



ВОПРОСЫ ПРИМЕНЕНИЯ МСФО В ОТДЕЛЬНЫХ ОТРАСЛЯХ

Розничная торговля

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 новыми 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 секторе розничной торговли, 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 необходимо учитывать операции по договорам, которые включают в себя переменные суммы вознаграждения (с правом возврата товара)?
- Как следует учитывать выплаты в пользу покупателей?
- Как должны учитываться лицензии, предоставленные франшизодателем?
- 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.

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.

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.

КОММЕРЧЕСКИЕ ПОСЛЕДСТВИЯ

Вступление МСФО (IFRS) 15 в силу может привести к значительным изменениям в модели признания выручки и прибыли. Тщательное изучение и планирования 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 того, 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.

Можно выделить следующие типовые виды сделок, которые следует рассматривать в учете отдельно:

- Скидки на будущие покупки
- Гарантии качества
- Договоры сервисного обслуживания

Скидки на будущие покупки

Покупателям, приобретающим определенные товары и услуги, может предоставляться гарантия на получение скидки на будущие покупки в течение определенного периода времени в будущем. Это относится и к программам лояльности клиентов, основанным на начислении покупателю бонусных баллов, которые можно будет использовать для частичной или полной оплаты приобретаемых в будущем продуктов и услуг. При учете таких сделок часть стоимости первой покупки товаров и услуг должна быть распределена на гарантию и учтена как отложенная выручка. Выручка, относящаяся к гарантиям на скидку, в дальнейшем признается в момент, когда происходит последующая продажа товаров и услуг или когда истекает срок действия неиспользованной гарантии на скидку.

Гарантии качества

Розничные товары часто продаются с гарантией качества, заверяющей, что они будут исправно функционировать в течение определенного периода времени. Учет таких гарантий качества зависит от следующего:

- могут ли покупатели приобрести гарантию отдельно;
- 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 самих товаров, то она отражается в учете отдельно. Если же она является частью полного комплекта покупки, то в случае, когда гарантия выступает лишь заверением соответствия товара договорной спецификации, отдельно гарантия не учитывается. Наконец, если рамки гарантии шире, чем только заверение договорных спецификаций, то ее следует учитывать отдельно, вне зависимости от того, можно ли выделить гарантию в качестве отдельного компонента операции купли-продажи.

Помимо этого, товары могут реализовываться с гарантией качества на определенный период (например, 12 месяцев) с предоставлением покупателю права продлить гарантию на следующие 12 месяцев со скидкой от стандартной цены продажи. В таких случаях оплата, полученная за первые 12 месяцев гарантии, будет распределена между первоначальной гарантией на 12 месяцев и правом на продление гарантии, а выручка, относящаяся к праву продления гарантии, отражается как отложенная и признается в будущем периоде.

Договоры сервисного обслуживания

Товары, проданные покупателям, могут требовать периодического обслуживания. В таких случаях распространенной практикой является продажа товаров с гарантийным обслуживанием, покрывающим определенный период времени. Выручка по такому договору должна быть распределена на каждый из двух компонентов, при этом сумму, приходящуюся на гарантийное обслуживание, следует отражать как отложенную выручку и признать в момент, когда будет предоставлено сервисное обслуживание.

Помимо этого, МСФО (IFRS) 15 содержит требование об учете двух или более договоров как единого договора, если соблюдено хотя бы одно из следующих условий:

- контракты согласовывались сторонами для единой коммерческой цели;
- сумма вознаграждения по одному контракту зависит от цены или результата исполнения условий другого контракта; или
- товары или услуги, которые являются предметом отдельных договоров (или некоторых договоров), по сути представляют собой части единого обязательства.

Цель этого руководства заключается в том, чтобы обеспечить единые методы бухгалтерского учета товара (услуги) независимо от юридической формы договора (-ов) с покупателем. Следовательно, необходимо придавать особое значение коммерческой цели, а также предмету договора (-ов) с одним покупателем.

КАК НЕОБХОДИМО УЧИТЫВАТЬ ОПЕРАЦИИ ПО ДОГОВОРАМ, КОТОРЫЕ ВКЛЮЧАЮТ В СЕБЯ ПЕРЕМЕННЫЕ СУММЫ ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ (С ПРАВОМ ВОЗВРАТА ТОВАРА)?

Договоры купли-продажи товаров зачастую предоставляют покупателю право вернуть покупку продавцу и получить уплаченные за нее деньги обратно или зачет на покупку такого же или другого товара вместо возвращенного.

Подобные операции создали почву для появления в терминологии МСФО (IFRS) 15 так называемых «переменных сумм вознаграждения». Это существенный момент: в случаях, когда сумма вознаграждения является переменной, МСФО (IFRS) 15 ограничивает сумму выручки, которая может быть признана в учете.

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 СЛЕДУЕТ УЧИТЫВАТЬ ВЫПЛАТЫ В ПОЛЬЗУ ПОКУПАТЕЛЕЙ?

Компании, которые поставляют продукты предприятиям розничной торговли, часто выступают стороной соглашений, по условиям которых предприятиям розничной торговли уплачивается вознаграждение за выгодное размещение товара или его рекламы в магазине.

МСФО (IFRS) 15 содержит детальные инструкции по учету выплат покупателям; для целей учета также следует тщательно рассматривать вопрос о том, произведены ли поставщиком товаров выплаты предприятию розничной торговли за оказываемую услугу или же поставщик предоставляет предприятию розничной торговли скидку со стандартной цены поставляемых товаров.

КАК ДОЛЖНЫ УЧИТЫВАТЬСЯ ЛИЦЕНЗИИ, ПРЕДОСТАВЛЕННЫЕ ФРАНШИЗОДАТЕЛЕМ?

Условия договоров на предоставление лицензий франшизодателем франшизополучателю значительно различаются и могут содержать положение о выплатах, размер которых зависит от объемов продаж или выручки.

МСФО (IFRS) 15 содержит инструкции по учету лицензионных платежей. В той степени, в которой получаемые по лицензии платежи зависят, например, от будущих продаж, франшизодатель не может признавать выручку до того момента, как эти продажи будут осуществлены. Этот запрет действует вне зависимости от того, с какой вероятностью состоятся продажи, или от того, с какой точностью франшизодатель может подсчитать доход от будущих продаж.

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

Помимо более подробного руководства по признанию выручки, МСФО (IFRS) 15 содержит критерии для определения, следует ли признавать расходы, связанные с заключением договора, в качестве

актива или их необходимо относить на затраты в момент возникновения. Это относится ко всем расходам, понесенным в связи с заключением договора, включая комиссионное вознаграждение от продаж, а также уместно в обстоятельствах, когда договор содержит условие о будущих поставках (продажах).

МСФО (IFRS) 15 налагает ряд ограничений — в частности, он позволяет учитывать только «дополнительные расходы», связанные непосредственно с заключением договора. Соответственно, могут быть учтены только те расходы, которые не были бы понесены, если бы контракт не был заключен. Примером могут служить комиссионные выплаты от продаж, обязательство по которым возникает только в том случае, если покупатель товара от своего лица совершил сделку продажи. В отличие от этого, 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 дискутировать о том, что некоторые затраты могли бы быть меньше, 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.

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

Договоры, заключаемые в секторе розничной торговли, 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 требуется корректировка для отражения влияния скрытого финансирования.

Практическое дополнение: делать корректировки по компоненту финансирования не требуется, 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 обязательства 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 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 момента признания сделок скрытого финансирования и для их учета, могут быть значительными.

ТРЕБОВАНИЯ ПО РАСКРЫТИЮ ИНФОРМАЦИИ

Пользователи финансовой отчетности и регулирующие органы выступили 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

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.