

# ВОПРОСЫ ПРИМЕНЕНИЯ МСФО В ОТДЕЛЬНЫХ ОТРАСЛЯХ

## Телекоммуникации



### МСФО (IFRS) 15 «ВЫРУЧКА ПО ДОГОВОРАМ С ПОКУПАТЕЛЯМИ»

В мае 2014 года Совет по международным стандартам финансовой отчетности опубликовал МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями». Он содержит всестороннее руководство по учету выручки и заменит существующие требования, которые в данный момент изложены в нескольких Стандартах и Интерпретациях.

Требования МСФО (IFRS) 15 полностью совпадают с аналогичными требованиями ОПБУ США (однако, в отличие от МСФО, по ОПБУ США применение ранее 2017 года не разрешается) и содержат значительно больше предписывающих и точных требований по сравнению с существующим МСФО. Это означает, что для многих компаний изменятся сроки признания и параметры признаваемой выручки. В некоторых областях изменения будут очень значительными и потребуют тщательного планирования, принимая во внимание их влияние на бизнес.

Первоначальный анализ МСФО (IFRS) 15, проведенный BDO, показывает, что для компаний, которые ведут деятельность в сфере телекоммуникаций, существенную значимость может иметь следующее:

- Должен ли договор быть разделен на два или более компонентов? Или нужно ли будет два или более контракта учитывать как единое обязательство?
- Как должны учитываться операции по договорам, в которых содержится положение о праве на возврат?
- Как надлежит учитывать изменения в договорах?
- Должны ли расходы, связанные с заключением договора, капитализироваться или списываться немедленно?
- Какие корректировки необходимы для учета влияния временной стоимости денег («компонент финансирования»)?

Помимо этого, МСФО (IFRS) 15 требует значительно большего раскрытия информации о признании выручки. Возможно, возникнет необходимость внедрения новых и/или усовершенствованных внутренних процессов для того, чтобы получить нужную информацию.

#### Дата вступления в силу

- ▶ Годовые периоды, начинающиеся 1 января 2017 года или после этой даты. Досрочное применение разрешается.

#### Влияние на бухгалтерский учет

- ▶ Повсеместное и, возможно, весьма существенное влияние на сроки признания и модели признания выручки и прибыли по сравнению с действующими требованиями МСФО. Значительно расширены требования по раскрытию информации.

МСФО (IFRS) 15 применяется для годовых периодов, которые начинаются 1 января 2017 года или позже. Досрочное применение разрешается. Для компаний, которые составляют отчетность в соответствии с МСФО, принятыми на территории Европейского союза, одобрение стандарта ожидается во втором квартале 2015 года.

## КОММЕРЧЕСКИЕ ПОСЛЕДСТВИЯ

Вступление МСФО (IFRS) 15 в силу может привести к значительным изменениям в модели признания выручки и прибыли. Тщательного изучения потребует широкий спектр вопросов, включая влияние изменений на:

- соблюдение договорных обязательств перед банками;
- выплату вознаграждений по результатам деятельности (включая выплаты на основе долевых инструментов);
- процессы внутреннего планирования;
- обязательства по налогу на прибыль;
- взаимодействие с инвесторами и участниками рынка, включая соответствие нормативным требованиям (теоретически, вследствие ожидаемых значительных изменений в финансовом положении и показателях результатов деятельности компании).

Также может понадобиться обзор условий действующих договоров (в особенности долгосрочных контрактов, действие которых будет распространяться на периоды финансовой отчетности, затрагиваемые периодом применения МСФО (IFRS) 15) и договоров, которые будут заключены в будущем. В некоторых случаях компании имеют возможность рассмотреть вопрос о целесообразности внесения каких-либо изменений в условия договоров.

Существует вероятность, что в будущем у отделов продаж возникнет необходимость в более тесном взаимодействии с бухгалтерией для того, чтобы заранее осознать влияние условий договоров на соответствующие финансовые отчеты.

## ДОЛЖЕН ЛИ ДОГОВОР БЫТЬ РАЗДЕЛЕН НА ДВА ИЛИ БОЛЕЕ КОМПОНЕНТОВ? ИЛИ НУЖНО ЛИ БУДЕТ ДВА ИЛИ БОЛЕЕ КОНТРАКТА УЧИТЫВАТЬ КАК ЕДИНОЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВО?

Если ранее МСФО практически не содержали руководство по «дроблению» контрактов на компоненты, то теперь в МСФО (IFRS) 15 включено детальное руководство. Вероятно, многим предприятиям в связи с этим придется пересмотреть свои учетные политики и подходы. Все это может значительно повлиять на методы признания выручки и прибыли, при этом отрасли телекоммуникаций изменения коснутся в особо существенной степени.

Недостатки действующего МСФО привели к тому, что в существенной степени применялись суждения при рассмотрении вопроса о том, как должна быть распределена и признана выручка (например, условия договора, предусматривающего поставку бесплатного мобильного телефона, что, в свою очередь, подразумевало, что его можно использовать при условии ежемесячных платежей в течение минимального установленного договором срока). Некоторые компании относили стоимость мобильного телефона на маркетинговые расходы, тогда как другие вели отложенный учет его стоимости и амортизировали его в течение минимального установленного договором срока. В других случаях компании признавали выручку от продажи мобильного телефона, но в сумме, равной его стоимости.

Применение МСФО (IFRS) 15 приведет к распределению выручки по договору на каждый компонент (или на «обязательство по исполнению условий договора»). Это означает, что в начале действия каждого договора компании примут к учету выручку и прибыль, которая относится к продаже мобильных телефонов. По сравнению с текущей практикой это будет означать признание большего объема выручки и прибыли на начальном этапе действия договора и меньшего объема выручки и прибыли — на следующих этапах.

Как и в других отраслях, на услуги и оборудование в сфере телекоммуникаций может распространяться действие гарантий качества, а именно удовлетворительной работы в течение определенного срока. Ведение учета гарантий зависит от следующего:

- могут ли покупатели приобрести гарантию отдельно; и
- является ли гарантия частью полного комплекта товаров, проданных покупателю, и если да, то выступает ли гарантия лишь заверением соответствия товара спецификации в договоре купли-продажи.

Договорные спецификации зачастую связаны с гарантией того, что проданные товары будут исправно функционировать в течение установленного периода, а в некоторых юрисдикциях могут являться следствием требований законодательства.

Если покупателям предоставляется возможность приобрести гарантию отдельно от телекоммуникационного оборудования, то она отражается в учете отдельно. Если же гарантия является частью поставляемого комплекта, то она выступает заверением соответствия товара договорной спецификации, то она отдельно не учитывается. Наконец, если рамки гарантии шире, то ее следует учитывать отдельно, вне зависимости от того, можно ли выделить гарантию в качестве отдельного компонента операции купли-продажи.

Стандартные телекоммуникационные комплекты могут быть проданы с правом продления на указанный период (например, 12 месяцев) договора по мере его прекращения, со скидкой от стандартной цены. В таких случаях вознаграждение, полученное за первые 12 месяцев, обычно будет распределено между первоначальными 12 месяцами договора и права на его продление, а непосредственно выручка, связанная с правом продления договора, будет отражена как отложенная и признана в будущих периодах.

Исходя из изложенного, мы ожидаем, что практически каждая компания сектора телекоммуникаций должна будет тщательно рассмотреть вопросы о том, как МСФО (IFRS) 15 может изменить модель и сроки признания выручки; также это (потенциально) может повлечь весьма значительные изменения действующих систем и процессов. Это связано, в частности, с очень большим объемом договоров и широким списком возможностей, предоставляемых клиентам.

## КАК ДОЛЖНЫ УЧИТЫВАТЬСЯ ОПЕРАЦИИ ПО ДОГОВОРАМ, В КОТОРЫХ СОДЕРЖИТСЯ ПОЛОЖЕНИЕ О ПРАВЕ НА ВОЗВРАТ?

Продажи в сфере телекоммуникаций зачастую предоставляют покупателю право вернуть покупку продавцу и получить уплаченные за нее деньги обратно или зачет на покупку такого же либо другого товара вместо возвращенного.

В той степени, в которой продавец ожидает, что покупатель воспользуется своим правом на возврат, выручка от реализации соответствующих товаров не признается, даже если товары уже были доставлены покупателю. Вместо этого одновременно признаются обязательство по возврату и актив, представляющий собой право на возврат товара (актива) покупателем (в зависимости от того, будет ли возвращенный от покупателя товар обладать какой-либо стоимостью).

## КАК НАДЛЕЖИТ УЧИТЫВАТЬ ИЗМЕНЕНИЯ В ДОГОВОРАХ?

Клиентам зачастую предоставляется возможность вносить изменения в действующие условия договоров — например, увеличивать (или, в некоторых случаях, уменьшать) количество минут разговора, включенных в пакет обслуживания, или же добавлять (удалять) дополнительные услуги.

МСФО (IFRS) 15 предлагает детальное руководство, которое устанавливает, что в зависимости от изменения конкретных условий договора, может возникнуть необходимость в ретроспективном учете (с немедленной корректировкой выручки в сторону повышения или понижения) или же к перспективному учету — в этом случае последствия внесения изменений в договор будут признаны в будущих периодах.

Новые требования могут привести к значительным изменениям в учете: действующие МСФО содержат ограниченное руководство и множество подходов, которые компании применяли в прошлом. Модель признания выручки и прибыли может претерпеть существенные изменения.

## ДОЛЖНЫ ЛИ РАСХОДЫ, СВЯЗАННЫЕ С ЗАКЛЮЧЕНИЕМ ДОГОВОРА, КАПИТАЛИЗИРОВАТЬСЯ ИЛИ СПИСЫВАТЬСЯ НЕМЕДЛЕННО?

Помимо более подробного руководства по признанию выручки, МСФО (IFRS) 15 содержит критерии для определения того, следует ли признавать расходы, связанные с заключением договора, в качестве актива или их необходимо относить на затраты в момент возникновения.

МСФО (IFRS) 15 накладывает ряд ограничений — в частности, он позволяет учитывать только «дополнительные расходы», связанные напрямую с заключением договора. Соответственно, могут быть учтены только те расходы, которые не были бы понесены, если бы контракт не был заключен. Примером может служить комиссионная выплата от продаж, которая подлежит выплате только в том случае, если покупатель товара от своего лица совершил сделку продажи. Напротив, текущие расходы, связанные с ведением бизнеса, не рассматриваются, так как эти затраты были бы понесены в любом случае, независимо от того, был ли подписан конкретный договор. Можно утверждать, что определенные расходы не существовали бы, если бы компания не заключала договоры с покупателями, но МСФО (IFRS) 15 не допускает анализ договоров на портфельной основе. Вместо этого компании следует уделить внимание вопросу о том, являются ли расходы, связанные с каждым отдельным контрактом, дополнительными.

После того, как «дополнительные расходы» были выявлены, они должны быть признаны в качестве актива, при условии, что они будут восстановлены (как правило, путем получения прибыли по конкретному договору). Затем этот актив амортизируется на основе, которая согласуется с передачей товаров или оказанием услуг, которые являются предметом договора. Необходимо применить суждение для определения соответствующего срока и способа амортизации.

Это может существенно повлиять на некоторые компании, поскольку сейчас такие расходы могут учитываться иным способом. Например, многие компании учитывают только расходы по мере их возникновения, а значит, у таких организаций в связи с применением МСФО (IFRS) 15 возникнет необходимость внедрения систем и процессов, которые позволят выявлять разрешенные затраты, связанные с заключением договора, капитализировать и амортизировать их на протяжении уместного срока.

## КАКИЕ КОРРЕКТИРОВКИ НЕОБХОДИМЫ ДЛЯ УЧЕТА ВЛИЯНИЯ ВРЕМЕННОЙ СТОИМОСТИ ДЕНЕГ («КОМПОНЕНТ ФИНАНСИРОВАНИЯ»)?

Договоры, заключаемые в секторе телекоммуникаций, могут содержать условия по срокам поступления денежных средств от клиентов, не совпадающим со сроками признания выручки. Если компонент финансирования значителен, то согласно МСФО (IFRS) 15 потребуется корректировка для отражения влияния скрытого финансирования.

Практическое дополнение: делать корректировки по компоненту финансирования необязательно, если срок между поступлением денежных средств от клиентов и передачей товаров (предоставлением услуг) составляет менее одного года.

Значительное изменение существующей практики связано с тем, что поправки по компоненту финансирования надо делать для случаев, когда клиенты перечисляют денежные средства в пользу поставщика как авансом, так и с отсрочкой (т. е. после исполнения обязательств по договору). Результатом платежей с отсрочкой будет финансовый доход и уменьшение выручки (поскольку продавец предоставляет скрытое финансирование своим покупателям), тогда как авансовые платежи приведут к финансовым расходам и к увеличению (отложенной) выручки (так как продавец, по сути, получает заем от покупателя).

Цель такого подхода — отразить в денежном выражении цену продажи товара или услуги, которые являются предметом договора, непосредственно на момент, когда товар (услуга) передается (оказана) покупателю. Данный подход также приводит к тому, что операции, включающие в себя значительный компонент финансирования, разделены на две части, а именно продажа товаров и сделка по финансированию. Однако последствия, с точки зрения организации процедур внутри компании, необходимых для выявления сделок скрытого финансирования и их учета, могут быть значительными.

## ТРЕБОВАНИЯ ПО РАСКРЫТИЮ ИНФОРМАЦИИ

Пользователи финансовой отчетности и регулирующие органы выступали с критикой ныне действующих требований МСФО по раскрытию информации, называя их неуместными и недостаточно увязанными с другими раскрытиями в финансовой отчетности. Это усложняло понимание выручки компании, а также тех суждений и оценок, которые были сделаны в рамках признания и оценки выручки.

Результатом критики стало включение подробных требований по раскрытию информации в МСФО (IFRS) 15. Это означает, что даже если компания придет к выводу, что введение новых стандартов незначительно скажется на признании выручки, могут потребоваться изменения внутренних систем и процессов для сбора требуемой для раскрытия информации.

В дополнение к подробному руководству была уточнена общая цель раскрытия информации. Уточнение сопровождалось прямым указанием на то, что компания не обязана раскрывать несущественную информацию и требования по раскрытию информации не должны восприниматься как список для проверки ее полноты. Причиной служит то, что некоторые требования по раскрытию информации могут быть в высокой степени применимы к определенным компаниям и отраслям и в то же время быть совершенно неуместны для других. Помимо этого, разработчики стандарта побуждают компании внимательно анализировать информацию, включаемую в финансовую отчетность, с тем чтобы цель раскрытия информации была достигнута. Это, в свою очередь, потребует тщательного планирования, которое необходимо осуществить задолго до применения новых требований МСФО.

## КОНТАКТЫ

Центральный офис BDO в России  
107061, г. Москва,

Преображенская пл., д. 8, БЦ «Прео-8»

Телефон: + 7 (495) 797 5665

Факс: + 7 (495) 797 5660

E-mail: [reception@bdo.ru](mailto:reception@bdo.ru)

[www.bdo.ru](http://www.bdo.ru)

Несмотря на то, что данная публикация была тщательно подготовлена специалистами компании, она может быть использована только для получения общего представления об обсуждаемом в ней предмете. Не рекомендуется использовать представленную в публикации информацию в качестве профессиональной консультации по конкретному вопросу. Прежде чем предпринять какие-либо действия или воздержаться от принятия каких-либо действий на основании данной публикации, необходимо получить профессиональную консультацию специалиста. Группа компаний BDO, ее партнеры, сотрудники и агенты не несут никакой ответственности за любые убытки, понесенные в связи с принятием или отказом от принятия каких-либо действий или решений на основе информации, содержащейся в данной публикации.

АО «БДО Юникон», ООО «БДО Юникон Консалтинг», ЗАО «БДО Юникон Бизнес Солюшнс», ЗАО «БДО Юникон Аутсорсинг Приложений», ЗАО БДО Юникон Бизнес Сервис, зарегистрированные в соответствии с законодательством Российской Федерации, входят в состав BDO International Limited, британского общества с ответственностью, ограниченной гарантией его участников, и является частью международной сети независимых компаний BDO.

BDO — торговая марка объединения BDO и каждой компании — участницы объединения.

2014 © АО «БДО Юникон». Все права защищены.