**Тема 3. Учет краткосрочных активов и выручки в соответствии с МСФО**

**Стандарты, регулирующие изучение темы**

1. IAS 2 «Inventories» (МСБУ 2 «Запасы»);
2. IAS 41 «Agriculture» (МСБУ 41 «Сельское хозяйство»);
3. IFRS 15 «Revenue from contracts with customers» (МСФО 15 «Выручка по договорам с покупателями»)

1. IAS 2 «Запасы»

Незавершенное производство

Готовая продукция (товары)

Запасы

Сырье и

материалы

**Запасы – это активы:**

- предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности (готовая продукция);

- находятся в процессе производства для такой продажи (НЗП);

- находятся в форме сырья и материалов, предназначенных для использования в производственном процессе или при предоставлении услуг (сырье и расходные материалы).

**К запасам относятся** активы, приобретенные или созданные с целью перепродажи в ходе хозяйственной деятельности (товар).

Запасные части, резервное оборудование и оборудование для технического обслуживания (инструмент, расходные и смазочные материалы) относятся к ОС, если они отвечают определению ОС и используются в течение более одного периода; иначе они классифицируются как запасы.

Многооборотная упаковочная тара и детали многократного использования не относятся к запасам, если они будут использоваться в течение более чем один период.

Образцы продукции без бесплатного распространения в целях рекламы или продвижения товаров списываются на расходы в момент возникновения и в составе запасов не признаются. Однако, если данные образцы продаются розничной торговле, которая будет предоставлять их своим клиентам бесплатно, то такие образцы отражаются в составе запасов у производителя.

**Оценка запасов** должна происходить по наименьшей из двух величин:

* фактическая себестоимость (себестоимость)
* чистая стоимость продажи

***Себестоимость запасов***

* затраты на приобретение
* затраты на переработку
* прочие затраты

***Себестоимость товаров, сырья и материалов, приобретенных за денежные средства*** - фактические затраты на приобретение:

* цена приобретения
* импортные пошлины и невозмещаемые налоги
* транспортно-экспедиторские расходы

Если компания приобретает сырье и материалы на условиях отсрочки платежа, то стоимость покупки отражается в размере справедливой стоимости. Разница между справедливой стоимостью и суммой покупки, признается как расход по процентам на протяжении периода финансирования.

***Пример.*** 1 октября 2016 года компания приобрела материалы по цене 100 у.е. на условиях отсрочки платежа на год. Обычная цена материалов 90 у.е. с отсрочкой на два месяца.

***Решение.***

Отсрочка отличается от обычных условий и содержит признаки договора финансирования. Справедливая стоимость равна 90 у.е.

Дт Запасы 90

Кт Счета к оплате 90

Фактический срок кредитования с 1 декабря 2016 по 1 октября 2017 года, т.к. первые два месяца являются обычными условиями отсрочки. Разница между справедливой стоимостью (90) и стоимость по договору (100) признается как расходы на уплату процентов по кредиту на протяжении срока кредитования

Не относят к затратам на приобретение:

* торговые скидки (дисконты),

Цена приобретения уменьшается на сумму скидок за расчет денежными средства, за количество и в форме возврата части уплаченной суммы.

* возвраты и уменьшения платежей,
* курсовые разницы, возникающие в связи с изменением валютных курсов, по счетам, выраженным в иностранной валюте
* административные расходы

***Себестоимость полуфабрикатов и готовой продукции*** - фактические затраты на

**Затраты на производство или переработку:**

* Прямые затраты, непосредственно связанные с конкретными видами производимой продукции (затраты на труд, материалы и прямые накладные расходы)
* Постоянные накладные производственные затраты, распределяемые исходя из производственной мощности при работе в нормальных условиях
* Переменные производственные накладные расходы, относимые на себестоимость единицы на основе фактического использования производственных мощностей
* Прочие затраты, если они связаны с изготовлением продукции

**Не включаются в себестоимость запасов**:

* убытки от обесценения
* сверхнормативные потери материалов, затраты на оплату труда и другие сверхнормативные затраты на производство
* общеадминистративные расходы, не относящиеся к производству готовой продукции
* затраты на продажу и рекламу
* складские расходы и другие затраты по хранению

Складские расходы относятся на расходы в момент возникновения, за исключением, когда:

* хранение является этапом производственного процесса;
* единица запасов производится по индивидуальному заказу (производство предметов интерьера), когда затраты по хранению относятся на клиента;
* произведенная продукция требует выдержки до достижения определенной кондиции, прежде чем ее можно будет продать (вино, виски, сыр)

***Постоянные накладные производственные затраты*** - косвенные производственные расходы, которые остаются относительно неизменными независимо от объема производства

***Нормальная производственная мощность*** - ожидаемый объем производства на основе средних показателей за несколько периодов или сезонов работы при нормальном ходе дел, с учетом потери мощности в результате планового технического обслуживания.

При определении нормальной загрузки предприятие должно принять во внимание:

* Характер бизнеса, экономические факторы, достигнутую стадию в жизненном цикле соответствующих видов продукции и надежность прогнозов;
* Максимальную производительность и ожидаемый уровень использования производственных мощностей, включая планируемые работы по техническому обслуживанию и остановке производства
* Ожидаемые уровни производства, на которые необходимо выйти в среднем за ряд периодов, с учетом возникновения нестандартных колебаний или обстоятельств.

***Пример.***  Производственные мощности компании позволяют переработать до 8 млн. тонн сырья в год. За год компания закупила 6,3 млн. тонн сырья, из которых 0,7 млн тонн остались на складе на конец года. Постоянные накладные производственные расходы 15 000 у.е. в неделю.

***Решение:***

Нормальная производственная мощность за период составит.

|  |
| --- |
| При простоях из-за низкого уровня производства, забастовок или аварий сумма постоянных накладных расходов, относимых на каждую единицу продукции, не увеличивается  Распределение при этом осуществляется исходя из нормальной мощности  Нераспределенные накладные расходы признаются как расходы в периоде их возникновения |

***Пример.*** Сумма амортизации здания цеха составляет 240 у.е. в месяц. Нормальная производственная мощность составляет 1000 единиц в месяц.

В октябре цех выпустил 997 единиц продукции, в ноябре – 1004, в декабре из-за поломки оборудования – 557.

Отразить бухгалтерские записи по списанию амортизации в рассматриваемых учетных периодах.

***Решение:***

|  |
| --- |
| При перевыполнении плана постоянные накладные расходы распределяются исходя из фактического выпуска продукции, т.е. сумма накладных расходов, относимых в себестоимость единицы продукции, уменьшается |

***Пример.*** Нормальная производственная мощность станка 25 деталей за один рабочий день. Амортизация станка за месяц по линейному методу – 100 у.е. В марте выпущено 620 деталей (21 рабочий день, них которых 2 дня станок не работал из-за проведения профилактического ремонта).

***Решение:***

***Методы определения себестоимости***

|  |  |
| --- | --- |
| Метод нормативных затрат | Метод розничных цен |
| Во внимание принимаются нормальные объемы расхода сырья и материалов, использования трудовых ресурсов, обычная эффективность и загрузка мощностей | Для оценки запасов, состоящих из большого числа быстро меняющихся изделий с одинаковой маржой  Уменьшается цена продажи на соответствующий процент валовой прибыли |
| Нормы подлежат регулярной проверке и корректировке | Практичный способ оценки в целях финансовой отчетности |

Методы нормативной себестоимости и розничных цен могут применяться, когда результаты расчетов дают оценку, приближенную к фактической стоимости.

***Пример:*** Розничный магазин приобрел за отчетный год товаров на сумму 780 000 у.е. Средний процент торговой наценки составляет 7% к закупочной цене. Учет запасов ведется в продажных ценах. На конец года по результатам инвентаризации остатки непроданных запасов в розничных ценах составили 116 500 у.е. Определим стоимость запасов.

***Решение:***

***Себестоимость израсходованного сырья и материалов*** – определяется методом:

* специфической идентификации индивидуальных затрат (невзаимозаменяемые запасы, товары/услуги, произведенные и предназначенные для специальных проектов, автомобили, ювелирные изделия, меховые изделия)
* по средневзвешенной стоимости (учет аналогичных запасов, использование в производстве/продажа которых не зависит от даты поступления). Среднее значение может рассчитываться на периодической основе (метод простой средневзвешенной) или по получении каждой дополнительной единицы (метод скользящей средневзвешенной);
* ФИФО (производство автомобилей, розничные товары, подлежащие продаже до определенной даты).;
* учета по ценам продажи

Для всех запасов, сходных по характеру и использованию компанией необходимо применять одинаковые методы оценки. Разрешается использовать различные методы оценки для запасов различного характера.

***Пример.*** На начало декабря остатков сырья не было. В течение периода сделаны закупки

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 5 декабря | 100 кг по 2,00 у.е./кг | 200 у.е. |
| 12 декабря | 210 кг по 2,10 у.е./кг | 441 у.е. |
| 20 декабря | 50 кг по 2,20 у.е./кг | 110 у.е. |
| 24 декабря | 30 кг по 2,30 у.е./кг | 69 у.е. |

На 31 декабря на складе остатки сырья составили 105 кг.

Определить стоимость запасов, используя метод

- ФИФО

- Средневзвешенной

***Решение:***

ФИФО

Средневзвешенной

***Чистая стоимость продажи (ЧСП)*** – предполагаемая (расчетная) продажная цена единицы запасов в ходе обычной деятельности за вычетом расчетных затрат на завершение выполнения работ по этой единице и ее продаже.

ЧСП является специфической для каждого отдельного предприятия.

При расчете чистой цены продаж учитывают:

- действующие на момент расчета рыночные цены, по которым можно продать запасы. Если запасы предназначены для исполнения договоров продажи по твердым ценам, то для расчета принимаются установленные договором твердые цены;

- сложившиеся в обычной практике или предполагаемые суммы расходов на сбыт материалов и готовой продукции.

***Признаки обесценение запасов:***

* общее падение цен
* физическое повреждение товаров
* моральное устаревание
* увеличение затрат, необходимых для завершения изготовления изделия или увеличение расходов на сбыт (введение специальной дорогостоящей сертификации);
* решение производить и продавать продукцию с убытком, как часть стратегии маркетинга
* ошибки при производстве или закупке

***Правила обесценения***

1. Сравнение себестоимости и чистой цены продаж необходимо проводить по каждой группе запасов.

***Пример.***

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Группа запасов | Себестоимость | Цена продаж | Затраты на сбыт | Чистая цена продаж | Стоимость, по которой запасы отражаются в отчетности |
| А | 100 | 120 | 25 |  |  |
| В | 50 | 60 | 5 |  |  |
| С | 75 | 85 | 15 |  |  |
| Итого | 225 | 265 | 45 |  |  |

1. Запрещено обесценение в целом по готовой продукции, сырью, товарам, материалам и др.

Суммы списания, как правило, определяются для каждой единицы запасов в отдельности. В некоторых случаях можно объединять аналогичные продукты в группы для проведения оценки. Когда запасы относятся к одной товарной линейке, имеют аналогичное назначение или конечную цель использования, производятся и находят рынок сбыта в одном и том же географическом регионе и практически не поддаются оценке отдельно от других продуктов той же товарной линейки.

1. Обесценение сырья и материалов не осуществляется, если изготовленная из них продукция будет продана по себестоимости или выше.

***Пример.*** Компания занимается производством шкафов. Балансовая стоимость запасов сырья (древесины) по состоянию на 31.12.2014 года составляет 100 у.е. Компания намерена использовать данные запасы в производстве. Текущая рыночная стоимость древесины 95 у.е.

Компания намерена использовать данные запасы в производстве, поэтому ЧСП определяется на основе цены готовой продукции, а не сырья. По расчетам компании затраты на завершение процесса производства и продажу готовой продукции составят 50 у.е., а цена продажи готового шкафа – 160 у.е.

ЧСП = 160 – 50 = 110 у.е., что превышает балансовую стоимость древесины 100 у.е.

Если компания будет намерена продать запасы древесины в сыром виде, то она должна списать часть стоимость запасов в сумме 5 у.е. (95 – 100) плюс сумму ожидаемых затрат на продажу.

1. Оценка чистой цены продаж в конце каждого периода пересматривается. Если перестали существовать обстоятельства, которые ранее вызвали необходимость уценки запасов ниже себестоимости, а запасы еще не израсходованы, то запасы могут быть дооценены в пределах суммы уценки.
2. Дооценка выше себестоимости запрещена.

Списание части стоимости запасов до ЧСП признается как расход в том периоде, когда произошло соответствующее списание.

***Отражение в учете:***

*Уменьшение цены запасов*

Дт Убытки от обесценения запасов Кт Запасы

*Создание резерва на обесценение запасов*

Дт Убытки от обесценения запасов

Кт Резерв на обесценение запасов

***Пример.*** Себестоимость единицы товара составляет 10 у.е. На конец года на складе находится 50 единиц товара. Расходы на сбыт составляют 5% от розничной цены. Розничная цена продажи единицы товара 12 у.е.

1. Определить чистую стоимость продажи.
2. Определить оценку запасов в отчетности, если в следующем году ожидается падение розничной цены до 10 у.е., при сохранении сбытовых расходов

***Решение:***

1. Чистая стоимость продажи =
2. Оценка запасов в отчетности
3. Отражение в учете

При продаже запасов их балансовая стоимость признается как расход периода, в котором признается связанная с этим выручка. При этом сумма частичных списаний до чистой цены продаж и все потери признаются как расход в течение того отчетного периода, в котором произошло частичное списание или был понесен убыток.

***Раскрытие информации***

* Учетная политика, принятая для оценки запасов, в том числе метод расчета себестоимости запасов;
* Общая балансовая стоимость запасов и балансовая стоимость запасов по видам, используемым компанией (товары, сырье, материалы, незавершенное производство, готовая продукция). Запасы поставщика услуг могут учитываться как незавершенное производство;
* Балансовая стоимость запасов, учтенных по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу;
* Сумма запасов, признанных в качестве себестоимости продаж;
* Сумма убытка от обесценения запасов, признанная в качестве расхода в отчетном периоде;
* Сумма восстановленного убытка от обесценения запасов, которая признана в качестве снижения стоимости суммы запасов, а также обстоятельства, которые привели к восстановлению убытка;
* Балансовая стоимость запасов, переданных в залог в качестве обеспечения обязательств.

2. IAS 41 «Сельское хозяйство»

***Цель –*** определить подход к учету и представлению/раскрытию информации в отношении сельскохозяйственной деятельности.

***Сельскохозяйственная деятельность -***  управление биотрансформацией биологических активов в целях реализации, получения *сельскохозяйственной продукции* или производства дополнительных биологических активов.

***Биологический актив*** - растения и животные, контролируемые компанией в результате прошлых событий (живое животное или растение).

***Земли сельскохозяйственного назначения*** - земельные участки, которые непосредственно используются в сельскохозяйственной деятельности

***Биологическая трансформация*** - процесс роста, дегенерации, воспроизводства и производства продукции, в результате которых происходят количественные и качественные изменения биологических активов, а также производство сельскохозяйственной продукции или новых биологических активов

Определение того, является ли какой-либо объект биологическим активом или статьей запасов, зависит от целей, для которых предназначен этот объект предприятием. (оплодотворенные яйца, предназначенные для выведения цыплят – биологический актив, а яйца, предназначенные для продажи – запасы).

***Сбор урожая*** - отделение сельскохозяйственной продукции от биологических активов или прекращение жизнедеятельности биологического актива

***Сельскохозяйственная продукция*** - продукция, полученная от биологических активов и предназначенная для продажи или дальнейшей переработки

Получение продукции из биологических источников, не подлежащих управлению исключается из сферы применения МСФО 41 (лов рыбы, вырубка леса – вид деятельности).

Сельскохозяйственная продукция подлежит учету в момент ее получения (сбора урожая). После ее получения (с момента сбора урожая) сельскохозяйственная продукция учитывается в соответствии с МСФО 2.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Биологические активы | Сельскохозяйственная продукция | Продукты, полученные в результате переработки сельскохозяйственной продукции после сбора урожая |
| Овцы | Шерсть | Пряжа, ковры |
| Деревья в лесопосадке | Поваленные деревья | Бревна, пиломатериалы |
| Растения | Хлопковолокно  Срубленный тростник | Нитки, одежда  Сахар |
| Молочный скот | Молоко | Сыр |
| Свиньи | Туши | Колбасные изделия, солонина |
| Кустарники | Лист | Чай, табак |
| Виноградная лоза | Виноград | Вино |
| Плодово-ягодные деревья | Собранные фрукты | Переработанные фрукты (джем) |

***Критерии признания:***

1. Компания контролирует актив;

Существует высокая вероятность получения экономических выгод в будущем

Справедливая стоимость актива может быть оценена с достаточной степенью достоверности.

1. Растения и животные должны быть живыми и пригодными для дальнейшей трансформации
2. Изменения в состоянии активов должны быть управляемыми, т.е. приводить к осуществлению определенной деятельности (кормление животных и уход за ними, прополка насаждений, разведение животных)
3. Должна существовать основа для оценки происходящих изменений в состоянии биологических активов (изменение веса животных, изменение возраста лесонасаждений).

***Оценка:***

1. ***В момент первоначального признания и на каждую отчетную дату*** - по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов, кроме случаев, когда справедливая стоимость не может быть определена с достаточной степенью достоверности.

2. ***Сельскохозяйственной продукции, полученной от биологических активов,*** - по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов на момент сбора урожая.

Затраты, связанные с развитием биологического актива, относятся на расходы по мере их возникновения. По существу, прибыль предприятия за период представляет разницу между приростом справедливой стоимости биологического актива за этот период и суммой понесенных в данный период затрат.

Расходы, связанные со сбытом представляют собой дополнительные расходы, непосредственно связанные с отчуждением актива, за исключением расходов на финансирование и расходов на уплату налога на прибыль. Расходы на транспортировку не включаются в состав расходов по сбыту.

**Пример.** На 1 января 2016 г. у фермера было молочное стадо – 100 двухлетних коров. Справедливая стоимость животных 5 000 у.е. Справедливая стоимость двухлетних животных на 31 декабря 2016 г. 60 у.е. за голову. На 31 декабря 2016 г. справедливая стоимость трехлетних животных составляла 75 у.е.

Разделив повышение стоимости стада на компоненты – повышение в результате изменения цены и повышение в результате физических изменений – получаем следующую оценку:

|  |  |
| --- | --- |
| Справедливая стоимость на 1 января 2016г. | 5 000 |
| Повышение в результате изменения цены (100 х (60 -50)) | 1 000 |
| Повышение в результате физических изменений (100 х (75 – 60)) | 1 500 |
| Справедливая стоимость на 31 декабря 2016 г. | 7 500 |

К расходам на сбыт относят комиссионные брокерам/дилерам, сборы регулирующих органов, налоги и пошлины и другие.

Не относятся – транспортные и прочие расходы по доставке активов на рынок.

*Справедливая стоимость* определяется, как цена на активном сельскохозяйственном рынке сбыта. Если компания имеет возможность продавать продукцию на нескольких рынках, то она выбирает цены на наиболее доступном для себя рынке.

Если активный рынок по биологическому активу отсутствует, то в качестве справедливой цены могут использоваться цены последних сделок с соответствующими активами (если такая информация доступна).

При отсутствии информации о ценах последних сделок справедливая стоимость актива определяется, как дисконтированная сумма чистых денежных потоков, ожидаемых в связи с данным активом.

|  |
| --- |
| Изменение справедливой стоимости биологических активов относится на прибыли (убытки) текущего отчетного периода |

Первоначальная стоимость может приближаться к справедливой стоимости в случаях:

* С момента первоначальных затрат не происходит значительной биотрансформации
* Не ожидается существенного влияния биотрансформации на цену

Прибыль/убыток, возникающие в дальнейшем учитываются при определении прибыли или убытка за период, в котором они возникли:

* При первоначальном признании биологических активов по справедливой стоимости за вычетом сбытовых расходов;
* Изменение справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов биологического актива
* При первоначальном признании сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости за вычетом сбытовых расходов.

Если справедливую стоимость определить невозможно, биологический актив должен оцениваться по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения.

При появлении возможности определить справедливую стоимость биологического актива с достаточной степенью достоверности, его следует оценить по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов.

***Пример 1.*** На 31 декабря 2016 г. плантация включает 100 сосен посаженных 10 лет назад. Данный вид сосны приобретает товарную ценность в возрасте 30 лет, после чего древесина используется в строительстве и производстве мебели. Средневзвешенная стоимость капитала компании 6% годовых.

Справедливая стоимость существует только для зрелых деревьев – она определяется в соответствии с ценами активного рынка. Справедливая стоимость (включая затраты на доставку 100 спиленных деревьев на рынок) зрелых деревьев такого же сорта составляет:

31 декабря 2016 г. – 171 у.е.

31 декабря 2017 г. – 165 у.е.

Определить справедливую стоимость плантации на каждую отчетную дату.

Проанализировать прирост стоимости между двумя отчетными датами по двум компонентам:

- изменение цены

- физические изменения

***Решение:***

Справедливая стоимость

Анализ прироста

Изменение цены

Физические изменения

*Пример 2.* Компания занимается разведением лосося. Справедливая стоимость рыбы оценивается с помощью дисконтированных потоков денежных средств. При этом принимаются в расчет основные индикаторы, определяющие биологическую трансформацию молоди лосося (смертность, темпы роста, затраты на кормление), а также ожидаемые в будущем рыночные цены за лосося. Указанным факторам зачастую присущ высокий уровень изменчивости, и, как следствие, статистическое отклонение по расчетной оценке справедливой стоимости может быть большим. Если методы статистического анализа не позволят надежно оценить справедливую стоимость, то возможно применять оценку по фактической стоимости.

*Государственные субсидии*

Государственная субсидия не ограниченная условиями и относящаяся к биологическому активу, отраженному по справедливой стоимости за вычетом сбытовых расходов, признается в составе доходов в момент выделения субсидии.

Государственная субсидия, ограниченная условиями и относящаяся к биологическому активу, отраженному по справедливой стоимости за вычетом сбытовых расходов, признается в составе доходов только после выполнения условия предоставления субсидии.

Государственная субсидия, относящаяся к биологическому активу, который оценивается по первоначальной стоимости (за вычетом накопленной амортизации) отражается по МСФО 20, а не МСФО 41.

***Раскрытие информации***:

* Балансовая стоимости биологического актива в отдельной строке отчета о финансовом положении
* Общая сумма прибыли и убытков, возникающих в текущем периоде при первоначальном признании биологических активов и сельскохозяйственной продукции и от изменения справедливой стоимости биологических активов за вычетом сбытовых расходов
* Описание каждой группы биологических активов
* Характер деятельности компании по каждой группе биологических активов
* Нефинансовые параметры или расчетные показатели физического количества по каждой группе биологических активов компании в конце отчетного периода и объему производства сельскохозяйственной продукции в течение периода.
* Характер и сумму государственных субсидий, признанных в отчетности;
* Невыполненные условия и прочие условные события, связанные с государственными субсидиями;
* Предполагаемое существенное снижение объемов государственных субсидий.

1. ***IFRS 15 «Выручка по договорам с покупателями»***

***(****вступает в силу в январе 2017 года* ***)***

Вводится единая модель признания выручки в МСФО и ОПБУ США.

Стандарт выпущен 28 мая 2014 года и вступает в силу для годовых периодов, начинающихся 1 января 2017 года или после этой даты

Ретроспективное применение или применение практического решения, упрощающего переход (этот учетный подход в рамках новой модели применим только для договоров, действующих на дату вступления стандарта в силу; для договоров, заключенных после этой даты, применяется новая модель учета)

|  |  |
| --- | --- |
| ***МСФО (IAS) 18,11*** | ***МСФО (IFRS) 15*** |
| **Отдельные модели для:**  •Договоров на строительство  •Товаров  •Услуг | **Единая модель для обязательств по исполнению условий договора**   * Выполнение обязательств в течение периода времени * Выполнение обязательств в конкретный момент времени |
| **Акцент на риски и выгоды** | **Акцент на контроль** |
| **Ограниченное руководство по учету:**  •Многокомпонентных договоров  •Переменного возмещения  •Лицензий | **Расширенное руководство по:**   * Разделению элементов * Распределению цены сделки * Переменному возмещению * Лицензиям * Опционам * Договорам обратной покупки |

***Выручка -***  доход, возникающий в ходе обычной деятельности компании

***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.

***Основной принцип*** - признание выручки отражает передачу товаров и услуг.

Пяти шаговая модель анализа, заключается в том, что компания должна признавать выручку, чтобы отразить передачу покупателям обещанных им товаров или услуг – и сумма этой выручки должна отражать возмещение, которое компания, по ее предположениям, будет иметь право получить в обмен на указанные товары или услуги.

***Выручка: подход на основе пяти шагов***

***Шаг 1:*** Идентифицировать соответствующий договор с покупателем

***Шаг 2:*** Идентифицировать отдельные обязательства, подлежащие исполнению в рамках договора

***Шаг 3:*** Определить цену операции сделки

***Шаг 4:*** Произвести распределение цены сделки между отдельными обязательствами, подлежащими исполнению в рамках договора

***Шаг 5:*** Признать выручку в момент выполнения (или по мере выполнения) обязательства, подлежащего исполнению в рамках договора

***Шаг 1:* Идентифицировать соответствующий договор с покупателем**

***Договор*** - это соглашение между двумя или несколькими сторонами, которое обуславливает обеспеченные правовой защитой права и обязательства. Правовая защита прав и обязательств в договоре обеспечивается законодательством. Договоры могут иметь письменную форму, устную форму либо подразумеваться в силу обычной деловой практики организации. Практика и процедуры заключения договоров с покупателями варьируются в зависимости от юрисдикций, отраслей и организаций. Кроме того, они могут отличаться в рамках одной организации (например, они могут зависеть от класса покупателей или характера обещанных товаров или услуг). Организация должна анализировать такую практику и процедуры при определении того, приводит ли соглашение с покупателем к возникновению обеспеченных правовой защитой прав и обязательств и когда это происходит

Договор существует, если:

* Вероятность получения возмещения является высокой;
* Права на товары или услуги, а также условия оплаты возможно идентифицировать;
* Договор имеет коммерческое содержание (риски, распределение во времени или будущие денежные потоки, изменятся в результате договора);
* Стороны его утвердили и взяли на себя обязательство по исполнению его условий.

***Пример 1.*** Телекоммуникационная компания заключила договор с новым покупателем. В договоре не установлен срок действия, однако в распоряжении компании имеется достаточный объем данных за предыдущие периоды для того, чтобы оценить средний жизненный цикл покупателя.

Покупатель имеет право расторгнуть договор уже через месяц после его подписания даже если компания полностью и должным образом исполнит свои обязательства.

Определим срок действия договора.

**Один месяц**

Согласно МСФО 15 признание выручки напрямую связано со сроком действия договора, в рамках которого у сторон существуют юридически исполнимые права и обязанности.

Компании следует учитывать каждый месяц как отдельный договор за исключением случаев, когда право на его продление предоставляет покупателю существенное право.

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 одно 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

***Пример 2.*** Компания занимается разработкой ПО и заключила с покупателем договор на продажу лицензии своей CRM системы.

Через три дня после этого стороны в отдельном соглашении договорились о том, что компания предоставит консультационные услуги по настройке ПО в соответствии с требованиями информационных систем покупателя.

ПО не может эксплуатироваться покупателем до того момента, пока не будут завершены услуги по его настройке.

Подлежат ли договора объединению?

**Да**

* Договора заключены с одним и тем же покупателем
* Примерно в одно и тоже время
* Поставка товаров и оказание услуг составляют одну обязанность к исполнению
* Компания оказывает существенную услугу по интеграции лицензии и консультационной услуги с единый объект, в отношении которого покупатель заключил договор
* По ПО будет проведен существенный объем работ по его настройке

***Шаг 2:* Идентифицировать отдельные обязательства, подлежащие исполнению в рамках договора.**

Обязанность, подлежащая исполнению – это обещание предоставить товар или услугу, являющиеся отличными.

Товары и услуги, которые не являются отличимыми, объединяются в пакет с другими товарами или услугами в договоре.

Обещанный товар или услуга являются отличимыми, если отвечают обоим критериям:

Критерий 1: может ли покупатель получить выгоду от использования либо самого товара (услуги), либо в сочетании с другими легко доступными ему ресурсами

Критерий 2: является ли обещание передать покупателю товар или услугу отдельно идентифицируемым (относительно других обещаний по договору).

Факторы, свидетельствующие, что товары и услуги являются отличимыми:

* Компания не предоставляет значительных услуг по интеграции товара или услуги с другими товарами или услугами, обещанными по договору, в пакет товаров или услуг, который представляет собой совокупный результат, для получения которого покупатель заключил договор;
* Товар или услуга не модифицируют значительно или не адаптируют значительно другой товар или услугу, обещанных по договору;
* Товар или услуга не находятся в сильной зависимости от других товаров или услуг, обещанных по договору, или в тесной взаимосвязи с ними.

Ряд отличимых товаров или услуг, которые по существу являются одинаковыми и передаются покупателю по одной и той же схеме (договор поставки электроэнергии по фиксированным тарифам) составляют одну обязанность, подлежащую исполнению в рамках договора.

***Пример 3.*** Компания заключила договор на строительство дома, в рамках которого требуется большое количество различных товаров и услуг (кирпичи, окна, арматура). Все товары отвечают критерию 1, т.к. покупатель мог бы получить выгоду от использования каждого из элементов вместе с другими легкодоступными ресурсами. Однако критерий 2 не выполняется, поскольку компания предоставляет услугу по интеграции данных товаров в один конечный продукт. Поэтому товары и услуги, используемые в процессе строительства, объединяются и учитываются как одна обязанность, подлежащая исполнению в рамках договора.

***Пример 4.*** Компания заключила 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, т.к. использование этой лицензии не зависит от деятельности по продвижению лекарственного препарата. Деятельность по продвижению препарата может осуществляться другой стороной, а лицензия может использоваться и без осуществления такой деятельности.

***Шаг 3:* Определить цену операции сделки**

***Цена сделки*** - это сумма возмещения, право на которое организация ожидает получить в обмен на передачу обещанных товаров или услуг покупателю, исключая суммы, полученные от имени третьих сторон (например, некоторые налоги с продаж). Возмещение, обещанное по договору с покупателем, может включать в себя фиксированные суммы, переменные суммы либо и те, и другие.

Для определения данной суммы компания анализирует множество факторов:

* Переменная величина возмещения и ее ограничения. При решении вопроса о том, какую часть переменной величины возмещения включить в цену сделки, компания принимает в расчет риск реверсирования выручки.

*Исключение:* переменное возмещение не рассчитывается в отношении роялти, основанных на объеме продаж или на интенсивности использования, по лицензиям на объекты интеллектуальной собственности.

* Возмещение, причитающееся покупателю. Компания должна определить представляет ли собой причитающееся покупателю возмещение снижением цены сделки, платой за отличимый товар или услугу или же одновременно и тем и другим.
* Значительный компонент финансирования. Применительно к договорам, предусматривающим значительный компонент финансирования, компании корректируют ожидаемую величину возмещения с учетом временной стоимости денег.
* Неденежное возмещение. Неденежное возмещение оценивается по справедливой стоимости, если ее можно адекватно оценить. Если нельзя, то компания использует цену, по которой товар или услуга, обещанные в обмен на неденежное возмещение, продаются в качестве самостоятельных объектов.

Переменную часть возмещения могут составлять:

* Скидки
* Штрафы
* Роялти на основе объемов продажи и использования
* Ретро-бонусы (Rebates)
* Премии за результат Возмещения
* Ценовые скидки
* Поощрения

Возмещение является переменным, если сумма, которую получит компания зависит от будущего события, которое может произойти или нет, даже если сумма является фиксированной (обеспечение определенного результата, соблюдение установленных сроков).

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

* Расчет ожидаемой стоимости. Сумма взвешенных с учетом вероятности возможных значений ожидаемого возмещения из диапазона возможных значений. Применяется. Если у компании имеется большое количество договоров с аналогичными характеристиками.
* Расчет наиболее вероятной величины. Единственное наиболее вероятное значение ожидаемого возмещения из диапазона его возможных значений. Ожжет быть надежной оценкой переменного возмещения, если у договора есть только два возможных результата (компания получит бонус, либо нет).

Применяемый метод не является элементом учетной политики.

***Переменное возмещение*** включается в цену сделки, только при **высокой степени вероятности** того, что это не приведет к значительному реверсированию (сторнированию) выручки.

Необходимо оценивать качественные аспекты:

* 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.
* Следует признавать «**минимальную сумму**» с высокой степенью вероятности того, что она не приведет к сторнированию
* Проводить **переоценку** на конец каждого отчетного периода

***Пример 5.*** Компания заключила договор на строительство актива за 100 000 у.е. с выплатой бонуса за результат в сумме 20 000 у.е., если актив будет готов в согласованные сроки. Сумма бонуса уменьшается на 5 000 у.е. в неделю за каждую неделю просрочки. Требования договора аналогичны договорам, ранее выполненными компанией. Руководство полагает, что накопленный опыт позволит прогнозировать результаты по данному договору. Компания принимает решение о применении метода ожидаемой стоимости. По оценкам Компании с вероятностью 60% строительство актива будет завершено в согласованные сроки, 30% - будет завершено на неделю позднее, 10% - завершено с двухнедельной задержкой.

Решение:

|  |  |
| --- | --- |
| *Возмещение, взвешенное с учетом вероятности* | *Сумма* |
|  |  |
|  |  |
|  |  |
| *Итого:* |  |

***Пример 6.*** Компания заключила с дистрибьютором договор о продаже продукции на условиях: дистрибьютор имеет право вернуть продукцию, если он не сможет ее продать; и выручка признается компанией в тот момент, когда дистрибьютор продает данную продукцию конечному покупателю.

*При первоначальном признании:* Компания может признать выручку раньше, в момент продажи продукции дистрибьютору – в момент первоначальной продажи – определив, исходя из статистических данных по возвратам продукции за прошлые периоды, тот объем продукции, который с очень высокой степенью вероятности не будет возвращен дистрибьютором.

***Возмещение, выплачиваемое покупателю.***

Возмещение обычно имеет форму скидки или возврата стоимости товаров, услуг, предоставленных продавцом. Возмещение может быть выплачено денежными средствами в форме ретро-бонусов, или авансовых платежей, или кредита, или иной форме, уменьшающей сумму задолженности покупателя.

***Пример 7.*** Компания-производитель продает товар магазину шаговой доступности. Производитель выплачивает вознаграждение, чтобы его товары были размещены на заметном месте на полках магазина. Вознаграждение согласовывается в рамках договора о продаже товара.

*При первоначальном признании:* Компания должна уменьшить цену операции по продаже товара на сумму платы магазину за допуск товара на полку. Производитель не получает товар или услугу, являющиеся отличимыми, в обмен на платеж магазину.

***Значительный компонент финансирования.***

Определяя цену сделки, компания должна корректировать обещанную сумму возмещения с учетом влияния временной стоимости денег, если сроки выплат, согласованные сторонами договора (явно или неявно), предоставляют покупателю или компании значительную выгоду от финансирования передачи товаров или услуг покупателю. В таких обстоятельствах договор содержит значительный компонент финансирования. Значительный компонент финансирования может существовать вне зависимости от того, указано ли обещание финансирования в договоре в явной форме или подразумевается условиями оплаты, согласованными сторонами договора.

Данное указание применяется к платежам, получаемым как авансом, так и с задержкой.

Индикаторы наличия компонента финансирования:

* 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

При корректировке обещанной суммы возмещения с учетом значительного компонента финансирования компания должна использовать ставку дисконтирования, которая применялась бы для отдельной операции финансирования между компанией и ее покупателем в момент заключения договора. Ставка должна отражать кредитный риск стороны, получающей финансирование по соглашению (может быть как покупатель, так и продавец).

Разный кредитный риск каждого покупателя может привести к признанию разных сумм выручки по договорам с аналогичными условиями, если кредитные характеристики покупателей различаются. Продажа покупателю с более высоки кредитным риском приведет к признанию меньшей суммы выручки и большего процентного дохода по сравнению с продажей более кредитоспособному покупателю.

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

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

***Пример 8.*** Компания и покупатель заключили договор купли-продажи актива. По условиям договора покупатель получает контроль над активом через два года (обязательство по договору будет исполнено в определенный момент времени).

Договор предусматривает два способа оплаты на выбор: оплата покупателем в момент получения контроля над активом (через два года) в размере 5 000 или оплата после подписания договора в размере 4 000.

Покупатель выбрал второй вариант – оплата 4 000.

Процентная ставка, подразумеваемая в договоре, составляет 11,8%. Данная ставка является необходимым условием для обеспечения экономической эквивалентности двух способов оплаты.

Ставка дополнительного кредитования компании составляет 6% за первый год и 7,5% - за второй.

***Решение.***

Договор содержит значительный компонент финансирования:

* Наличие временного промежутка между моментом оплаты покупателем актива и моментом, когда организация передает покупателю оплаченный актив
* Наличие преобладающих рыночных ставок процента

Для корректировки обещанной суммы возмещения следует использовать ставку дополнительного кредитования компании на дату заключения договора – 6%

* Данная ставка не будет корректироваться после заключения договора
* Результатом исполнения инструкции по определению существенного финансового компонента станет увеличение сумм выручки.

Проценты 4000 х 6% = 240 – 1 год

4240 х 6% = 255 – 2 год

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **1 год** | **2 год** |
| **Выручка** |  | **4495** |
| **Проценты** | **(240)** | **(255)** |

**1 год**

Дт Деньги Кт КЗ 4 000

Дт Проценты Кт КЗ 240

**2 год**

Дт проценты Кт КЗ 255

Дт ДЗ Кт Выручка 4495

***Шаг 4:* Произвести распределение цены сделки между отдельными обязательствами, подлежащими исполнению в рамках договора**

Определение цены продажи товара или услуги в качестве самостоятельных объектов

Расчетная цена

Наблюдаемая цена

Подход «ожидаемые затраты плюс норма прибыли»

Подход скорректированной рыночной цены

Метод оставшихся обязательств

Целью распределения цены сделки является распределение компанией цены операции на каждую обязанность к исполнению (или отличимые товар или услугу) в сумме, отображающей величину возмещения, право на которое компания ожидает получить в обмен на передачу обещанных товаров или услуг покупателю.

Лучшим свидетельством цены продажи товара или услуги как самостоятельного объекта является наблюдаемая цена, по которой компания продала бы покупателю обещанные товар или услугу в отдельности в аналогичных обстоятельствах. Если цену продажи как самостоятельного объекта нельзя наблюдать непосредственно, компания должна оценить ее расчетным путем на основе:

* Оценки рынка, на котором осуществляются продажи товаров или услуг
* Расчетной цены, по которой покупатели были готовы купить товары или услуги
* Составления прогноза ожидаемых затрат и добавления соответствующей нормы прибыли
* Либо, если цена продажи является крайне изменчивой или неопределенной, применяется остаточный принцип. Из общей цены сделки вычитается алгебраическая сумма наблюдаемых цен, по которым продаются другие предусмотренные договором товары или услуги в качестве самостоятельного объекта.

***Пример 9.*** Компания заключила с абонентом 2-годичный договор и идентифицирует две обязанности, подлежащие исполнению:

1. Предоставить мобильный телефон
2. Передача мобильных данных, звонков и СМС.

Общая цена сделки 650 у.е.

Цена телефона на веб-сайте производителя 350 у.е.

12-месячный тарифный план с тем же объемом передачи данных, звонков и СМС, но без телефона, компания продает за 15 у.е. в месяц.

2-годичный договор будет стоить 360 у.е. = (24 \* 15 у.е.)

***Решение.***

При распределении цены сделки компания может применить для распределения цены сделки – наблюдаемую цену и скорректированную цену на рынке.

Цена сделки при первоначальном признании

Телефон 650 \* (350/ (350 + 360)) = 320

Услуги 650 \* (360/ (350 + 360)) = 330

Общая цена сделки 650

Если удовлетворяются определенные критерии, компания может отнести сумму скидки (дисконта) или возмещения с переменной величиной к одному или нескольким отличимым товарам или услугам, а не ко всем.

***Шаг 5:* Признать выручку в момент выполнения (или по мере выполнения) обязательства, подлежащего исполнению в рамках договора**

В основе концепции – передача контроля.

Компания оценивает, на основе критериев, имеет ли место передача контроля на протяжении определенного времени:

Если удовлетворяется один или несколько критериев, то компания признает выручку на протяжении определенного времени, используя метод, который отражает особенности исполнения ею своих обязанностей по договору. Данный метод может предусматривать расчет на основе результатов (количество произведенной продукции) или расчет на основе затрат (величина понесенных затрат или количество рабочих часов). Цель – отразить достигнутый компанией прогресс в процессе передачи покупателю контроля над товарами или услугами.

Если не удовлетворяется ни один из критериев признания выручки на протяжении определенного времени, то компания признает выручку в определенный момент времени, т.е. в момент передачи покупателю контроля над соответствующим товаром или услугой.

Признаки, что контроль перешел к покупателю, если он:

* Имеет обязанность произвести оплату
* Физически владеет активом
* Имеет право собственности
* Имеет риски и выгоды, связанные с правом собственности
* Принял этот актив

*Исключение*: отдельные требования применительно к отличимым лицензиям на пользование объектом интеллектуальной собственности.

Если обещание предоставить лицензию не отличается от других обещаний по договору, то применяется общая модель признания выручки. Иначе необходимо применить другие критерии, чтобы определить, что именно передается покупателю в рамках лицензии и когда следует признать выручку:

|  |  |
| --- | --- |
| Что передается покупателю в рамках лицензии | Когда следует признать выручку |
| Право пользования объектом интеллектуальной собственности в том его виде, в котором он существует на момент предоставления лицензии | В определенный момент времени |
| Право доступа к объекту интеллектуальной собственности в том его виде, в котором он существует на всем протяжении срока действия лицензии | На протяжении определенного времени |

***Пример 10***. Компания заключила договор, по которому покупателю предоставляется неисключительная лицензия на программное обеспечение сроком на три года.

В рамках лицензии покупателю предоставлено право пользования объектом интеллектуальной собственности в том виде, в котором он существует на момент представления лицензии. Поэтому выручка признается в этот момент времени.

***Пример 11.*** По лицензионному договору франчайзер, предоставляет пользователю-концессионеру право открыть магазин в определенном пункте. Магазин будет открыт под фирменным наименованием франчайзера и франчайзи имеет право продавать продукцию франчайзера в течение 10 лет. Франчайзи обещает выплатить первоначальную фиксированную сумму вознаграждения.

Первоначальная фиксированная сумма полученного вознаграждения будет признаваться на протяжении срока действия прав франчайзинга – 10 лет, поскольку:

- по условиям договора франчайзер обязан поддерживать свой бренд посредством совершенствования своей продукции, проведения маркетинговых мероприятий

- любые действия франчайзера могут иметь прямое позитивное или негативное влияние на покупателя

- в результате этих действий не происходит передача покупателю товара или услуги.

***Продажа с правом возврата***

Компания признает выручку в сумме, которая по ее оценкам ей причитается, следуя указаниям в отношении переменной величины возмещения и ограничения, предусмотренным Шагом 3. Компания также признает обязательство по возврату полученных средств и активов в отношении продукции, которая, по ее оценкам, будет возвращена.

***Пример 12.*** Компания продает 50 планшетов по 200 у.е. каждый. Покупатель может вернуть купленный планшет (без повреждений) в течение следующих 30 дней и получить назад всю сумму уплаченных средств. Себестоимость одного планшета составляет 150 у.е. Основываясь на прошлом опыте, компания предполагает, что 3 планшета будут возвращены (подход с оценкой наиболее вероятной величины)

***Решение:***

*Признание выручки и отражение продажи:*

Дт ДС (Дебиторская задолженность) 10 000

Кт Обязательство по возврату (200 \* 3) 600

Кт Выручка 9 400

*Отражение себестоимости продаж*

Дт Актив (150 \* 3) 450

Дт Себестоимость продаж 7 050

Кт Запасы 7 500

***Скидки за объем***

Скидки за объем обычно предусматривают приобретение покупателем определенного количества товаров или услуг, после чего цена на дополнительные товары снижается. Такие соглашения содержат переменное возмещение, т.к. общая сумма к уплате покупателем не известна на момент начала действия договора и зависит от объема товаров, который будет приобретен в конечном итоге.

Руководство должно оценить скидки за объем, которые по их предположению должен получить покупатель, исходя из опыта выполнения аналогичных договоров.

Руководство должно включить минимальную цену за единицу в расчетную цену операции на момент начала действия договора, если оно не может оценить общее количество единиц, которые оно предполагает продать.

Руководству необходимо уточнять свою оценку общего объема продаж на каждую отчетную дату до тех пор, пока неопределенность не будет разрешена.

***Пример 13.*** 1 января 2016 года компания заключила договор с покупателем на поставку продукции по цене 10 у.е. за единицу. Договор предусматривает, что цена за единицу будет снижаться при увеличении объема продаж. Объем определяется, исходя из продаж в течение календарного года.

|  |  |
| --- | --- |
| Цена за единицу, у.е. | Объем продаж, ед. |
| 10 | 0 – 1 000 000 |
| 9 | 1 000 001 – 3 000 000 |
| 8.5 | 3 000 001 и более |

Исходя из опыта выполнения аналогичных договоров и прогноза продаж, компания полагает, что общий объем продаж за год составит 2.5 млн. единиц.

Определим цену операции и признаем выручку.

***Решение:***

Цена операции

|  |  |
| --- | --- |
| 10 у.е. х 1 000 000 | 10 000 000 |
| 9 у.е. х 1 500 000 | 13 500 000 |
| Итого возмещение | 23 500 000 |
| Средняя цена за единицу | 9.4  (23 500 000/2 500 000) |

Компания пришла к выводу о наличии высокой вероятности, что значительного уменьшения признанной выручки (ниже 9.4) при разрешении неопределенности не произойдет.

При продаже каждой единицы выручка признается по средней цене продажи в размере 9.4 у.е. за единицу.

Компания должна признать обязательство по договору в отношении денежных средств, полученных сверх цены операции в отношении первого миллиона единиц, проданных по цене 10 у.е. за единицу (0.6 у.е. на единицу). Данное обязательство начнет уменьшаться после того, как продажи превысят один миллион единиц и сумма в выставленных счетах составит 9 у.е. за единицу.

*Переоценка рассчитанных скидок с объема*.

Компания продала 450 000 единиц за 1 квартал 2016 года. Компания уменьшает свою оценку общего объема продаж до 2 млн. единиц в конце квартала.

Уточнение цены операции.

|  |  |
| --- | --- |
| 10 у.е. х 1 000 000 | 10 000 000 |
| 9 у.е. х 1 000 000 | 9 000 000 |
| Итого возмещение | 19 000 000 |
| Средняя цена за единицу | 9.5  (19 000 000/2 000 000) |

Компания должна признать последующие продажи по 9.5 у.е. за единицу и должна признать дополнительную выручку в размере 45 000 у.е. в отношении продукции проданной в 1 квартале. Выручка рассчитывается как изменение цены операции (0.1 у.е.), умноженное на количество проданных единиц (450 000). Кумулятивная корректировка отражает выручку, которую компания признала бы в случае, если бы на момент начала действия договора у нее была информация, которая имеется сейчас.

***Гарантийные обязательства***

Гарантийные обязательства учитываются как одна подлежащая исполнению обязанность, если:

* Покупателю предоставлена возможность купить такую гарантию отдельно или
* В рамках такой гарантии оказывается дополнительная услуга

В ином случае гарантии будут учитываться в соответствии с МСФО 37.

При оценке предоставляется ли в рамках гарантии дополнительная услуга, анализируются факторы:

* Наличие требований законодательства о предоставлении гарантии
* Продолжительность времени действия гарантии
* Характер задач, которые компания обещает решить

***Пример 14.*** Производитель машин при продаже автомобилей предоставляет стандартную гарантию: 3 года или 100 000 км. Покупатель может приобрести расширенную гарантию: дополнительные 3 года или 190 000 км за 5 000 у.е.

***Решение:***

По данному договору две обязанности, подлежащие исполнению

1. Продажа автомобиля и стандартная гарантия – применяется МСФО 37
2. Расширенная гарантия - применяется МСФО 15

***Договоры обратной покупки***

Договор, по которому компания продает актив и при этом в рамках того же или другого договора дает обещание выкупить актив или получает опцион на его обратную покупку.

Компания, имея обязательство или право обратной покупки актива, не передает контроль покупателю, т.к. покупатель ограничен в своей способности определять способ использования актива и получать все оставшиеся выгоды от его использования, даже если покупатель владеет активом физически.

Договор учитывается:

* Как аренда (МСФО 17), если компания вправе или обязана выкупить актив обратно за сумму, меньшую, чем его первоначальная цена продажи; либо
* Соглашение о финансировании, если компания вправе или обязана выкупить актив обратно за сумму, равную первоначальной цене продажи или превышает ее. Компания продолжает признание актива и признает обязательство в отношении возмещения, полученного от покупателя, а также признаются проценты в виде разницы между суммой полученного от покупателя возмещения и суммой возмещения, подлежащего уплате покупателю.

***Пример 15.***

1 января 2016 года Компания продает актив за 1 000 000 у.е. Соглашение предоставляет Компании право на обратную покупку актива через 5 лет за 850 000 у.е.

***Решение:***

Компания должна учитывать договор как аренду согласно МСФО 17. Пятилетний срок опциона на покупку свидетельствует, что возможности покупателя управлять использованием актива или получать все выгоды от него ограничены. Компания может выкупить актив за меньшую сумму, чем цена первоначальной продажи.

***Пример 16.***

1 января 2016 года Компания продает актив за 1 000 000 у.е. Соглашение предоставляет Компании право на обратную покупку актива через 5 лет за 1 350 000 у.е.

***Решение:***

Контроль над активом не переходит к покупателю 1 января 2016 года, т.к. Компания имеет право на обратную покупку. Следовательно, возможности покупателя управлять использованием актива или получать все выгоды от него ограничены. Компания должна учесть договор как соглашение о финансировании, т.к. цена использования опциона выше первоначальной цены продажи. Компания продолжает признавать актив, признает получение денежных средств и финансовое обязательство, а также процентные расходы в отношении разницы (350 000 = 1350000 – 1000000), которые увеличивают сумму обязательств.

***Затраты по договору***

Стандарт содержит указания по учету дополнительных затрат, связанных с заключением договора, и некоторых затрат, связанных с выполнением договора.

|  |  |
| --- | --- |
| Затраты, связанные с заключением договора | Затраты, связанные с выполнением договора |
| Дополнительные затраты ***капитализируются***, если:   * Возникли исключительно в следствии заключения договора * Ожидается их возмещение | Затраты, ***капитализируются***, если:   * Непосредственно связаны с договором * Формируют или улучшают ресурсы * Ожидается их возмещение |
| Комиссионные торговому агенту |  |

Исключение: компания может признать затраты, как расходы в момент их возникновения, если период амортизации актива составляет один год или меньше.

|  |  |
| --- | --- |
| Прямые затраты, которые можно капитализировать, если остальные критерии также выполняются | Затраты, которые должны быть списаны на расходы в момент их возникновения |
| Прямые затраты на оплату труда (заработная плата персонала) | Затраты общего административного характера, кроме случаев, когда они покрываются покупателем |
| Прямые материальные затраты (поставка сырья) | Затраты, которые относятся к обязанностям уже исполненным в рамках договора |
| Распределенная часть затрат, непосредственно относящаяся к договору (амортизация ОС и НМА) | Затраты, связанные с перерасходом материалов, с бесполезной тратой рабочего времени, или другие сверхнормативные затраты по договору |
| Затраты, однозначно относимые на покупателя по договору | Затраты, связь которых с обязанностями, подлежащими исполнению, но еще не исполненными в рамках договора, не является очевидной |
| Иные затраты, которые были понесены компанией исключительно в связи с заключением договора (оплата услуг субподрядчика) |

МСФО 15 применяется для учета затрат, связанных с выполнением договора, только если они не относятся к сфере применения других стандартов:

- МСФО 2 «Запасы» (затраты в незавершенном производстве)

- МСФО16 «Основные средства»

- МСФО 38 «Нематериальные активы»

Капитализированные затрат амортизируются на систематической основе, соответствующей схеме передачи покупателю товара или услуги, к которым относится данный актив, а также подлежат тестированию на предмет обесценения. Период амортизации рассчитывается с учетом ожидаемых периодов пролонгации договора.

Убыток от обесценения признается в сумме превышения балансовой стоимости над разницей между: оставшейся величиной ожидаемого к получению возмещения и затратами, непосредственно связанными с предоставлением товаров или услуг.

В случае улучшения ситуации производится восстановление суммы, списанной на убыток от обесценения.

**Методы оценки степени выполнения работ:**

* Метод выполненных работ (на основании результатов)
* Метод понесенных расходов (на основании ресурсов)

**На основании результатов** - исходя из оценок стоимости товаров или услуг, переданных до текущей даты, по отношению к оставшимся товарам или услугам, обещанным по договору

**На основании ресурсов** – исходя из 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

***Приме 17.***

Договор на 1 млн. у.е.

На отчетную дату понесены затраты – 300 тыс.

Будущие затраты – 500 тыс.

Получено от покупателя 400 тыс. за 1 этап выполненных работ.

Отразим выручку от оказания услуг всеми возможными методами.

По оценкам компании договор выполнен на 39%.

***Решение.***

*Процент выполнения на основании ресурсов*

% = 300 тыс./800 тыс.\* 100% = 37,5%

Выручка за период (ОПУ)

37,5%\* 1000 тыс. = 375 тыс.

Себестоимость работ (ОПУ) = 300 тыс.

*Процент выполнения на основании результатов*

% = 39,0%

Выручка за период (ОПУ)

39%\* 1000 тыс. = 390 тыс.

Себестоимость работ (ОПУ)

800 тыс.\* 39%= 312 тыс.

***Представление в отчетности.***

Договорной актив или договорное обязательство признается в тот момент, когда:

* Компания исполняет свои обязанности посредством передачи товаров или услуг покупателю или
* Покупатель исполняет свои обязанности перед компанией посредством уплаты возмещения

(нетто-) договорное обязательство

если обязанности > прав

Права и обязанности

(Нетто-) договорной актив

если права > обязанностей

Безусловное право на получение возмещения представляется как дебиторская задолженность и учитывается в порядке, предусмотренном для финансовых инструментов.

***Показатели отчета о прибылях и убытках по договору:***

* *Выручка (исходя из перечисленных выше 5 шагов)*
* *Себестоимость (расходы) по договору (признается в определенный момент времени либо на протяжении определенного периода времени)*

***Показатели отчета о финансовом положении по договору:***

* *Дебиторская задолженность по договору (в сумме признанной выручки)*
* *Капитализированные затраты (затраты незавершенного производства)*
* *Актив по договору (сумма причитающаяся с заказчика по договору подряда )*
* *Обязательство к исполнению (сумма, подлежащая исполнению по договору)*

**Порядок расчета активов (обязательств)**

**по договору**

|  |  |
| --- | --- |
| Фактические затраты по договору за период | Выставленные счета покупателю за период |
| Выручка, признанная за период | Себестоимость (расходы) по договору за период |
| Сальдо – валовая сумма, причитающаяся с покупателя по договору (актив) | Сальдо – валовая сумма, подлежащая исполнению по договору (обязательство) |

***Пример 18.***

Условия предыдущего примера.

*Процент выполнения на основании ресурсов*

% = 37,5%

Выручка за период (ОПУ) = 375 тыс.

Себестоимость работ (ОПУ) = 300 тыс.

|  |  |
| --- | --- |
| **Фактические затраты = 300 тыс.** | **Платежи по договору = 400 тыс.** |
| **Доходы = 375 тыс.** | **Расходы = 300 тыс.** |
|  | **Обязательство = 25 тыс.** |

*Процент выполнения на основании результатов*

% = 39,0%

Выручка за период (ОПУ)

39%\* 1000 тыс. = 390 тыс.

Себестоимость работ (ОПУ)

800 тыс.\* 39%= 312 тыс.

|  |  |
| --- | --- |
| **Фактические затраты = 300 тыс.** | **Платежи по договору = 400 тыс.** |
| **Доходы = 390 тыс.** | **Расходы = 312 тыс.** |
|  | **Обязательство = 22 тыс.** |

***Цель раскрытия информации –*** дать пользователям возможность понять характер и оценить сумму, сроки и неопределенность возникновения выручки и денежных потоков по договорам с покупателями.

Требуется раскрытие описательной и количественной информации по категориям:

* Договоры с покупателями
* дезагрегирование выручки
* изменения в договорных активах, обязательствах и затратах
* обязанности, подлежащие исполнению в рамках договора
* цена сделки, отнесенная на оставшиеся обязанности, подлежащие исполнению
* Основные суждения и изменения в суждениях, принятые в процессе применения требований стандарта
* Определение сроков исполнения обязанностей, подлежащих исполнению в рамках договора
* Определение цены сделки и сумм, распределенных между обязанностями, подлежащими исполнению
* Активы признанные в отношении затрат, связанных с заключением или выполнением договора с покупателем.