (или) по цене, отличной от рыночной цены, должна учитываться по справедливой стоимости. Если организация не имеет возможности оценки вознаграждения в неденежной форме по справедливой стоимости, она должна использовать оценку косвенным методом путем использования отдельных цен продажи связанных товаров/услуг.

Пример 13

Организация оказывает услуги на понедельной основе в течение года. Услуги являются отдельным обязательством в рамках договора на оказание услуг, так как являются сериями отдельных услуг, по существу одинаковых, имеющими сходную схему передачи услуг покупателю.

Данные услуги оказываются в течение периода (в данном случае года) и имеют одинаковый метод оценки прогресса оказания услуг — распределение во времени (*time-based measure of progress*). В обмен на оказываемые услуги каждую неделю в течение года после успешного завершения услуг за неделю организация получает от покупателя по 30 акций (всего 1560 за год) по их рыночной стоимости. Рыночная стоимость определяется на основании биржевых котировок на дату передачи каждой партии из 30 акций, что в данном случае является ценой сделки и выручкой, признаваемой по мере оказания услуг на понедельной основе. Организация не отражает никаких изменений в выручке, если рыночная стоимость полученных или подлежащих получению акций впоследствии изменилась.

После того как определена цена сделки, организация оценивает вероятность получения суммы вознаграждения.

Если организация считает, что вероятность поступления выручки существует, выручка признается. Если впоследствии происходит изменение обстоятельств, влияющее на эту вероятность, организация оценивает их существенность и влияние на вероятность получения оставшейся части выручки.

Примером существенного изменения обстоятельств, влияющих на вероятность получения выручки, могут быть существенное ухудшение кредитного риска покупателя и возможности доступа к кредитам из-за убытков большинства покупателей. Если организация считает, что вероятности получения суммы выручки не существует, признание выручки не производится. Дебиторская задолженность по неполученной, но уже признанной выручке оценивается на обесценение согласно МСФО (IAS) 39

«Финансовые инструменты — признание и оценка» или МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» с признанием убытков, в случае обесценения, в отчете о прибылях и убытках. Кредитные убытки признаются отдельной строкой, а не как уменьшение выручки.

Пример 14

Организация установила цену на товар 500. Тем не менее, она предлагает покупателю уступку (концессию) в цене 100, так как считает, что установление позитивных отношений с данным покупателем может способствовать налаживанию отношений с иными потенциальными покупателями. Следовательно, цена для данной сделки — 400. После выполнения обязательств по договору, например, поставки товара, организация должна оценить вероятность получения выручки по нему. Если получение выручки с точки зрения организации вероятно, организация признает выручку в полной сумме: 400. Если вероятности поступления выручки в полном объеме или ее части не существует, выручка не признается, прежде чем:

- ее получение станет вероятным;
- случится ее фактическое получение организацией в полной сумме или в большей части после выполнения всех обязательств по договору (вследствие чего организация не имеет никаких обязательств по ее возврату покупателю);
- будет расторгнут договор, если суммы полученной выручки не подлежат возврату покупателю.

Если после признания выручки, но до ее фактического получения изменились обстоятельства, которые влияют на способность покупателя погасить дебиторскую задолженность по выручке, что привело к тому, что организация считает, что получит только 250 вместо 400, она должна признать убытки от обесценения дебиторской задолженности в сумме 150, не уменьшая сумму признанной выручки.

Если обстоятельства приведут к отмене предложенной покупателю концессии, это изменение отражается как изменение цены сделки и в итоге суммы признанной выручки, которая увеличится на 100 до суммы 500.

13. Этап 4: как распределить цену сделки на договорные обязательства?

Организация распределяет цену сделки на каждое обязательство по договору, используя в качестве базиса относительную отдельную цену продажи на каждый отделимый товар или услугу по договору. Если отдельная цена является ненаблюдаемой, организация делает ее оценку. МСФО 15 предусматривает три возможных метода оценки:

- метод скорректированных рыночных цен;
- метод «ожидаемые затраты плюс маржа» (expected cost plus a margin approach);
- метод остаточной стоимости (residual approach) (в ограниченных случаях).

Пример 15

Организация заключила договор на продажу продуктов 1, 2 и 3 за 200. Исполнение обязательств по поставке данных продуктов осуществляется в разные сроки. Поскольку организация продает товар 2 на постоянной основе, отдельная цена продажи на этот товар является непосредственно наблюдаемой. Отдельные цены продажи на товары 1 и 3 не являются непосредственно наблюдаемыми, поэтому организация должна оценить их. Для товара 1 организация использует метод «ожидаемые затраты плюс маржа» (далее метод ожидаемых затрат), а для товара 3 — метод скорректированных рыночных цен, максимально используя наблюдаемые исходные данные для оценки.

В результате определены следующие отдельные цены продажи:

Товар 1	80	Метод ожидаемых затрат
Товар 2	90	Непосредственно наблюдаемая отдельная цена продажи
Товар 3	60	Метод скорректированных рыночных цен
Итого	230	

Поскольку отдельные цены продажи выше, чем стоимость договора, это означает, что покупателю был предоставлен дисконт на пакет товаров 1, 2, 3. Поскольку в условиях договора не усматривается, что этот дисконт относится к обязательствам по поставке определенных товаров, нужно распределить его по всем товарам в рамках данного договора на базе отдельной цены продажи:

Товар 1 70 = 200 : 230 × 80
Товар 2 78 = 200 : 230 × 90
Товар 3 52 = 200 : 230 × 60
Итого 200

Пример 16

В условиях примера 15 организация в дополнение к вышеперечисленным обязательствам по договору поставляет товар 4. Отсутствует предыдущий опыт продажи данного товара. Дисконт не распространяется на товар 4. Цена сделки становится 250.

Отдельная цена товара 4, исходя из метода остаточной стоимости, — $50 = 250 - 200$. Тогда цена сделки, исходя из отдельных цен продажи на товары 1–4:

Товар 1 80 Метод ожидаемых затрат
Товар 2 90 Непосредственно наблюдаемая отдельная цена продажи
Товар 3 60 Метод скорректированных рыночных цен
Товар 4 50 Метод остаточной стоимости
Итого 280

Тогда распределение цен на договорные обязательства, используемое при признании выручки по данным обязательствам в момент их исполнения:

Товар 1 70 = 200 : 230 × 80
Товар 2 78 = 200 : 230 × 90
Товар 3 52 = 200 : 230 × 60
Товар 4 50 Дисконт не распространяется на товар 4
Итого 250

Все последующие изменения цены сделки должны распределяться на договорные обязательства в том же порядке, что и первоначальная цена сделки. Суммы изменений цены, распределенные на соответствующие договорные обязательства, должны признаваться как выручка либо как ее уменьшение в тех периодах, когда изменяются данные цены.

14. Этап 5: как признавать выручку по мере исполнения договорных обязательств?

Выручка может быть признана только тогда, когда организация выполнила обязательства по договору. Она может признаваться в определенный момент времени или в течение периода времени. Организация признает выручку в определенный момент времени, когда происходит передача обещанных по договору товаров или оказание услуг покупателю. По существу, товары (услуги) передаются (оказываются), когда покупатель получает контроль над ними. Следовательно, выручка признается в момент получения покупателем контроля над соответствующими активами (так как товары и услуги являются активами в момент их получения).

СПРАВОЧНО

Контроль — это возможность управлять использованием и получать в значительной степени все существующие преимущества от актива. В том числе контроль включает в себя возможность

предотвращения управления использованием актива или получения выгод от его использования иным лицом (организацией).

Преимущества использования актива покупателем включают в себя потенциальные денежные потоки (приток денежных средств и уменьшение оттока денежных средств), источником которых может быть, например:

- использование актива для производства товаров или предоставления услуг;
- увеличение стоимости иных активов;
- урегулирование обязательств;
- сокращение расходов;
- продажа или обмен актива;
- использование актива в качестве обеспечения по полученному кредиту;
- удерживание актива.

К факторам, которые могут означать, что контроль над активом передан в определенный момент времени, относятся, в частности, следующие:

- организация имеет право на получение платежа за переданный актив;
- покупатель имеет право собственности на актив;
- организация передала физическое владение товаром;
- покупатель принял актив;
- покупатель несет существенные риски и получает преимущества, связанные с владением активом.

Организация признает выручку в течение периода времени, если выполняется один из следующих критериев:

- покупатель одновременно получает и потребляет выгоды, по мере того как организация-продавец их поставляет (обеспечивает);

- выполнение обязательств организацией-продавцом приводит к созданию или улучшению актива, который покупатель имеет возможность контролировать по мере создания такого актива;

- выполнение обязательств организацией-продавцом не приводит к созданию актива с альтернативным использованием, и организация имеет право на получение платежа за исполненные на конкретную дату обязательства.

Для того чтобы определить, возможно ли альтернативное использование актива, нужно оценить влияние договорных и практических ограничений на способность организации легко передать товары или услуги другому покупателю.

Пример 17

Организация-продавец имеет возможность для альтернативного использования актива, если он в значительной степени является взаимозаменяемым с другими активами, которые организация могла бы передать покупателю, не нарушая условий договора и не неся существенных затрат, которые в ином случае были бы понесены по этому договору. И наоборот, актив не имеет альтернативного использования, если договор содержит существенные условия, которые исключают передачу актива иным покупателям, или если организация должна понести существенные затраты для такой передачи (например, расходы на переделку актива).

Выручка по обязательствам, исполненным в течение периода времени, признается по мере выполнения данных обязательств. Для ее определения организация выбирает соответствующие методы оценки прогресса выполнения обязательств по договору — методы исходных данных (output methods) или методы входных данных (input methods).

Методы исходных данных используются, когда выручка признается на основе прямой оценки стоимости переданных покупателю товаров или услуг на дату по отношению к оставшимся товарам или услугам, обещанным по договору.

Они включают в себя метод обследования на конкретную дату степени выработки, оценки достигнутых результатов и этапов, затраченного времени, выпущенных и доставленных единиц продукции. Такие методы могут использоваться, если исходные данные являются непосредственно наблюдаемыми и их получение не влечет существенных затрат. Если организация считает, что использование конкретного метода исходных данных позволит адекватно оценить степень исполнения обязательств по договору, она использует данный метод.

Пример 18

Метод исходных данных, основанный на количестве выпущенных или доставленных единиц продукции, не позволит достоверно оценить степень исполнения обязательств по договору, если на отчетную дату имеется незавершенное производство или такая готовая продукция, которая еще не передана покупателю (не контролируется им) и которая, соответственно, не включена в исходные данные для оценки. В таком случае метод исходных данных использовать нельзя.

Если организация имеет право на вознаграждение от покупателя в сумме, которая непосредственно соответствует стоимости услуг, оказанных на конкретную дату (например, если по договору оказания услуг организация выставляет фиксированную сумму за каждую единицу времени в течение периода оказания услуг), она может признавать выручку в размере, на который она имеет право выставить счет.

Пример 19

Организация оказывает комплексные услуги по оздоровлению, включающие в себя пользование бассейном и сауной, фитнес и мониторинг физического состояния, включая измерение веса и артериального давления. Покупатель заключил договор сроком на один год. Оплата ежемесячно в размере 200. Согласно договору покупателю предоставляется свободный доступ к услугам и он имеет право пользоваться ими в течение месяца столько раз, сколько он пожелает. Таким образом, можно констатировать следующее:

степень, в которой покупатель использует услуги в течение месяца, не влияет на количество оставшихся услуг по договору, на которые покупатель имеет право;

покупатель одновременно получает и потребляет выгоды, предоставляемые ему организацией — продавцом услуг;

следовательно, выручка должна признаваться в течение периода оказания услуг, а не в конкретный момент времени;

можно сделать допущение, что услуги оказываются равномерно в течение года, поскольку они доступны покупателю вне зависимости от того, пользуется он ими или нет;

значит, можно применить метод оценки прогресса исполнения обязательств по данному договору, основанный на равномерном распределении во времени действия договора и признавать выручку на систематической основе в течение года по 200 каждый месяц.

Используя метод входных данных, выручку следует признавать исходя из ресурсов, затраченных на исполнение обязательств по договору на определенную дату (стоимость потребленных материальных ресурсов; машино-часов; трудовых или прочих видов затрат, в том числе временных) относительно всего объема ресурсов, необходимых для исполнения обязательств по договору. Если эти ресурсы расходовались равномерно в течение исполнения обязательств по договору, можно признавать выручку линейным методом. Недостатком метода входных данных является отсутствие в некоторых случаях прямых отношений между входными данными и передачей контроля над товарами или услугами покупателю. В таких случаях организации следует исключить из метода входных данных влияние любых входных данных, которые, согласно цели использования метода — измерению степени исполнения обязательств по договору, — не отображают результатов исполнения

организацией обязательств по передаче контроля над товарами или услугами покупателю. Так, при применении метода «входных данных — затрат» при оценке прогресса исполнения обязательств по договору требуется корректировка: если эти затраты не участвовали в исполнении обязательств по договору.

Например, организация не признает выручку на основе понесенных затрат, которые относятся к существенному снижению эффективности исполнения обязательств и которые не были предусмотрены в цене договора (непредвиденные затраты на потерю сырья, трудовых или иных ресурсов, которые были использованы при исполнении обязательств по договору, и т. п.); если эти затраты несоразмерны степени исполнения обязательств по договору. В этом случае нужно признать выручку только в степени понесенных затрат.

Например, следует признать выручку в сумме, равной стоимости товаров, использованных для исполнения обязательств по договору, если организация при заключении договора предполагает выполнение следующих условий:

- товары неотделимы от других компонентов договора, подлежащих передаче в рамках договора;
- ожидается, что покупатель получит контроль над товаром до того, как получит услуги, связанные с данным товаром;
- стоимость переданных товаров значительна по отношению к общим ожидаемым затратам, необходимым для полного исполнения обязательств по договору;
- организация, действуя в качестве принципала, закупает товар у третьего лица и не вовлечена в проектирование и производство товара.