

Deloitte.



Вебинар. МСФО (IFRS) 15

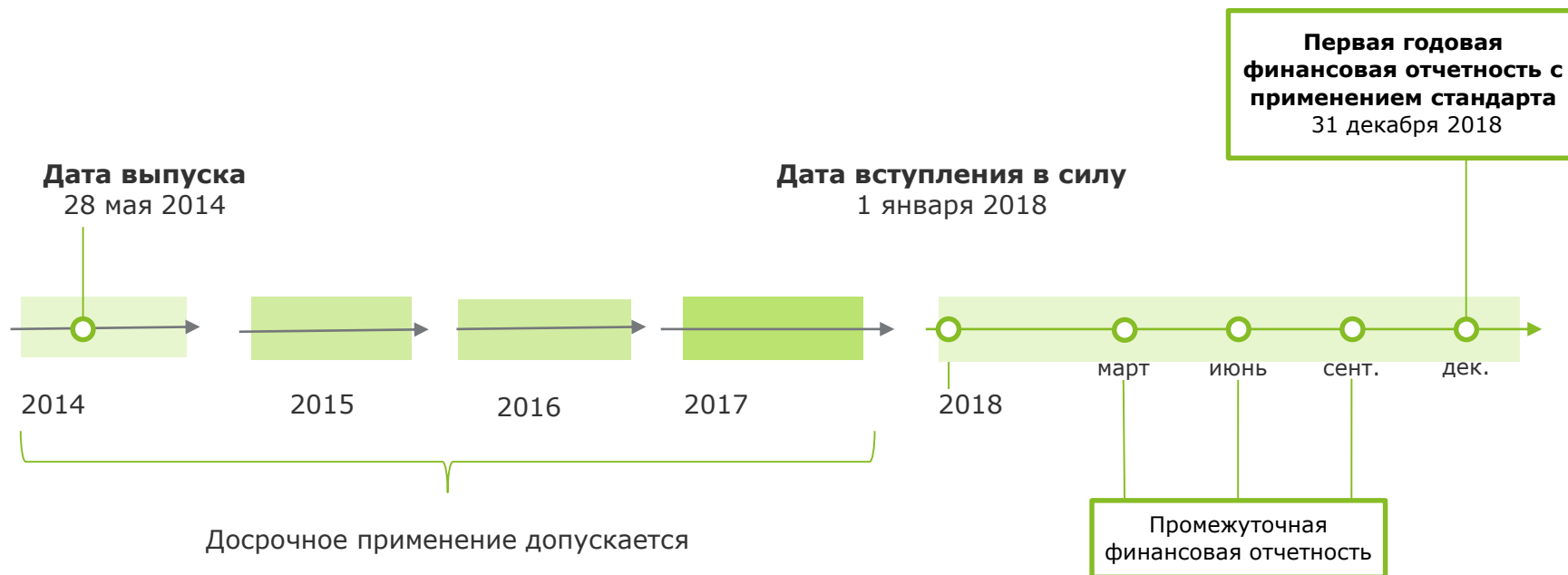
«Выручка по договорам с покупателями»

6 декабря 2017 г.

План вебинара

- Дата вступления в силу и сфера применения
- Наиболее значительные отличия от текущих требований
- Пятишаговая модель
 - Шаг 1: Идентификация договора
 - Шаг 2: Идентификация обязанности, подлежащей исполнению в рамках договора
 - Шаг 3: Определение цены операции
 - Шаг 4: Распределение цены сделки по всем подлежащим исполнению обязательствам
 - Шаг 5: Признание выручки
- Требования к раскрытию информации
- Влияние на отчетность и варианты перехода

Дата вступления в силу



IFRS 15: сфера применения

Ключевые понятия

В сфере применения стандарта – **только** договоры с покупателями:

Покупатель – это сторона, заключившая с компанией **договор** на приобретение товаров или услуг, производимых и оказываемых этой компанией в **рамках своей обычной деятельности**, в обмен на **возмещение**.

Договор – это соглашение между двумя или более сторонами, которое создает права и обязанности к исполнению.



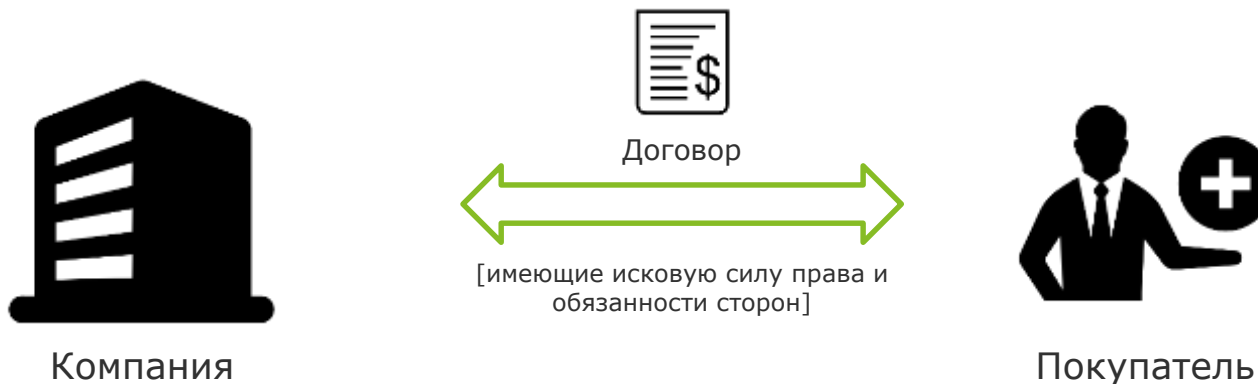
IFRS 15: сфера применения

Ключевые понятия

Предприятие **признает выручку**, чтобы отобразить **передачу** покупателям обещанных им **товаров или услуг, в сумме, соответствующей возмещению**, на которое предприятие рассчитывает в обмен на эти товары или услуги.

Модель признания выручки основана на учете **договора с клиентом**, по которому компания:

- Получает **ПРАВА ПО ДОГОВОРУ** на денежные потоки или другие активы от клиента;
- И возникает **ОБЯЗАННОСТЬ К ИСПОЛНЕНИЮ** поставить товары или предоставить услуги клиенту.



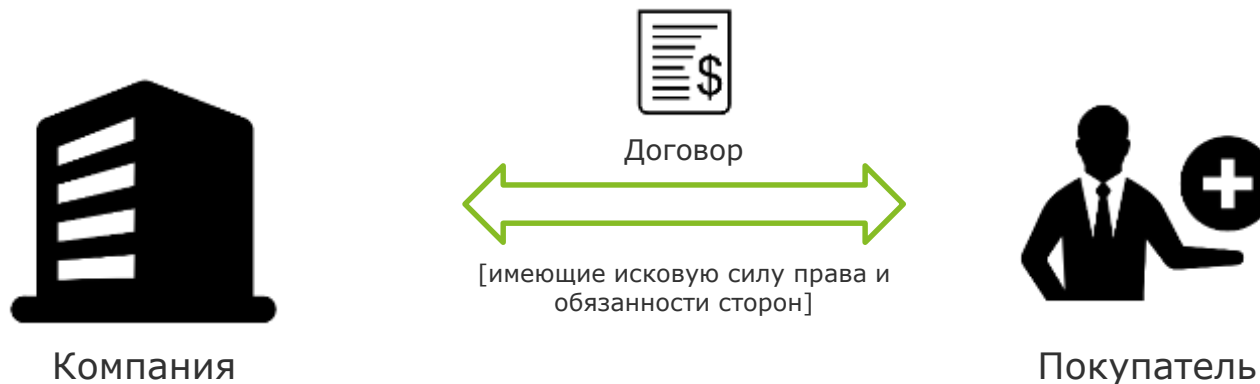
IFRS 15: сфера применения

Ключевые понятия

Новые понятия:

Актив по договору – право организации на возмещение в обмен на товары или услуги, которые организация передала покупателю, когда такое право зависит от чего-либо, отличного от истечения определенного периода времени.

Обязательство по договору – обязанность организации передать товары или услуги покупателю, за которые организация получила возмещение либо сумма возмещения за которые уже подлежит оплате от покупателя.



IFRS 15: сфера применения

Ключевые понятия

Стандарт не распространяется на:

- Гарантии (кроме гарантийных обязательств по товарам или услугам);
- Договоры аренды;
- Договоры страхования;
- Обмен немонетарными активами между компаниями одной сферы деятельности с целью содействия в осуществлении продаж покупателям.
- Финансовые инструменты и иные предусмотренные договором права и обязанности (например, дебиторская задолженность, долговые и долевые ценные бумаги, обязательства, задолженность, производные инструменты и т. д.);

IFRS 15: наиболее значительные отличия от текущих требований

Ключевые понятия

Действующие требования

- Требования содержатся в **нескольких** стандартах и разъяснениях
- Подход на **основе оценки рисков и выгод**
- Выручка оценивается по **справедливой стоимости** возмещения полученного или подлежащего получению
- Ограниченный объем указаний по идентификации **обязанности к исполнению**, предусмотренных договором
- Противоречивые указания, касающиеся признания выручки **на протяжении времени** (например, применительно к договорам строительства, договорам об оказании услуг)

IFRS 15

- Все требования и указания содержатся в **одном стандарте**
- Подход на основе **передачи контроля**. Фактор «рисков и выгод» остается в качестве признака передачи контроля применительно к тем обязанностям к исполнению, которые выполняются в **определенный момент времени**
- Возмещение оценивается **в сумме**, на которую компания, по ее ожиданиям, **будет иметь право**
- Конкретные указания по идентификации предусмотренных договором **обязанностей к исполнению**
- Конкретные критерии, позволяющие определить, когда выполнение обязанностей к исполнению осуществляется **на протяжении времени**

IFRS 15 vs IAS 18

Наиболее значительные отличия от текущих требований

IAS 18:

IFRS 15:



IFRS 15: пятишаговая модель

ШАГ 1

Идентифицировать договор с покупателем

ШАГ 2

Идентифицировать обязанности, подлежащие исполнению в рамках договора

ШАГ 3

Определить цену операции

ШАГ 4

Распределить цену операции

ШАГ 5

Признать выручку



Шаг 1

Идентифицировать договор

Договор существует, если выполнены все следующие условия:

- ... вероятность получения возмещения является высокой;
- ... права на товары или услуги, а также условия оплаты возможно идентифицировать;
- ... договор имеет коммерческое содержание;
- ... стороны его утвердили и взяли на себя обязательство по исполнению его условий.



Объединение договоров

Возможно объединять несколько договоров и учитывать их как один договор

Договоры **объединяются**, если они заключены в **одно** (или почти в одно) **и то же время с одним и тем же покупателем или связанными сторонами** покупателя, и при этом удовлетворяется по крайней мере **один** из следующих критериев:



Договоры согласовывались **одним пакетом с единой коммерческой целью**

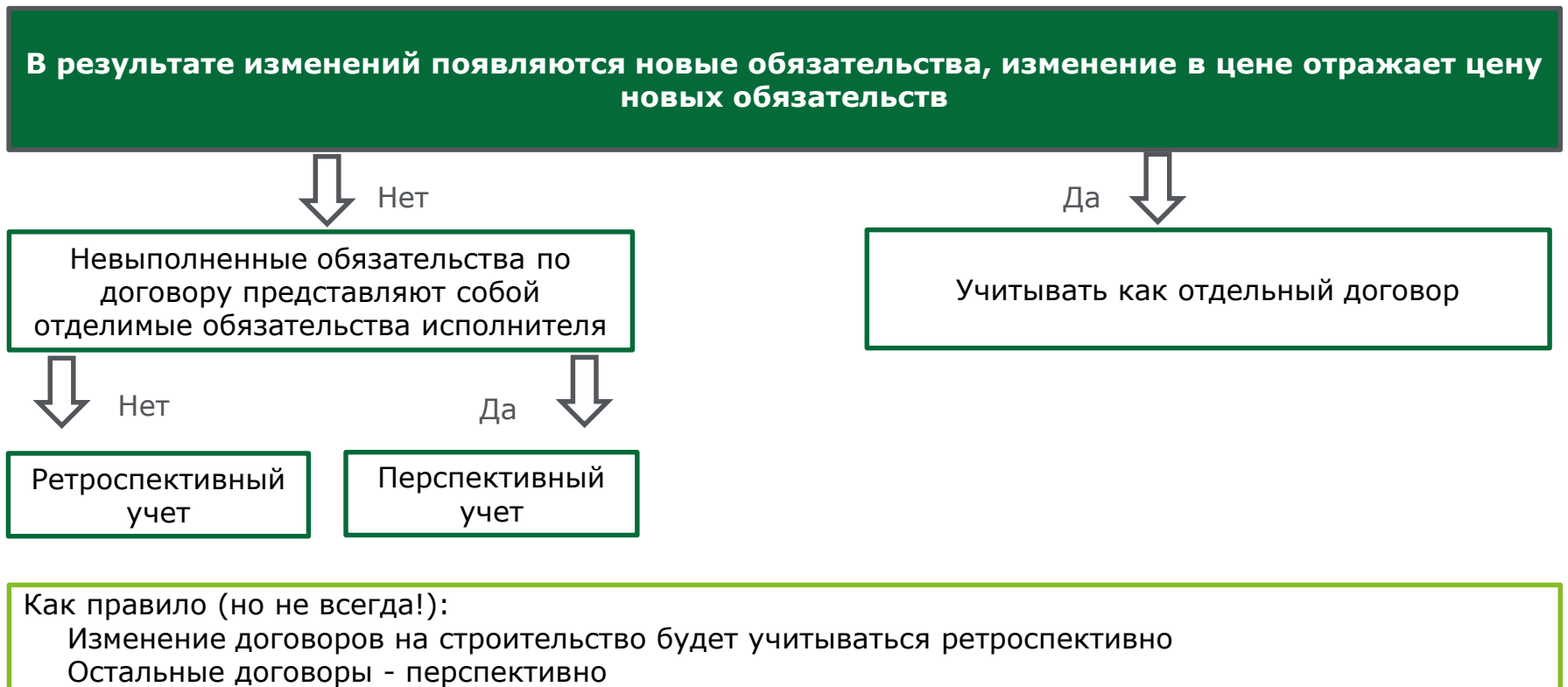


Возмещение по одному договору **зависит** от условий другого



Товары и услуги составляют **одну** подлежащую исполнению **обязанность**

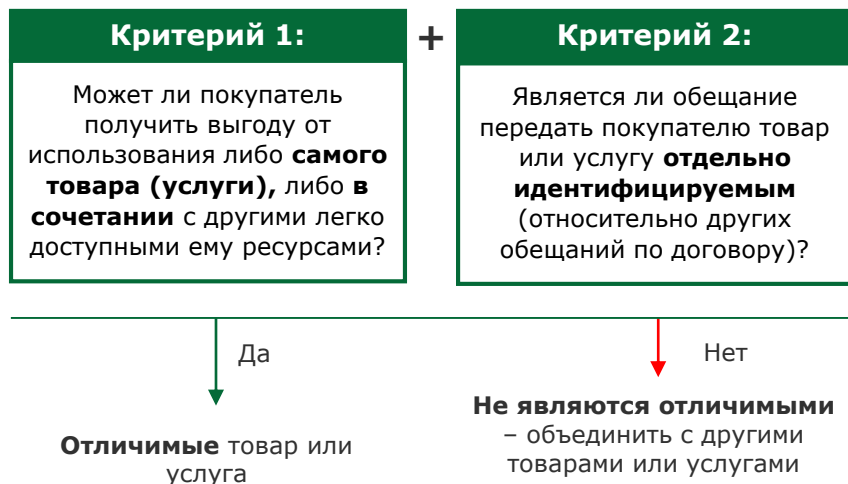
Изменение условий договора



Шаг 2

Идентифицировать обязанности, подлежащие исполнению в рамках договора

Обязанность, подлежащая исполнению – это обещание предоставить товар или услугу, являющиеся **отличимыми**






Исключение: ряд отличимых товаров или услуг, которые по существу являются **одинаковыми** и передаются покупателю **по одной и той же схеме**, может представлять собой одну подлежащую исполнению обязанность.



Обязанности, подлежащие исполнению

Обещание организации передать товар или услугу покупателю **является отдельно идентифицируемым**, если:

-  Предприятие не оказывает существенных услуг по **интеграции** данных товаров/услуг **с другими товарами/услугами**
-  Покупатель может принять решение о покупке **других товаров/услуг** по договору, при этом это существенно **не влияет на данный товар/услугу**
-  Данный товар/услуга **существенно не модифицирует** другие товары/услуги

Шаг 3

Определить цену операции

Цена операции – ожидаемое возмещение, которое компания ожидает получить,

с учетом:

- 📌 **Фиксированной** величины возмещения
- 📌 **Переменной** величины возмещения и ее ограничения
- 📌 Значительного **компонента финансирования**
- 📌 **Неденежного** возмещения
- 📌 Возмещения, **причитающегося покупателю**



...исключая суммы, полученные от имени третьих сторон

Переменное возмещение

Переменную часть возмещения могут составлять:



Скидки



Зачетные
суммы или
баллы



Стимулирующие
условия



Премии за
результат



И многое
другое...

Переменная часть возмещения оценивается с помощью одного из следующих методов, в зависимости от ситуации:

Расчет ожидаемой стоимости

Расчет наиболее вероятной
величины

Оценка переменного возмещения





Ограничение величины переменной части возмещения

Применение:




Расчет цены сделки – следует включать только ту сумму, которую с «очень высокой вероятностью» **НЕ придется реверсировать**, отразив значительное снижение признанной выручки.

Оценка качественных аспектов


-  Риск возможного реверсирования признанной выручки в результате некоторого будущего события, наступление которого не является определенным.
-  Величина выручки, которую потребовалось бы реверсировать в случае, если бы это будущее событие произошло.

Значительный компонент финансирования


Индикаторы наличия такого компонента:

-  Разница между **величиной** обещанного возмещения и «**денежной**» **ценой** продажи
-  Ожидаемый **промежуток времени** между поставкой и оплатой
-  Иные причины, по которым согласованы именно такие условия оплаты

Ставка дисконтирования

-  Ставка, которая была бы использована в случае заключения **самостоятельной сделки** финансирования между компанией и покупателем

Исключение, обусловленное практической целесообразностью

-  Можно не корректировать цену сделки, если промежуток времени между передачей товаров или услуг и осуществлением платежа **не превышает 12 месяцев**

Шаг 4

Распределить цену сделки по всем подлежащим исполнению обязательствам



Распределение цены сделки

Распределить цену сделки по всем подлежащим исполнению обязательствам

Цена сделки распределяется на **каждое отдельное обязательство** исполнителя на основании его **индивидуальной цены продажи**

**Индивидуальная
цена**



Наблюдаемая цена, по которой компания продала бы отдельный товар или услугу клиенту



Если цена ненаблюдаема, индивидуальная цена должна быть оценена

- **Остаточный подход** разрешается (в редких случаях)
- В остальных случаях, **скидки и переменное вознаграждение распределяется пропорционально индивидуальным ценам**

Признание выручки

В момент (по мере) исполнения обязательств исполнителя

Выручка признается **в момент** или **по мере того, как компания выполняет обязательства по договору** путем передачи обещанного товара/ услуги покупателю.

Актив считается **переданным**, когда покупатель **получает над ним контроль**

Переход существенных рисков и выгод – лишь **один** из элементов анализа

Контроль:


- Способность **управлять** использованием актива;
- **Получение практически всех** оставшихся **выгод** от актива
- Способность **препятствовать** другим сторонам управлять использованием и получать выгоды от актива



Признание выручки

В момент (по мере) исполнения обязательств исполнителя

В основе: Концепция передачи **контроля**

 Модель оценки рисков и выгод



Признание выручки по мере исполнения предусмотренных договором обязанностей

Исполнение обязанности осуществляется **на протяжении определенного времени**, если:

1. Покупатель одновременно получает и потребляет выгоды от деятельности компании

Текущие или повторяющиеся услуги

2. Покупатель контролирует актив в процессе создания или улучшения этого актива компанией

Модернизация производственной линии на предприятии покупателя

3. Деятельность в рамках договора не приводит к созданию актива, который компания может использовать для альтернативных целей, при этом у компании есть право на получение платы за выполненную к настоящему времени часть работ

Актив строится под заказ

Если не выполняется ни один критерий, выручка признается в определенный **момент времени**

Признание выручки по мере исполнения предусмотренных договором обязанностей

Для оценки степени выполнения договора можно использовать **метод результатов или метод ресурсов**

Метод результатов предусматривает признание выручки на основе непосредственных **оценок стоимости для покупателя товаров или услуг**, переданных до текущей даты, **по отношению к оставшимся товарам или услугам**, обещанным по договору



Недостатки: результаты, используемые для оценки степени выполнения, могут не быть непосредственно **наблюдаемыми**

Метод ресурсов предусматривает признание выручки на основе **усилий**, предпринимаемых организацией для выполнения обязанности к исполнению, или **потребленных для этого ресурсов**.



Недостатки: возможное отсутствие непосредственной связи между потребляемыми организацией ресурсами и передачей контроля над товарами или услугами покупателю

Если не выполняется ни один критерий, выручка признается в определенный **момент времени**

Требования к раскрытию информации

Общая цель:

Предоставить информацию пользователю для **понимания характера, суммы, сроков и неопределенностей**, связанных с **выручкой** и **денежными потоками**, возникающими по договорам с покупателями.



IFRS 15: влияние на отчетность

Отчет о финансовом положении:

НЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ	
Основные средства	
Инвестиционная недвижимость	
Нематериальные активы	
Финансовые активы	
Биологические активы	
Инвестиции, учтенные по долевым методу	
Прочие необоротные активы	
ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ	
Запасы	
Активы по договору	
Дебиторская задолженность по основной деятельности и прочая дебиторская задолженность	
Необоротные активы, предназначенные на продажу и реализуемые группы	
Прочие оборотные активы	
Денежные средства и денежные эквиваленты	
ИТОГО АКТИВЫ	

КАПИТАЛ	
Акционерный капитал	
Прочие компоненты собственного капитала (резерв переоценки)	
Нераспределенная прибыль	
Доля контролирующих акционеров	
Доля неконтролирующих акционеров	
ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	
Финансовые обязательства	
Отложенные налоговые обязательства	
Резервы (оценочные обязательства)	
Прочие обязательства	
КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	
Финансовые обязательства	
Кредиторская задолженность по основной деятельности и прочая кредиторская задолженность	
Обязательства по договору	
Обязательства, связанные с оборотными активами, предназначенными на продажу	
Прочие резервы	
ИТОГО КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	

IFRS 15: влияние на отчетность

Отчет о совокупном доходе:

Выручка	
Себестоимость продаж	(_____)
Валовая прибыль (убыток)	
Коммерческие расходы	(_____)
Управленческие расходы	(_____)
Прибыль (убыток) от продаж	
Доходы от участия в других организациях	
Проценты к получению	
Проценты к уплате	(_____)
Прочие доходы	
Прочие расходы	(_____)
Прибыль (убыток) до налогообложения	
Текущий налог на прибыль	(_____)
Прочее	
Чистая прибыль (убыток)	

IFRS 15: варианты перехода

Подход	2017 г.	2018 г.	Дата корректировки собственного капитала
Полностью ретроспективный – без упрощений практического характера	МСФО (IFRS) 15	МСФО (IFRS) 15	1 января 2017 г.
Ретроспективный с применением упрощений практического характера	Смешанные требования	МСФО (IFRS) 15	1 января 2017 г.
Отражение суммарного эффекта	МСФО (IAS) 11, 18	МСФО (IFRS) 15 МСФО (IAS) 11, 18	1 января 2018 г.

Метод отражения суммарного эффекта: предприятию также необходимо раскрыть информацию о суммах выручки, которые были бы представлены согласно требованиям МСФО (IAS) 11, 18.

Вопросы?

Спасибо за внимание!

deloitte.ua

О «Делойт»

Наименование «Делойт» относится к одному либо любому количеству юридических лиц, включая их аффилированные лица, совместно входящих в «Делойт Туш Томацу Лимитед», частную компанию с ответственностью участников в гарантированных ими пределах, зарегистрированную в соответствии с законодательством Великобритании (далее — ДТТЛ). Каждое такое юридическое лицо является самостоятельным и независимым юридическим лицом. ДТТЛ (также именуемая «международная сеть «Делойт»») не предоставляет услуги клиентам напрямую. Подробная информация о юридической структуре ДТТЛ и входящих в нее юридических лиц представлена на сайте www.deloitte.com/about.

«Делойт» предоставляет услуги в области аудита, консалтинга, финансового консультирования, управления рисками, налогообложения и иные услуги государственным и частным компаниям, работающим в различных отраслях экономики. «Делойт» — международная сеть компаний, в число клиентов которой входят около четырехсот из пятисот крупнейших компаний мира по версии журнала Fortune. «Делойт» имеет многолетний опыт практической работы при обслуживании клиентов в любых сферах деятельности более чем в 150 странах мира и использует свои обширные отраслевые знания и опыт оказания высококачественных услуг для решения самых сложных бизнес-задач клиентов. Более 244 тысяч специалистов «Делойт» по всему миру привержены идеям достижения результатов, которыми мы можем гордиться. Для получения более подробной информации заходите на нашу страницу в [Facebook](#), [LinkedIn](#) или [Twitter](#).

Настоящее сообщение содержит информацию только общего характера. При этом ни компания «Делойт Туш Томацу Лимитед», ни входящие в нее юридические лица, ни их аффилированные лица (далее — «сеть «Делойт»») не представляют посредством данного сообщения каких-либо консультаций или услуг профессионального характера. Прежде чем принять какое-либо решение или предпринять какие-либо действия, которые могут отразиться на вашем финансовом положении или состоянии дел, проконсультируйтесь с квалифицированным специалистом. Ни одно из юридических лиц, входящих в сеть «Делойт», не несет ответственности за какие-либо убытки, понесенные любым лицом, использующим настоящее сообщение.