

ВЫРУЧКА ПО ДОГОВОРАМ С ПОКУПАТЕЛЯМИ [МСФО (IFRS) 15]. РЕКОМЕНДАЦИИ И ПРИМЕРЫ

Эта и другие публикации доступны подписчикам в электронном виде в личном кабинете на сайте

fnotchet.ru

Активируйте код доступа подписчика.

Техническая поддержка:
msfo@fnotchet.ru



С. В. Модеров, FCSA, к. э. н.,
директор ООО «АйЭфЭрЭс Аудит» (С.-Петербург),
директор по Северо-Западу ООО «PCM PУСЬ»

Выручка (доход) есть у любого предприятия — тем полезнее знать все нововведения, которые привносятся в регулирование этой области с принятием нового стандарта МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями». Особенно интересна данная статья будет бухгалтерам и финансистам, работающим в таких секторах экономики, как телеком, розничная и оптовая торговля, а также тем, кто реализует сложные долгосрочные проекты, работая в качестве подрядчика для третьих лиц.

Стандарт МСФО (IFRS) 15 привносит в признание выручки много интересного. В частности, он предлагает консервативный подход к признанию маркетинговых программ (выдаче бонусов клиентам) в торговых организациях: часть выручки необходимо отсрочить к признанию до того момента, когда соответствующие стимулирующие покупателя программы будут завершены.

Пример 1

28 января покупатель купил в магазине «Пятерочка» продуктов на 1900 руб. и получил бонусный чек, дающий право при следующей покупке не платить за товары 100 руб. Посетив в тот же день магазин еще раз, он предъявил данный чек, и действительно, его новый чек был снижен на 100 руб. Рассмотрим, как бухгалтерии магазина «Пятерочка» учесть такую стимулирующую (бонусную) программу в соответствии с новым стандартом признания выручки.

Часть выручки по чеку на 1900 руб. не должна признаваться до момента истечения срока действия или применения клиентом бонуса. Эта часть должна быть — с учетом теории вероятностей и предыдущего опыта (если он был) — оценена и отсрочена. Оценка выдаваемого покупателю (клиенту магазина) бонуса «Не плати 100 руб. при следующей покупке» производится следующим образом. Необходимо учесть вероятность того, что клиент придет в магазин еще раз и использует этот бонус. Например, вероятность этого равна 75 %, так как покупатели живут по соседству, и зайти в магазин еще раз для них не представляет труда.

Надо распределить предыдущий чек на части: одна часть — это признанная 28 января «реализованная» выручка, а другая часть — не признаваемая до следующего визита покупателя часть, связанная с реализацией им бонуса «Не плати 100 руб.».

Далее для оценки этого бонуса на помощь бухгалтеру должны прийти маркетологи. Вообще если раньше бухгалтер для подготовки отчетности по МСФО должен был быть финансистом и общаться с финансистами, то теперь он должен также освоить основы маркетинга и сотрудничать с маркетинговым отделом. Маркетологи становятся драйверами в создании ценности (стоимости) современного бизнеса, хотя с точки зрения финансовой отчетности они традиционно выступали затратной статьей, не создавая в балансе никаких активов. Но такая ситуация скоро изменится: в будущем интеллектуальная собственность и внутренне создаваемые нематериальные активы все равно получают отражение в бухгалтерском (финансовом) учете. А пока маркетологи помогают в признании выручки.

В нашем примере бухгалтеру следует получить от маркетологов информацию об ожиданиях в отношении среднего чека покупателя, когда он в следующий раз придет в магазин и реализует свой бонус на 100 руб.

Допустим, оценки такого среднего чека будут на уровне 900 руб. Доходность чека (средняя наценка магазина) оценена на уровне 30 %.

Тогда стоимость выдаваемого бонуса (и, соответственно, пока не признаваемой выручки) будет равна 203 руб. $[900 \text{ руб. (оцененный следующий чек, который, как ожидается, возникнет в результате маркетинговой акции)} \times 30 \% \text{ (доходность следующей покупки)} \times 75 \% \text{ (вероятность использования купона)}]$.

Общую выручку уже имеющегося чека на 1900 руб., как было сказано выше, необходимо разделить на признаваемую и отсрочиваемую части.

Выручка, подлежащая признанию немедленно, равна 1717 руб. $[1900 \text{ руб. (имеющийся чек)} \times 1900 \text{ руб.} / (1900 \text{ руб.} + 203 \text{ руб.}) \text{ (пропорция, обеспечивающая нахождение признаваемой немедленно выручки)}]$.

Выручка, подлежащая признанию в момент использования клиентом бонуса или в момент, когда срок этого использования истечет (когда бонус согласно условиям маркетинговой акции станет недействительным) равна 183 руб. $[1900 \text{ руб. (имеющийся первоначальный чек, за который был выдан бонус)} \times 203 \text{ руб.} / (1900 \text{ руб.} + 203 \text{ руб.}) \text{ (пропорция, обеспечивающая нахождение отсрочиваемой выручки)}]$.

Бухгалтер должен сделать следующие проводки:

Дт «Поступившие денежные средства» — 1900 руб.

Кт «Выручка, признаваемая немедленно» — 1717 руб.

Кт «Выручка по бонусной программе, подлежащая признанию при использовании бонуса» [или, в терминах нового стандарта МСФО (IFRS) 15 — «Обязательство по договору», или Contract Liability] — 203 руб.

Отметим, что «обязательство по договору», или Contract Liability, — это не «бумажная» (подтвержденная стандартными бухгалтерскими документами) кредиторская задолженность, которую можно было подтвердить,

Для заметок

например, сверкой с контрагентом, а лишь экономическое выражение балансовых задолженностей по контракту. В данном случае оно показывают, что клиенту выдан бонус, и, вероятно, клиент вернется и ему придется сделать скидку. Другими словами, экономическая кредиторская задолженность — это «задолженность-штрих», для которой бухгалтеру целесообразно выделить отдельный счет. Пользуясь аналогией выделения бухгалтерами российского счета 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» для учета экономической расчетной дебиторской или кредиторской задолженности по долгосрочным договорам подряда, можно рекомендовать использовать для учета таких контрактных активов и обязательств этот же или подобный счет.

В заключение нашего примера отметим, что 28 января компания (магазин) немедленно признает выручку в размере 1 717 руб., а остаток признает вместе с выручкой по следующему чеку клиента, а если клиент не явится за получением своего бонуса — то в момент истечения срока годности бонуса (обычно организатор акции устанавливает такой срок). Когда произойдет любое из перечисленных событий, бухгалтер сделает проводку на сумму 203 руб.

Дт «Обязательство по контракту» (Contract Liability)

Кт «Выручка»

Компании, выполняющие долгосрочные договоры подряда

Стоит отметить, что многие российские предприятия уже получили опыт применения ПБУ 2 «Договоры подряда» [российский аналог МСФО (IAS) 11 «Договоры подряда»], когда для долгосрочных проектов строительного подряда пришлось применять так называемый процент завершенности работ и признавать себестоимость и выручку в соответствии с ним. Со временем такую, казалось бы, управленческую практику удалось внедрить и в работу российских бухгалтеров.

Отметим, что МСФО 11 охватывал несколько более широкий круг договоров, учет которых должен был происходить по проценту завершенности, нежели соответствующее ПБУ 2. Например, долгосрочные инжиниринговые проекты в МСФО должны были учитываться по проценту завершенности работ, в то время как в РСБУ выручка по ним признавалась только в конце проекта, при подписании акта выполненных работ. Теперь, однако, МСФО 11 отменен и его заменил единый общий стандарт признания выручки — МСФО (IFRS) 15, который не так сильно отличается от МСФО 11. Бухгалтеру требуется только проверить договоры своего предприятия на предмет наличия множества обязательств по исполнению чего-либо (то есть performance obligations, или контрактных обязательств).

Новый стандарт предоставляет некоторую свободу при выборе метода признания выручки по долгосрочным договорам. В частности, возможно применение двух типов методов оценки стадии завершенности: основанных на объемах выполнения (метод результатов) и на использовании ресурсов (метод ресурсов).

Эта и другие публикации доступны подписчикам в электронном виде в личном кабинете на сайте

fnotchet.ru

Активируйте код доступа подписчика.

Техническая поддержка:
msfo@fnotchet.ru

В методе результатов используются отчет или акт, которые выпускаются на основе следующих экономически достигнутых показателей (по оценке результатов):

- количество произведенных или поставленных единиц;
- выполненные этапы;
- оценка на пропорционально-временной основе.

При втором методе, методе ресурсов, признание выручки может быть основано на объеме затраченных ресурсов в общем бюджете и происходит:

- по объему использованных материалов;
- по количеству человеко-часов или машино-часов;
- по объему начисленных затрат.

Выполнение нового стандарта: рекомендации бухгалтеру

Для выполнения требований нового стандарта учета выручки бухгалтеру рекомендуется:

- просмотреть основные договоры с клиентами своей фирмы, особенно разделы «Предмет договора», «Обязательства исполнителя», изучить график оказания услуг, график платежей (некоторые данные могут быть представлены в качестве приложений к договору);
- определить совокупность обещаний по исполнению чего-либо в договорах, то есть выделить контрактные обязательства;
- оценить, как правильно отражать выручку по выделенным контрактным обязательствам, и наметить варианты деления выручки на части.

Пример 2

Одна энергетическая компания приобрела другую энергетическую компанию и для целей консолидации привлекла независимую оценочную фирму, которая выявила среди активов приобретенной компании выгодные договоры технологического присоединения, еще не исполненные на момент приобретения. Оценочная фирма доходным способом оценила справедливую стоимость таких договоров. В консолидированной финансовой отчетности нематериальные активы в дальнейшем были амортизированы в течение срока исполнения этих договоров.

Данный пример очень похож на новые требования стандарта МСФО 15 «Выручка по договорам с покупателями» в отношении капитализации затрат на получение клиента.

В определенных случаях агентское вознаграждение и другие идентифицируемые затраты, которые можно соотнести с будущим прибыльным контрактом, пока еще не заключенным, нужно капитализировать в качестве актива и в дальнейшем амортизировать на протяжении периода получения от него экономических выгод. Если контракт будет реализовываться в течение периода меньшего, чем год, то капитализированные ранее затраты на полученные контракты необходимо будет единовременно списать в периоде исполнения контракта.

Для заметок

Эта и другие публикации доступны подписчикам в электронном виде в личном кабинете на сайте

fnotchet.ru

Активируйте код доступа подписчика.

Техническая поддержка:
msfo@fnotchet.ru

Итак, затраты на получение контракта можно, как и ранее, признавать в качестве расходов периода в отчете о прибылях и убытках, помимо случаев, когда эти затраты возмещаются покупателем. В случае капитализации таких, казалось бы, маркетинговых затрат признается актив по контракту, который амортизируется или списывается сразу, если период оказания услуг по контракту, за который уплатили комиссию для его получения, составляет менее одного года. Другими словами, новый стандарт признания выручки требует капитализации затрат на получение контракта, если такие затраты напрямую относятся к контракту, будут возмещены и генерируют или улучшают ресурсы компании, используемые для выполнения контракта. Следует отметить, что некоторые формулировки стандарта, особенно такая как «затраты на получение контракта будут использоваться для выполнения контракта», с трудом находят соответствие в реальной практике.

С введением в действие нового стандарта признания выручки принцип начисления и концепция соотношения доходов и расходов по периодам стали фактически применяться для большего круга затрат. К договору можно отнести не только прямые производственные и накладные, но имеющие хоть какое-то отношение к производству затраты, но и маркетинговые затраты на получение договора. Отныне такие маркетинговые затраты на проект (на получение контракта) должны признаваться одновременно с признанием доходов (выручки) от этого уже реализуемого контракта.

Пример 3

Затраты на организацию контракта. Комиссии продавцам

Маркетинговые затраты не всегда подлежат капитализации. Если 31 декабря компания заключит контракт с клиентом на оказание услуг по обслуживанию компьютеров, и услуги по соответствующему контракту будут предоставляться с 1 февраля следующего года, то внешние затраты (невозвращаемая комиссия агентам по продаже) на привлечение клиента необходимо будет признать в качестве расходов периода в отчете о прибылях и убытках.

Учет права возврата проданных товаров

Бухгалтеру следует изучить права покупателя, в частности установить, может ли покупатель вернуть товар (отказаться от получения услуги) и в течение какого срока он может это сделать.

Пример 4

Компания заключила 50 контрактов, каждый из которых содержит следующие условия: продажа одной единицы товара за 100 ден. ед.; оплата производится при передаче контроля над товаром; законодательством и контрактом предусмотрено, что покупатель имеет право вернуть товар в течение 30 дней; в случае возврата товара полученные денежные средства должны быть возвращены покупателю. Данный портфель заказов подлежит учету в качестве единого обязательства (все контракты однородны, есть статистика по данному направлению деятельности). Итого сумма объединенного контракта — 5 000 ден. ед.

Оценка переменной составляющей может быть учтена по методу ожидаемой стоимости (на основе ожиданий менеджмента о наличии возвратов и прибыли с одного контракта). Предположим, что менеджмент на основе исторических статистических данных уверен, что клиенты вернут 3 единицы товара, таким образом, им придется вернуть 300 ден. ед. (3×100 ден. ед.). Выручка на один контракт, как указано выше, составляет 100 ден. ед., а себестоимость единицы товара, по данным учета компании, составляет 60 ден. ед.

Бухгалтер должен вести учет выручки по объединенному (укрупненному) контракту следующим образом.

Оплата при передаче контроля над товаром:

Дт «ДЗ» — 5 000 ден. ед.

Кт «Выручка» — 4 700 ден. ед.

Кт «Обязательство по контракту (Contract liability)» — 300 ден. ед.

Одновременное списание 47 единиц товара в состав себестоимости в отчете о прибылях и убытках периода и признание актива, связанного с возвратом 3 единиц товара [или права на получение товаров назад, или товары у клиента (или «товары-штрих»)]:

Дт «Себестоимость» — 47 шт. \times 60 ден. ед. = 2 820 ден. ед.

Кт «Запасы» — 47 шт. \times 60 ден. ед. = 2 820 ден. ед.

Дт «Актив по контракту» (или «Запасы, которые могут быть возвращены клиентами») — 3 шт. \times 60 ден. ед. = 180 ден. ед.

Кт «Запасы» — 3 шт. \times 60 ден. ед. = 180 ден. ед.

Если будет осуществлен возврат денежных средств покупателю, бухгалтер сделает следующую проводку:

Дт «Обязательство» — 300 ден. ед.

Кт «Денежные средств» — 300 ден. ед.

Возврат 3 единиц товара от покупателя:

Дт «Запасы» — 180 ден. ед.

Кт «Актив по контракту» (или «Запасы, которые могут быть возвращены клиентами») — 180 ден. ед.

Для заметок

Ретроскидки и ретробонусы

И ранее в отрасли торговли ретроскидки и ретробонусы по методу начисления и в соответствии с концепцией соотношения по периодам доходов и расходов старались относить к тем периодам, за которые они эффективно зарабатываются или предоставляются. Соответственно, получаемые бонусы снижали себестоимость продукции предыдущего периода или стоимость запасов на отчетную дату, а предоставляемые бонусы снижали выручку предыдущего периода в корреспонденции с резервами-обязательствами по выплатам этих бонусов.

В новом стандарте в этом направлении практически ничего не поменялось.

Рассмотрим это на примере, в котором ретроскидка предоставляется за выбранный у поставщика объем приобретаемых товаров (продукции, услуг) — в торговых сетях часто принято начислять бонусы за год.

Допустим, что 1 января 2018 года компания заключила с покупателем контракт на поставку молока по цене 100 ден. ед. за тонну с условием ретроспективного снижения цены на все поставленное молоко за год до 90 ден. ед. за тонну, если объем поставки превысит 1 000 т в течение календарного года.

Допустим, покупатель компании, стараясь получить скидку, будет действовать следующим образом.

За 1-й квартал 2018 года будет продано 75 т молока, и менеджмент компании полагает, что объем продаж за год не превысит 1 000 т.

За 2-й квартал 2018 года будет продано еще 500 т молока, и в связи с таким ростом продаж менеджмент изменит свои оценки перспектив достижения 1 000 т за год и будет уверен, что покупатель выполнит необходимое условие для получения ретроскидки за 2018 год. Соответственно, компания должна будет ретроспективно предоставить ему скидку 10 ден. ед. с каждой тонны проданного в 2018 году молока.

Бухгалтер по новому стандарту (да и по практикам, применяемым в отчетности МСФО до 2018 года) должен будет вести учет договора нарастающим итогом, то есть с учетом всех обновленных мнений и суждений менеджмента.

Итак, в 1-м квартале 2018 года бухгалтер должен признавать выручку исходя из ожиданий, что бонус по итогам года не реализуется. Выручка будет признана в сумме 7 500 ден. ед. (75 т × 100 ден. ед. за тонну).

Будут выполнены следующие проводки:

Дт «Дебиторская задолженность» — 7 500 ден. ед.

Кт «Выручка» — 7 500 ден. ед.

Во 2-м квартале, с учетом ожиданий менеджмента о достижении объема продаж, дающего право на 10%-й ретробонус (90 ден. ед. за тонну вместо 100 ден. ед. за тонну), нарастающим итогом к концу квартала сумма признаваемой в 2018 году выручки должна достичь 51 750 ден. ед. (500 т × 90 ден. ед. за тонну + 75 т × 90 ден. ед. за тонну).

С учетом того что в 1-м квартале уже была признана выручка в размере 7 500 ден. ед., так называемая догоняющая поправка (или, в терминах

Эта и другие публикации доступны подписчикам в электронном виде в личном кабинете на сайте

fnotchet.ru

Активируйте код доступа подписчика.

Техническая поддержка:
msfo@fnotchet.ru

нового стандарта, catch-up adjustment) должна быть произведена на разницу в сумме 44 250 ден. ед. между выручкой, рассчитанной нарастающим итогом на дату (то есть на конец 2-го квартала) в сумме 51 750 ден. ед., за минусом ранее признанной выручки 7 500 ден. ед.

Альтернативный расчет этой суммы (44 250 ден. ед.) может выглядеть следующим образом: новая признаваемая выручка в сумме $500 \text{ т} \times 90 \text{ ден. ед.}$ за тонну за минусом теперь начисляемого бонуса по выручке 1-го квартала, то есть за минусом $75 \text{ т} \times 10 \text{ ден. ед.}$ за тонну.

К сожалению, экономические рассуждения не всегда удается точно перенести на бумагу, то есть выпустить абсолютно соответствующие им бухгалтерские документы. Другими словами, бумажные счета придется консервативно (пока ретробонус не раскроется, не кристаллизуется) выставлять по номиналу, то есть по базовой стоимости, равной 100 ден. ед. за тонну. Таким образом, во 2-м квартале 2018 года бухгалтер выпустит отгрузочные документы и выставит клиенту к оплате счет на сумму 50 000 ден. ед. ($500 \text{ т} \times 100 \text{ ден. ед.}$ за тонну), осуществив проводку:

Дт «Бумажная официальная подтверждаемая сверками с контрагентом дебиторская задолженность» — 50 000 ден. ед.

Кт «Выручка» — 50 000 ден. ед.

При этом отражать экономический смысл происходящего придется на другом регулирующем счете (ранее уже был предложен бухгалтерский счет 46 по аналогии с учетом выручки по договорам подряда согласно степени завершенности работ).

Это отклонение и приведет накопленную выручку нарастающим итогом ($7 500 \text{ ден. ед.} + 50 000 \text{ ден. ед.} = 57 500 \text{ ден. ед.}$) к рассчитанной экономической сумме (51 750 ден. ед.).

Бухгалтер сделает регулируемую поправку для выручки, которая также начислит резерв-обязательство по выплате ретробонуса:

Дт «Выручка»

Кт «Обязательство по выплате бонуса» (или счет договора — счет 46) — 5 750 ден. ед. ($57 500 \text{ ден. ед.} - 51 750 \text{ ден. ед.}$)

Альтернативный расчет накопленной к концу 2-го квартала ретроскидки в размере 5 750 ден. ед. равен 10 ден. ед. на тонну $\times 75 \text{ т}$ (реализованных в 1-м квартале) + 10 ден. ед. на тонну $\times 500 \text{ т}$ (реализованных во 2-м квартале).

Такая задолженность по накапливаемой скидке (обязательства к возврату покупателю) соответствует МСФО 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», поэтому многие компании выполняли аналогичные поправки и до 2018 года. При этом для целей российской бухгалтерской отчетности многие бухгалтеры «не видели» пока соответствующих ретробонусов и отражали их в качестве прочих расходов только после полной их кристаллизации — после получения подтверждающих документов, то есть в качестве прочих доходов. Таким образом, неко-

Для заметок

торые российские бухгалтеры для целей российской бухгалтерской отчетности отразят такие бонусы в качестве прочих расходов только в 2019 году. Отметим, что российская практика не соответствует методу начисления, и от нее желательно отказаться для целей составления отчетности по РСБУ и обязательно — в отчетности по МСФО.

Деление выручки на части

Полагаем, что основное, чему надо научиться бухгалтеру для применения нового стандарта по признанию выручки, — это разделять выручку на части. Это требование является главным в новой пятишаговой модели признания выручки и основным нововведением стандарта. Рассмотрим на примере, как следует делить сложные договоры.

Допустим, 5 января 2018 года компания заключила сложный (составной) договор, в котором прописана поставка оборудования и его установка (договор поставки оборудования с установкой — это пример договора с двумя контрактными обязательствами, или обязательствами по исполнению чего-либо, или performance obligations).

Общая выручка по контракту составляет 100 000 ден. ед. Продажа и доставка оборудования по контракту должны произойти 15 марта 2018 года, а установка — к 15 апреля 2018 года. Части выручки, которые относятся к поставке и к установке, отдельно напрямую в договоре не выделены.

Менеджмент компании смог установить, что отдельная поставка оборудования (без установки) обошлась бы покупателю в 90 000 ден. ед., а подобные услуги по установке оборудования другим клиентам без поставки стоят в среднем 20 000 ден. ед. Другими словами, продажа, доставка и установка могут продаваться отдельно, то есть являются отдельными (отделяемыми друг от друга) обязательствами.

Компанией было определено, что контроль над оборудованием переходит к покупателю в момент доставки, так как на эту дату происходит также переход права собственности и возникает необходимость оплаты со стороны клиента. Установка будет модифицировать для клиента актив, так как до нее он этим активом вообще не имел возможности воспользоваться (клиент планировал создавать продукцию с использованием поставляемого оборудования, но сам установить оборудование не может).

Бухгалтер должен рассчитать отдельно цены предоставляемых покупателю услуг, в данном случае пропорционально стоимости их отдельной продажи, то есть распределить скидку за комплект услуг на отдельные услуги.

Оборудование и доставка в общей цене контракта 100 000 ден. ед. стоят 90 000 ден. ед.: цена оборудования с доставкой, если бы не было продажи единым комплексом / (90 000 ден. ед. + 20 000 ден. ед.) × 100 000 ден. ед. = 81 818 ден. ед.

Установка в общей цене контракта занимает 20 000 ден. ед.: цена установки, если бы не было продажи единым комплексом / (90 000 ден. ед. + 20 000 ден. ед.) × 100 000 ден. ед. = 18 182 ден. ед.

Эта и другие публикации доступны подписчикам в электронном виде в личном кабинете на сайте

fnotchet.ru

Активируйте код доступа подписчика.

Техническая поддержка:
msfo@fnotchet.ru

В марте 2018 года будет признана выручка в сумме 81 818 ден. ед., в апреле 2018 года — в сумме 18 182 ден. ед. Все промежуточные выставленные счета сформируют активы или обязательства по контракту (которые можно именовать «чистая позиция по контракту», или экономическая дебиторская или кредиторская задолженность) на сумму разницы с указанной выше признаваемой выручкой.

Например, если оплата производится 15 марта 2018 года на 100 000 ден. ед., то на эту дату бухгалтер выполнит такую сложную проводку:

Дт «Денежные средства» — 100 000 ден. ед.

Кт «Выручка» — 81 818 ден. ед.

Кт «Чистая позиция по контракту» — 18 182 ден. ед.
(или «Счет договора», или «Экономическая кредиторская задолженность» — задолженность по выполнению установки)

В момент выполнения установки в апреле 2018 года бухгалтер выполнит проводку:

Дт «Чистая позиция по контракту» (или «Счет договора», «Обязательство по контракту», (чистая позиция по контракту), или «Экономическая кредиторская задолженность» — задолженность по выполнению установки) — 18 182 ден. ед.

Кт «Выручка» — 18 182 ден. ед.

Другой пример выделения контрактных обязательств из общей стоимости контракта — продажа продукции с договором технического обслуживания. Специалисту придется определить, признавать выручку единовременно или на протяжении некоторого периода времени, причем для каждого контрактного обязательства отдельно. Если в марте 2018 года производитель продал оборудование за 1 000 ден. ед., обязался его обслуживать в течение следующих трех лет за 300 ден. ед. и получил оплату на дату поставки, то на эту дату будет признана выручка в размере 1 000 ден. ед.

Дт «Денежные средства» — 1 300 ден. ед.

Кт «Выручка от продажи продукции» — 1 000 ден. ед.

Кт «Обязательство по контракту (кредиторская задолженность перед покупателем — авансы, полученные от покупателя)» — 300 ден. ед.

На остаток задолженности по контракту, учитывая, что плата за техническое обслуживание содержит существенный компонент финансирования, будут начисляться процентные расходы. Допустим, ставка начисления процентных расходов, определенная компанией, составляет 10 % годовых для каждого из трех лет. В такой ситуации учет выручки, процентных расходов и обязательства по контракту может быть представлен, как указано в таблице.

Для заметок

ругие
доступны
никам
ном виде
кабинете
йте
iet.ru
йте код
дписчика.
еская
ажка:
tchet.ru

	Обязательство по договору на указанную дату	Признание выручки за период, оканчивающийся на дату	Остаток предоплаты, на которую начисляются процентные расходы
01.03.2018	300	Не применимо	200
01.03.2019	220	100	110
01.03.2020	121	110	0
01.03.2021	0	121	Не применимо

Ставка начисления процентных расходов — 10 %.

В первый календарный год желательно по 1/ 365-й каждый день будет признана выручка по техническому обслуживанию в размере 100 ден. ед.

Таким образом, объединенная бухгалтерская проводка в течение календарного года, заканчивающегося 1 марта 2019 года, будут следующей:

Дт «Отчет о прибылях и убытках» — процентные расходы 20 ден. ед. [300 ден. ед. (аванс полученный) – – 300 ден. ед. / 3 года = 200 ден. ед. × 10 % = 20 ден. ед. Таким образом, на 200 ден. ед. будут начисляться процентные расходы по ставке 10 % годовых в течение первого года]

Дт «Обязательство по полученному авансу от клиента» — 80 ден. ед. (расчет — балансирующая величина в проводке)

Кт «Выручка по техническому обслуживанию» — 100 ден. ед.

Обращаем внимание, что процентные расходы при наличии существенного компонента финансирования теперь начисляются даже на авансы полученные, которые до 1 января 2018 года не считались финансовым инструментом, на них не начислялись процентные расходы, авансы ранее не дисконтировались.

В течение второго года, заканчивающегося 1 марта 2020 года, бухгалтер сделает следующие проводки:

Дт «Отчет о прибылях и убытках» — процентные расходы 11 ден. ед. [(220 ден. ед. (остаток аванса, полученный по состоянию на 1 марта 2019 года) – 110 ден. ед. (выручка, признаваемая в 2019 году) = 110 ден. ед.; на 110 ден. ед. будут начисляться процентные расходы по ставке 10 % годовых в течение второго года: 110 ден. ед. × 10 % = 11 ден. ед.)]

Дт «Обязательство по полученному авансу от клиента» — 99 ден. ед. (расчет — балансирующая величина в проводке)

Кт «Выручка по техническому обслуживанию» — 110 ден. ед. [220 ден. ед. (обязательства по договору, оставшиеся на 1 марта 2019 года) / 2 остающихся года]

В течение третьего года, заканчивающегося 1 марта 2021 года, бухгалтер сделает следующую проводку:

Дт «Обязательство по полученному авансу от клиента» — 121 ден. ед. (расчет — балансирующая величина в проводке)

Кт «Выручка по техническому обслуживанию» — 121 ден. ед. [121 ден. ед. (обязательства по договору, оставшиеся на 1 марта 2020 года) / 1 остающийся год]

Важное замечание о дисконтировании и начислении процентов в МСФО (IFRS) 15

Финансовые компоненты (а следовательно, и дисконтирование) подлежат учету так же, как они учитывались до вступления в силу нового стандарта учета выручки. Используя РСБУ, бухгалтер до настоящего времени испытывает трудности при учете стоимости денег во времени в отношении всего многообразия финансовых инструментов. В расчете резервов российский бухгалтер может включать дисконтирование, но вряд ли он сможет дисконтировать выручку при отсрочке платежа.

Как показано в предыдущем примере, особенностью МСФО (IFRS) 15 является то, что дисконтируется как отсрочка платежа, предоставленная покупателю, так и обратная сторона, то есть долгосрочный аванс полученный (аванс, полученный задолго до оказания услуги или поставки товара).

Напомним, что согласно всем стандартам по финансовым инструментам до сих пор авансы полученные не выступали финансовыми инструментами, таким образом, они никогда ранее не дисконтировались и на них не начислялись проценты. В соответствии с МСФО (IFRS) 15 с 1 января 2018 года авансы полученные начали дисконтироваться (на них начали начисляться проценты при наличии существенного компонента финансирования). На наш взгляд, налицо несоответствие стандартов признания выручки и стандартов учета финансовых инструментов, но, видимо, консервативное признание выручки важнее соответствия стандартам по финансовым инструментам.

Пример 5

Стандартное дисконтирование

Компания заключила договор на продажу товара за 1 210 ден. ед. с отсрочкой 24 месяца. Если бы подобный товар продавался на условиях немедленной оплаты, то цена контракта была бы установлена на уровне 1 000 ден. ед. При этом в контракте предусмотрено: если покупатель оплатит товар немедленно, то цена определяется на уровне 1 000 ден. ед., если оплата произойдет с отсрочкой в два года, то цена составит 1 210 ден. ед. Таким образом, в данной ситуации можно говорить о наличии существенного компонента финансирования.

Себестоимость товара составляет 800 ден. ед. По условиям сделки, контроль над товаром переходит к покупателю при поставке. По условиям законодательства и в соответствии с договором покупатель имеет право

Для заметок

на возврат товара в течение следующих 6 месяцев. Компания не имеет опыта продажи такого товара, поэтому, из-за отсутствия накопленной статистики, ее менеджмент не смог определить вероятность возврата.

На момент поставки товара бухгалтер, учитывая неизвестную вероятность возврата товара, должен будет сделать проводку:

Дт «Актив по контракту» (или «Товары, отгруженные клиенту», или «Товары-штрих») — 800 ден. ед.

Кт «Запасы» — 800 ден. ед.

Если бы покупатель оплатил товар немедленно, и это было предусмотрено договором, то бухгалтер сделал бы стандартную проводку:

Дт «Денежные средства» — 1 000 ден. ед.

Кт «Обязательство по контракту (авансы полученные)» — 1 000 ден. ед.

Выручка признается, как только истечет срок возможного возврата товара покупателем в случае, если он не воспользуется этим своим правом. Произойдет это через 6 месяцев после поставки и будет отражено проводкой:

Дт «Обязательство по договору (авансы полученные)» — 1 000 ден. ед.

Кт «Выручка на сумму» — 1 000 ден. ед.

Исходя из метода начисления (accrual method) и концепции соотношения доходов и расходов (matching concept) бухгалтер должен в этот же момент признать себестоимость, которая вызвала признаваемую выручку:

Дт «Себестоимость в отчете о прибылях и убытках» — 800 ден. ед.

Кт «Актив по контракту» (или «Товары, отгруженные клиенту», или «Товары-штрих») — 800 ден. ед.

Если же покупатель решит воспользоваться торговым финансированием со стороны компании и заплатит только через 2 года, то в добавление к уже рассмотренным поправкам по признанию актива по контракту, а через 6 месяцев — выручки и себестоимости необходимо будет сделать проводки по начислению финансовых доходов в течение первого и второго календарных годов. Приведем все проводки полностью.

На момент поставки:

Дт «Актив по контракту» (или «Товары, отгруженные клиенту», или «Товары-штрих») — 800 ден. ед.

Кт «Запасы» — 800 ден. ед.

Эта и другие публикации доступны подписчикам в электронном виде в личном кабинете на сайте

fnotchet.ru

Активируйте код доступа подписчика.

Техническая поддержка:
msfo@fnotchet.ru

Дт «Торговая дебиторская задолженность» (или «Выставленные счета», или «Актив по контракту») — 1 000 ден. ед.

Кт «Обязательство по контракту (обязательство по поставке товара)» — 1 000 ден. ед. (принимаем денежный эквивалент 1 210 ден. ед. оплаты через два года, то есть 1 000 ден. ед. немедленной оплаты, предусмотренной договором при немедленной оплате)

Через 6 месяцев, как и в прошлый раз, признается выручка и себестоимость:

Дт «Обязательство по контракту (обязательство по поставке товара)» — 1 000 ден. ед.

Кт «Выручка» — 1 000 ден. ед.

Дт «Себестоимость в отчете о прибылях и убытках» — 800 ден. ед.

Кт «Актив по контракту» (или «Товары, отгруженные клиенту», или «Товары-штрих») — 800 ден. ед.

В дальнейшем признаются процентные доходы, которые приведут торговую дебиторскую задолженность к сумме, поступившей на расчетный счет в конце второго года:

Дт «Торговая дебиторская задолженность» — 210 ден. ед.

Кт «Отчет о прибылях и убытках — процентный доход» — 100 ден. ед. для первого года [1 000 ден. ед. дебиторской задолженности × 10 % годовых (условная расчетная эффективная процентная ставка, заложенная в дисконтировании оплаты 1 210 ден. ед. на два года назад для получения 1 000 ден. ед.); 110 ден. ед. для второго года (1 000 ден. ед. первоначально признанная дебиторская задолженность + проценты за финансирование за первый год в сумме 100 ден. ед. = 1 100 ден. ед. × 10 % годовых эффективной ставки)]

Для заметок

Вывод

Порой учет выручки согласно требованиям нового стандарта МСФО (IFRS) 15 может показаться сложным. Однако, по нашему мнению, принципиальных нововведений не так много: это деление выручки на части и признание каждой части в нужный момент (для сложных договоров), а также дисконтирование и начисление процентов при отсрочках и предоплатах в обе стороны. В основных чертах учет по степени завершенности работ существенно не изменился.