



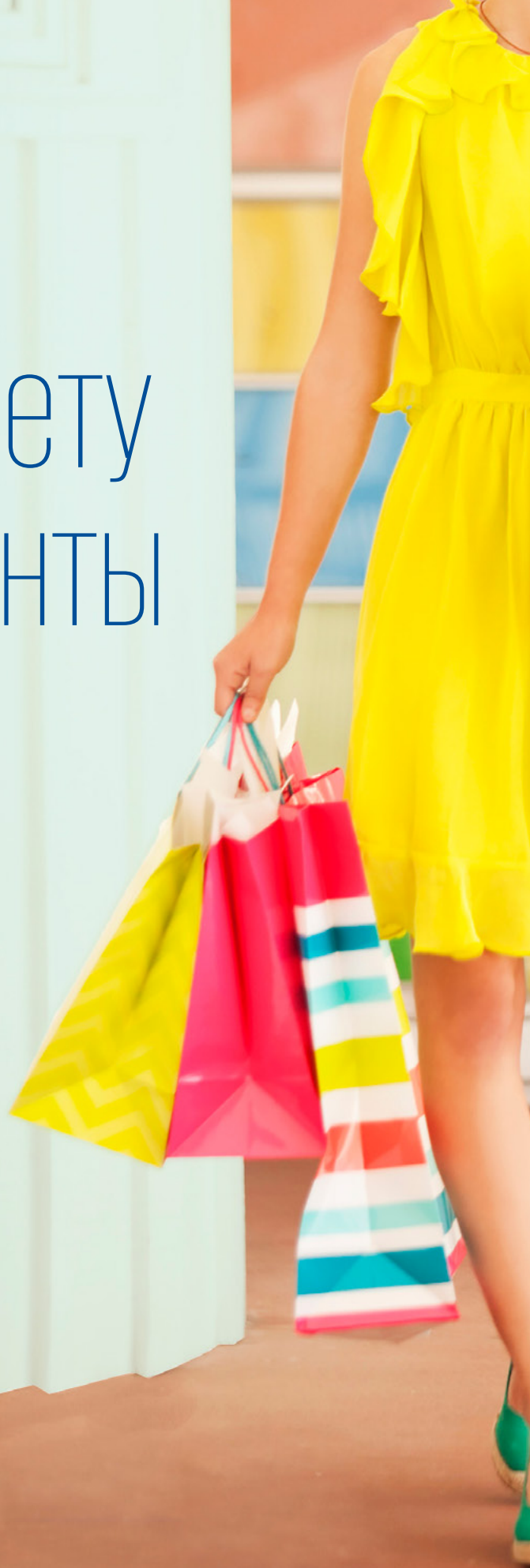
Стандарт по учету выручки: варианты перехода

**Какой вариант будет наилучшим
с позиций вашего бизнеса?**

МСФО и ОПБУ США

Июнь 2016 года

kpmg.com
kpmg.ru



Содержание

Какой вариант считать наилучшим?	3
1 Кратко о переходе на новый стандарт	4
1.1 Каковы возможные варианты?	4
1.2 Как изменится показатель валовой выручки при разных вариантах перехода?	5
1.3 Какие факторы нужно принять во внимание?	5
1.4 Что следует сделать уже сейчас?	6
2 Переходные положения	7
2.1 Дата вступления в силу	7
2.2 Определение понятия «завершенный договор»	7
2.3 Ретроспективный метод	8
2.4 Метод отражения суммарного эффекта	10
2.5 Обобщенная схема вариантов перехода	11
3 Как повлияет на учет каждый из вариантов	12
4 Анализ основных аспектов каждого варианта перехода	28
5 Дополнительные факторы к рассмотрению	32
5.1 Насколько значительны изменения в учете	32
5.2 Наличие информации за прошлые периоды	33
5.3 Структура договора и количество договоров	33
5.4 Требования к раскрытию информации	34
5.5 Системы и процессы	36
5.6 Сопоставимость информации и ожидания инвесторов	37
6 Дальнейшие действия	39
Приложение. Примеры планирования проекта по осуществлению перехода	40
О настоящей публикации	42
Выражение благодарности	43
Актуальная информация для вас	44

Какой вариант считать наилучшим?

Выбор оптимального подхода зависит от целого ряда факторов, поэтому ответ на этот вопрос может не быть простым.

По мере того как компании готовятся к переходу на новый стандарт по признанию выручки, будь то в рамках МСФО или ОПБУ США, одно из ключевых решений – а именно когда и как осуществить этот переход – им требуется принять как можно скорее. Однако это может быть не так просто сделать.

Новый стандарт¹ предусматривает несколько вариантов перехода. На одном конце спектра – возможность применения предприятием нового стандарта ко всем своим договорам и ретроспективной корректировки данных за каждый сравнительный период, представленный в его финансовой отчетности за 2017–2018 годы, если предприятие будет дожидаться официальной даты вступления стандарта в силу. На другом конце спектра – возможность признания предприятием суммарного эффекта от применения нового стандарта на дату первоначального его применения без внесения корректировок в свою сравнительную информацию. Необязательные упрощения практического характера создают дополнительные возможности, которые могут упростить процесс пересчета или уменьшить количество договоров, требующих пересчета. Несмотря на то что эти упрощения могут снизить компаниям нагрузку, связанную с переходом, они снижают сопоставимость данных, что может создать сложности для пользователей финансовой отчетности.

Выбор варианта перехода может оказать значительное влияние на отслеживание тенденций выручки, а также затронуть информацию о затратах. Для того чтобы определить оптимальный подход, компании необходимо проанализировать широкий спектр других вопросов, связанных с бизнесом, – от плана внедрения ИТ-систем до каналов передачи информации заинтересованным сторонам. Возможно, компаниям также необходимо будет принять во внимание различия между переходными положениями МСФО и ОПБУ США, которые могут привести к существенно отличным результатам.

Никакого универсального подхода к решению этого сложного вопроса не существует. Чтобы помочь вам выбрать вариант перехода, который будет наилучшим с позиций вашего бизнеса, в данной публикации мы выделили несколько ключевых вопросов, имеющих значение для многих компаний, и определили некоторые простые шаги, которые можно предпринять уже сейчас, чтобы сформировать обоснованное решение.

В случае возникновения трудностей, связанных с внедрением новых требований, или в случае необходимости обсудить любые другие вопросы учета, пожалуйста, свяжитесь с вашим обычным контактным лицом в КПМГ. Кроме того, вы можете ознакомиться с нашей публикацией [«Выручка» из серии Issues In-Depth](#), в которой более подробно рассматривается новый стандарт по учету выручки.

Брайан К. Аллен
Прабхакар Калавачерла (ПК)
Пол Х. Мунтер
Брайан О’Донован
Анне Шурбом

Международная экспертная группа КПМГ по вопросам признания выручки и Экспертная группа по вопросам признания выручки КПМГ в США

1. МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» и Раздел 606 Кодификации стандартов бухгалтерского учета ССФУ США «Выручка по договорам с покупателями».

1

Кратко о переходе на НОВЫЙ СТАНДАРТ

1.1 Каковы возможные варианты?

<p>Метод ретроспективного применения (включая необязательные упрощения практического характера)</p>	<p>Суммарный эффект от применения нового стандарта подлежит признанию организацией на начало самого раннего из представленных в финансовой отчетности периодов.</p> <p>Организации также могут по своему выбору использовать одно или несколько упрощений практического характера, предусмотренных стандартом. Эти упрощения помогают сделать пересчет информации по договорам менее сложным или уменьшить количество договоров, требующих пересчета данных.</p> <p>Применительно к организациям, применяющим МСФО, данные упрощения практического характера предусматривают возможность применения нового стандарта исключительно к тем договорам, которые в рамках действующих ОПБУ не могут считаться завершенными по состоянию на начало самого раннего из представленных в финансовой отчетности периодов.</p>
<p>Метод отражения суммарного эффекта (включая необязательные упрощения практического характера)</p>	<p>Суммарный эффект от применения нового стандарта подлежит признанию организацией на дату первоначального применения² без пересчета данных за сравнительные периоды, представляемые в финансовой отчетности, – т.е. информация за сравнительные периоды представляется в соответствии с действующими ОПБУ.</p> <p>Организация может по собственному выбору применить новый стандарт либо ко всем своим договорам, либо только к тем договорам, которые на дату первоначального применения <i>нельзя считать завершенными</i>.</p> <p>Кроме того, организации могут по своему выбору использовать упрощение практического характера, предусмотренное в отношении модификаций договоров, чтобы упростить процесс пересчета информации по договорам.</p> <p>Организации, выбравшие данный метод, также должны будут раскрыть эффект в количественном выражении и включить пояснение значительных различий между отчетными результатами, полученными согласно новому стандарту, и результатами, которые были бы представлены в финансовой отчетности согласно действующим ОПБУ в том периоде, в котором организация перешла на новый стандарт.</p>

2. «Датой первоначального применения» является начало отчетного периода, в котором организация впервые применяет этот новый стандарт. Для публичной коммерческой организации, отчетный год которой совпадает с календарным и которая решает не применять стандарт досрочно, этой датой будет 1 января 2018 года.

1.2 Как изменится показатель валовой выручки при разных вариантах перехода?

Разные варианты перехода позволяют организациям начать применение нового стандарта с разных дат и применить его к различным массивам договоров. Это означает, что при разных вариантах перехода могут быть существенно разными представляемые показатели выручки и определенных затрат.

Рассмотрим следующий сценарий. Согласно действующим ОПБУ организация признала выручку в размере 100 д.е. за 2015, 2016 и 2017 годы и признала бы выручку в размере 100 д.е. за 2018 год. Организация определяет, что в соответствии с новым стандартом ее выручка за те же периоды составила бы 325, 25, 25 и 25 д.е. В таблице ниже содержится информация о том, в какой сумме была бы представлена выручка при каждом из вариантов перехода.

	Сравнительные периоды		Текущий год	Итого
	2016	2017	2018	
Действующие ОПБУ				
Выручка	100	100	100	300
Метод ретроспективного применения (без упрощений практического характера)				
Выручка	25	25	25	75
Корректировка вступительного сальдо собственного капитала	225 ^a	-	-	225
Метод отражения суммарного эффекта				
Выручка	100	100	25	225
Корректировка величины собственного капитала	-	-	75 ^b	75
Примечания:				
<p>a. Рассчитывается как 325 – 100 д.е., т.е. сумма выручки, которая была бы признана в 2015 году согласно новому стандарту, за вычетом фактической суммы выручки, признанной в 2015 году согласно действующим ОПБУ.</p> <p>b. Рассчитывается как 375 – 300 д.е., т.е. сумма выручки, которая была бы признана в 2015, 2016 и 2017 годах согласно новому стандарту, за вычетом суммы выручки, признанной в 2015, 2016 и 2017 годах согласно действующим ОПБУ.</p>				

1.3 Какие факторы нужно принять во внимание?

Организациям необходимо проанализировать потенциальные последствия каждого из вариантов перехода с точки зрения изменения трендов по показателям выручки и некоторых затрат – например, затрат, связанных с заключением договора, – в финансовой отчетности. Для этого организациям нужно понимать, каким образом применяется каждый из вариантов перехода, и быть готовыми ответить на следующие вопросы:

- Какие последствия будет иметь каждый из вариантов – например, будет ли такой вариант означать, что выручка по какому-либо договору будет представлена более одного раза, или что выручка, признание которой было отложено в соответствии с текущими ОПБУ, вообще не будет признана в составе прибыли или убытка?
- Каковы последствия применения упрощений практического характера?
- Каким будет эффект, если затраты, которые согласно действующим ОПБУ относились на расходы в момент возникновения, теперь необходимо будет согласно новому стандарту капитализировать и амортизировать?

Кроме того, существует много качественных факторов, как внутренних, так и внешних, которые потребуется взвесить при анализе относительных выгод, затрат и сложностей, связанных с каждым из вариантов перехода. Например, во многих организациях подготовка отчетной информации о выручке в значительной степени зависит от ИТ-систем, соответственно, этим организациям необходимо будет проанализировать техническую осуществимость и затраты на реализацию проекта по изменению ИТ-систем, соответствующему выбранному варианту перехода. Также организациям потребуется проанализировать систему внутреннего контроля и оценить, каких дополнительных средств контроля и статистических данных за прошлые периоды может потребовать каждый из вариантов перехода.

Какого-то универсального решения, которое бы подходило для всех случаев, здесь не существует – решение будет зависеть от конкретных фактов и обстоятельств каждой организации и того, какие факторы являются наиболее значимыми. Для одних организаций наибольшее значение будет иметь такой фактор, как сопоставимость с другими предприятиями того же уровня или сопоставимость данных между отчетными периодами, тогда как для других организаций наибольшее значение будут иметь затраты на внедрение. Третьи могут считать, что фактор сопоставимости является самым значимым, но при этом решить, что осуществить переход ретроспективно они не в состоянии, поскольку не смогут произвести необходимые системные изменения в требуемые сроки по разумной цене.

1.4 Что следует сделать уже сейчас?

Выбор организацией варианта перехода окажет существенное влияние на весь ее план по внедрению новых требований, поэтому важно предпринять следующие действия безотлагательно:

- Провести высокоуровневый анализ имеющихся пробелов в процессах и информации, чтобы выявить потенциальные проблемы, требующие изменения порядка учета выручки и определенных затрат.
- Определить договоры, по которым может потребоваться пересчет данных, а также информацию, которая потребуется для их пересчета.
- Идентифицировать качественные факторы, которые могут повлиять на выбор варианта перехода.
- Рассмотреть возможность формирования в рамках общей проектной команды, ответственной за внедрение стандарта, особой подгруппы, целью которой будет решение вопросов, связанных с вариантами перехода.
- Разработать план внедрения новых требований. В [Приложении](#) представлены примеры планов управления соответствующим проектом с указанием основных шагов, необходимых для успешного осуществления проекта перехода.

Переходные положения

Организация может перейти на новый стандарт, используя:

- либо метод ретроспективного применения (далее – ретроспективный метод) – при котором производится ретроспективная корректировка данных за каждый из представленных в финансовой отчетности сравнительных периодов – с возможностью выбора упрощений практического характера,
- либо метод отражения суммарного эффекта – при котором суммарный эффект от применения нового стандарта признается на начало года его первоначального применения без пересчета данных за сравнительные периоды – с возможностью выбора упрощений практического характера.

Переход на новый стандарт исключительно на перспективной основе организациям не разрешается – т.е. они не могут принять решение о том, чтобы применять новый стандарт только к тем договорам, которые были заключены после даты вступления стандарта в силу.

2.1 Дата вступления в силу

В следующей таблице приводится информация об официальной дате вступления в силу нового стандарта и предусмотренные им положения о досрочном применении отдельно для организаций, отчитывающихся по МСФО и ОПБУ США.

Вид организации	Годовые периоды, начинающиеся с указанной даты или после нее
Все организации, применяющие МСФО	1 января 2018 года (досрочное применение разрешено для любого годового периода)
Применяющие ОПБУ США публичные коммерческие организации и некоммерческие организации, являющиеся должниками по облигациям, выпущенным государственным органом в качестве посредника (т.н. кондуитные облигации)	16 декабря 2017 года (досрочное применение разрешено для годовых периодов, начинающихся 16 декабря 2016 года или после этой даты)
Все прочие организации, отчитывающиеся по ОПБУ США	16 декабря 2018 года (досрочное применение разрешено для годовых периодов, начинающихся 16 декабря 2016 года или после этой даты)

2.2 Определение понятия «завершенный договор»

Новый стандарт вводит – в целях перехода – новый термин «завершенный договор». Концепция завершенного договора используется в случаях применения упрощений практического характера, предусмотренных переходными положениями и позволяющих облегчить процесс пересчета данных по договорам или сократить количество договоров, по которым требуется пересчет данных. В рамках ретроспективного метода оценка договоров на предмет их завершенности осуществляется на начало самого раннего из представленных в финансовой отчетности периодов, а в рамках метода отражения суммарного эффекта договоры, как правило, оцениваются на дату первоначального применения.

Определение понятия «завершенный договор», приведенное в МСФО, отличается от определения этого понятия в ОПБУ США. Оба определения основываются на действующих требованиях к учету выручки, но определение в МСФО фокусируется на поставке/передаче идентифицируемых товаров или услуг, тогда как определение в ОПБУ США фокусируется на признании выручки. Разница в определениях может привести к различиям в совокупностях договоров, по которым потребуется пересчет данных в соответствии с новым стандартом. В общем случае применение определения, предусмотренного ОПБУ США, означает, что договоров, отвечающих определению «завершенный договор», будет меньше.

<p>Определение в МСФО</p>	<p>«Завершенным» считается договор, применительно к которому организация передала все товары или услуги, идентифицированные в соответствии с действующими МСФО.</p> <p>Организация продолжает отражать в учете завершенные договоры в соответствии со своей учетной политикой, основанной на предыдущих стандартах по учету выручки.</p>
<p>Определение в ОПБУ США</p>	<p>«Завершенным» считается договор, применительно к которому организация признала всю или практически всю выручку в соответствии с действующими ОПБУ США.</p>



Пример 1. Применение определений понятия «завершенный договор»

Производственная компания М заключила с покупателем С договор на производство и продажу ему комплексного оборудования. Покупатель С имел право вернуть это оборудование поставщику в течение месяца с момента поставки, если бы эксплуатационные характеристики оборудования оказались неудовлетворительными. Оборудование было поставлено 15 декабря 2017 года и принято покупателем С 15 января 2018 года.

По состоянию на 31 декабря 2017 года выручка от продажи данного оборудования не была бы признана согласно действующим ОПБУ, поскольку имелась неопределенность в отношении возможного принятия и возврата оборудования покупателем С.

В рамках МСФО данный договор является по состоянию на 31 декабря 2017 года завершенным, поскольку производственная компания М уже передала все товары и услуги, идентифицированные согласно действующим МСФО.

В рамках ОПБУ США данный договор не является по состоянию на 31 декабря 2017 года завершенным, поскольку производственная компания М еще не признала всю или практически всю выручку согласно действующим ОПБУ США.

2.3 Ретроспективный метод

Организациям потребуется пересчитать данные за каждый период до даты первоначального применения, представленный в финансовой отчетности. Суммарный эффект от применения нового стандарта организация должна будет признать в составе собственного капитала (как правило, в составе нераспределенной прибыли) на начало самого раннего из представленных в финансовой отчетности сравнительных периодов.

Организациям, выбравшим ретроспективный подход, также необходимо будет раскрыть информацию, требуемую новым стандартом, за представленные в финансовой отчетности сравнительные периоды. Единственным

исключением является освобождение, предусмотренное Упрощением практического характера 4 (см. раздел 2.3.2). Кроме того, организации должны выполнить применимые требования к раскрытию информации об изменении учетной политики, включая сумму корректировки по затронутым статьям финансовой отчетности и показателям прибыли на акцию. Однако организация, которая начинает применять новый стандарт ретроспективно, не обязана раскрывать информацию о влиянии, оказанном изменением учетной политики, на статьи финансовой отчетности и показатели прибыли на акцию за год первоначального применения стандарта.

2.3.1 Полностью ретроспективный подход

Организация может по собственному выбору применить все положения нового стандарта к каждому представленному в финансовой отчетности сравнительному периоду в соответствии с требованиями, касающимися изменений в учете³ – т.е. применить полностью ретроспективный подход. В соответствии с этим подходом организация корректирует свою финансовую отчетность с учетом всех договоров, включая те, которые считаются завершенными по состоянию на начало самого раннего из представленных в финансовой отчетности периодов.

2.3.2 Ретроспективный подход с применением упрощений практического характера

Альтернативно, организация может по своему выбору использовать одно или несколько необязательных упрощений практического характера из перечисленных ниже – т.е. использовать ретроспективный подход с применением упрощений практического характера.

Упрощение практического характера 1	Применительно к завершенным договорам, организация не обязана пересчитывать данные по договорам, срок действия которых начинается и заканчивается в рамках одного годового отчетного периода.
Упрощение практического характера 1А (только МСФО)	Организация, применяющая МСФО, может по своему выбору не пересчитывать данные по договорам, которые считаются завершенными по состоянию на начало самого раннего из представленных в финансовой отчетности периодов.
Упрощение практического характера 2	Применительно к завершенным договорам, предусматривающим переменное возмещение, организация может использовать цену сделки на дату завершения соответствующего договора, вместо того чтобы оценивать суммы переменного возмещения в каждом сравнительном отчетном периоде.

3. МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» и Раздел 250 принятой ССФУ США Кодификации стандартов бухгалтерского учета «Изменения в бухгалтерском учете и исправление ошибок».

<p>Упрощение практического характера 3</p>	<p>Применительно к модифицированным договорам, организации нет необходимости отдельно оценивать последствия модификаций договора, осуществленных до начала самого раннего из представленных в финансовой отчетности периодов.</p> <p>Вместо этого организация может отразить совокупный эффект всех модификаций, которые имели место до начала самого раннего из представленных в финансовой отчетности периодов, при определении цены сделки, идентификации выполненных и невыполненных обязанностей к исполнению и распределению цены сделки между обязанностями к исполнению.</p>
<p>Упрощение практического характера 4</p>	<p>В отношении всех представленных в финансовой отчетности периодов до даты первоначального применения организации нет необходимости раскрывать информацию о том, в какой сумме цена сделки была распределена на оставшиеся обязанности к исполнению, или пояснительную информацию о том, когда она предполагает признать эту сумму в качестве выручки.</p>

Все упрощения практического характера, которые были выбраны организацией, применяются ко всем договорам во всех сравнительных периодах. Организация раскрывает информацию о том, какие упрощения практического характера были использованы, а также качественную оценку ожидаемых последствий применения каждого из упрощений.

2.4 Метод отражения суммарного эффекта

Организация начинает применение нового стандарта по состоянию на дату его первоначального применения без пересчета информации за сравнительные периоды. Она отражает суммарный эффект от первоначального применения нового стандарта – затрагивающий показатели выручки и затрат – как корректировку вступительного сальдо собственного капитала⁴ на дату первоначального применения.

В рамках метода отражения суммарного эффекта организация может выбирать, применить ли ей требования нового стандарта:

- ко всем договорам на дату первоначального применения; или же
- только к договорам, которые согласно действующим ОПБУ являются открытыми (т.е. не считаются «завершенными», как этот термин определен в новом стандарте) по состоянию на дату первоначального применения.

Организация, которая применяет метод отражения суммарного эффекта, может по своему выбору также воспользоваться упрощением практического характера, касающимся модификации договоров (Упрощение практического характера 3 – см. раздел 2.3.2).

Освобождение, предусмотренное в рамках метода отражения суммарного эффекта, распространяется на модификации договора, имевшие место до определенной даты, при этом в МСФО и ОПБУ США эта дата не совпадает:

- согласно МСФО организация может выбрать между началом самого раннего из представленных в финансовой отчетности периодов и датой первоначального применения;

4. Коммерческие организации, отчитывающиеся по ОПБУ США, в общем случае будут корректировать вступительное сальдо нераспределенной прибыли, тогда как организации, отчитывающиеся по МСФО, будут корректировать каждый затрагиваемый компонент собственного капитала (как правило, нераспределенную прибыль).

- тогда как согласно ОПБУ США организация может применить указанное упрощение практического характера только на дату первоначального применения.

Кроме того, в соответствии с требованиями, касающимися изменений в учете, организация раскрывает:

- сумму, на которую в текущем периоде изменилась каждая статья финансовой отчетности вследствие применения организацией нового стандарта; и
- пояснение значительных изменений, имеющих место между отчетными показателями согласно новому стандарту и отчетными показателями согласно действующим ОПБУ.

2.5 Обобщенная схема вариантов перехода

Подход	До момента перехода	Сравнительный период(ы)	Год первоначального применения	Дата корректировки собственного капитала
Полностью ретроспективный – без упрощений практического характера	Действующие ОПБУ	Новые ОПБУ	Новые ОПБУ	1 января 2017 г.*
Ретроспективный с применением упрощений практического характера	Действующие ОПБУ	Смешанные требования	Новые ОПБУ	1 января 2017 г.*
Отражение суммарного эффекта	Действующие ОПБУ	Действующие ОПБУ	Новые ОПБУ	1 января 2018 г.*

* Если организация, отчетный год которой совпадает с календарным, представляет сравнительную информацию за два года, то собственный капитал будет корректироваться по состоянию на 1 января 2016 года.

3

Как повлияет на учет каждый из вариантов

В следующих примерах иллюстрируются возможные последствия каждого из вариантов перехода с точки зрения изменения трендов по показателям выручки и некоторых затрат в финансовой отчетности (за исключением налогового эффекта). Данные примеры приводятся для организации, которая начинает применение нового стандарта по состоянию на 1 января 2018 года и представляет в своей финансовой отчетности за 2018 год финансовую информацию за три года – т.е. 2016 и 2017 годы представляются как сравнительные периоды.

Помимо отражения последствий перехода, проиллюстрированных ниже, организации также должны будут выполнить соответствующие требования касательно раскрытия информации.



Пример 2. Изменение подхода: выручка признается не в определенный момент времени, а на протяжении времени

Компания М, работающая по производственным заказам, заключила с покупателем С договор на срок с 1 мая 2017 года по 28 февраля 2018 года. Производственная компания М обязалась поставлять на протяжении срока действия данного договора 1 000 единиц продукции в месяц по фиксированной стоимости 20 д.е. за единицу.

Данный договор не подвергался модификациям.

По условиям договора покупатель С контролирует всю продукцию в незавершенном производстве. Цена продажи незавершенного производства по состоянию на 31 декабря 2017 года составляла 15 000 д.е.

Действующие ОПБУ

Выручка признавалась пропорционально объему поставки (метод суммы единиц поставляемой продукции) следующим образом:

В тысячах д.е.	Сравнительные периоды		Текущий год	Итого
	2016	2017	2018	
Выручка	-	160 ^а	40 ^б	200

Примечания:

- а. Рассчитывается как 8 000 единиц x 20 д.е.
- б. Рассчитывается как 2 000 единиц x 20 д.е.

Новый стандарт

Производственная компания М определяет, что данный договор включает в себя только одну обязанность к исполнению, которая выполняется на протяжении времени, поскольку покупатель С контролирует всю продукцию в незавершенном производстве.

Производственная компания М определяет, что метод соотношения затрат лучше всего подходит для оценки степени выполнения обязанности к исполнению, поскольку большой объем незавершенного производства контролируется покупателем С. По состоянию на 31 декабря 2017 года понесенные затраты составили 87,5% от общей суммы затрат.

В таблице ниже представлена информация только о влиянии, оказанном на выручку. Поскольку контроль над производимыми товарами передается покупателю С по мере их производства, соответствующие затраты относятся на расходы в момент возникновения; на этой же основе подготовлена информация за представленные сравнительные периоды, а корректировка на суммарный эффект отражена на дату первоначального применения.

Ретроспективный метод

В сумме, относящейся к продукции в незавершенном производстве по состоянию на 31 декабря 2017 года, выручка признается в 2017 году. Корректировать нераспределенную прибыль на начало самого раннего сравнительного периода не требуется, поскольку договор начал действовать после этой даты.

В тысячах д.е.	Сравнительные периоды		Текущий год	Итого
	2016	2017	2018	
Выручка	-	175 ^а	25 ^б	200
Корректировка вступительного сальдо собственного капитала	-	-	-	-

Примечания:

- a. Рассчитывается как 200 000 д.е. x 87,5%
 b. Рассчитывается как 200 000 д.е. x (100% – 87,5%).

Упрощение практического характера 1 здесь не применимо, так как начало действия и завершение договора не относятся к одному и тому же годовому отчетному периоду согласно действующим ОПБУ.

Упрощение практического характера 1А (только в МСФО) не применимо, поскольку договор начал действовать только после начала самого раннего из представленных отчетных периодов.

Упрощение практического характера 2 здесь не применимо, поскольку договор не предусматривал переменного возмещения.

Упрощение практического характера 3 здесь не применимо, поскольку договор не модифицировался.

Метод отражения суммарного эффекта

Выручка за 2017 год, отраженная согласно действующим ОПБУ, не корректируется, поскольку новый стандарт применяется только с даты первоначального применения. Вместо этого на дату первоначального применения (1 января 2018 года) производится корректировка, увеличивающая входящее сальдо нераспределенной прибыли на дополнительную сумму выручки, которая была бы признана в предыдущих периодах согласно новому стандарту.

В тысячах д.е.	Сравнительные периоды		Текущий год	Итого
	2016	2017	2018	
Выручка	-	160	25	185
Корректировка вступительного сальдо собственного капитала	-	-	15 ^а	15

Примечание:

- а. Рассчитывается как 175 000 д.е. – 160 000 д.е. (т.е. сумма выручки, которая была бы признана согласно новому стандарту в 2017 году, за вычетом фактической суммы выручки, признанной в 2017 году согласно действующим ОПБУ).

Имеющийся у компании выбор относительно того, чтобы применять новый стандарт ко всем договорам или только к тем, которые являются открытыми по состоянию на дату первоначального применения, никак не влияет на учет данного договора, поскольку он не был завершен до даты первоначального применения.

Упрощение практического характера 3 здесь не применимо, поскольку договор не модифицировался.

В таблице ниже показатели выручки, представленные в соответствии с действующими ОПБУ, сравниваются с теми, которые были бы представлены при каждом из вариантов перехода.

В тысячах д.е.	2016	2017	2018	Итого
Действующие ОПБУ				
Выручка	-	160	40	200
Ретроспективный метод				
Выручка	-	175	25	200
Корректировка вступительного сальдо собственного капитала	-	-	-	-
				200
Метод отражения суммарного эффекта				
Выручка	-	160	25	185
Корректировка вступительного сальдо собственного капитала	-	-	15	15
				200



Пример 3. Идентифицировано дополнительное обязательство, подлежащее исполнению

Компания Р, поставляющая программные продукты (далее – поставщик Р), заключила с покупателем С договор о предоставлении ему срочной лицензии на программное обеспечение и доступа к службе технической поддержки по телефону сроком на два года за фиксированную сумму 400 000 д.е. Программное обеспечение было поставлено и активировано 1 июля 2016 года.

Данный договор не модифицировался.

Действующие ОПБУ

Поставщик Р учитывал данный договор как одну единицу, поскольку объективных свидетельств специфической для продавца справедливой стоимости (VSOE) телефонных услуг технической поддержки у него не было. Выручку по данному договору поставщик Р признавал равномерно по 16 667 д.е. в месяц на протяжении 24 месяцев срока действия договора.

В тысячах д.е.	Сравнительные периоды		Текущий год	Итого
	2016	2017	2018	
Выручка	100	200	100	400

Новый стандарт

Поставщик Р определяет, что данный договор состоял из двух обязанностей к исполнению: лицензии на программное обеспечение и телефонных услуг технической поддержки. Поставщик Р распределяет цену сделки между этими обязанностями следующим образом: 300 000 д.е. на программное обеспечение и 100 000 д.е. на телефонные услуги технической поддержки.

Предоставление лицензии на программное обеспечение считается обязанностью к исполнению в определенный момент времени, и соответствующая ей часть выручки была бы признана на дату поставки, т.е. 1 июля 2016 года.

Обязанность к исполнению в части телефонных услуг технической поддержки считается выполняемой на протяжении времени, и оценивать степень ее выполнения лучше всего на основе истекшего времени, а именно:

- 2016 г.: 25 000 д.е.;
- 2017 г.: 50 000 д.е.; и
- 2018 г.: 25 000 д.е.

Ретроспективный метод

Выручка за предоставление лицензии на программное обеспечение признается в 2016 году, когда эта лицензия была поставлена. Корректировать нераспределенную прибыль по состоянию на начало самого раннего сравнительного периода не требуется, поскольку договор начал действовать после этой даты.

В тысячах д.е.	Сравнительные периоды		Текущий год	Итого
	2016	2017	2018	
Выручка	325 ^a	50	25	400
Корректировка вступительного сальдо собственного капитала	-	-	-	-

Примечание:

- a. Рассчитывается как 300 000 д.е. за программное обеспечение плюс 25 000 д.е. за выполнение деятельности, связанной с оказанием услуг технической поддержки по телефону

Упрощение практического характера 1 здесь не применимо, поскольку начало действия и завершение договора не относятся к одному и тому же годовому отчетному периоду.

Упрощение практического характера 1А (только в МСФО) нельзя применить, поскольку договор начал действовать уже после начала самого раннего из представленных в финансовой отчетности периодов.

Упрощение практического характера 2 здесь не применимо, поскольку договор не предусматривает переменного возмещения.

Упрощение практического характера 3 здесь не применимо, поскольку договор не модифицировался.

Метод отражения суммарного эффекта

Выручка за 2016 и 2017 годы, отраженная согласно действующим ОПБУ, не корректируется, поскольку новый стандарт применяется только с даты первоначального применения. Вместо этого на дату первоначального применения (1 января 2018 года) производится корректировка, увеличивающая входящее сальдо нераспределенной прибыли на дополнительную сумму выручки, которая была бы признана в предыдущих периодах согласно новому стандарту.

В тысячах д.е.	Сравнительные периоды		Текущий год	Итого
	2016	2017	2018	
Выручка	100	200	25	325
Корректировка вступительного сальдо собственного капитала	-	-	75 ^a	75

Примечание:

- a. Рассчитывается как (325 000 д.е. + 50 000 д.е.) – (100 000 д.е. + 200 000 д.е.), т.е. сумма выручки, которая была бы признана согласно новому стандарту в 2016 и 2017 годах, за вычетом фактической суммы выручки, признанной в 2017 году согласно действующим ОПБУ.

Имеющийся у поставщика выбор относительно того, чтобы применить новый стандарт ко всем договорам или только к тем, которые являются открытыми по состоянию на дату первоначального применения, никак не влияет на учет данного договора, поскольку он не был завершен до даты первоначального применения.

Упрощение практического характера 3 здесь не применимо, поскольку договор не модифицировался.

В таблице ниже показаны суммы выручки, представленные в соответствии с действующими ОПБУ, в сравнении с теми показателями, которые были бы представлены при каждом из вариантов перехода.

В тысячах д.е.	2016	2017	2018	Итого
Действующие ОПБУ				
Выручка	100	200	100	400
Ретроспективный метод				
Выручка	325	50	25	400
Корректировка вступительного сальдо собственного капитала	-	-	-	-
				400
Метод отражения суммарного эффекта				
Выручка	100	200	25	325
Корректировка вступительного сальдо собственного капитала	-	-	75	75
				400



Пример 4. Договор предусматривает переменное возмещение

Поставщик услуг Р заключил с покупателем С договор оказания рекламных услуг сроком на 20 месяцев, начиная с 1 августа 2016 года. Возмещение включало в себя фиксированную сумму в размере 100 000 д.е. и дополнительную сумму в пределах 150 000 д.е., подлежащую выплате в случае достижения определенных уровней обслуживания. Дополнительная сумма составила бы 150 000 д.е., если бы требуемый уровень был достигнут к 1 февраля 2018 года, 125 000 д.е., если достижение требуемого уровня было бы обеспечено к 1 марта 2018 года, и нуль д.е., если бы данный уровень был достигнут после этой даты.

Поставщик услуг Р достиг требуемого уровня обслуживания 15 февраля 2018 года и получил право на дополнительное возмещение в размере 125 000 д.е.

Действующие ОПБУ

Выручку, относящуюся к фиксированному вознаграждению, поставщик услуг Р признавал равномерно на протяжении срока действия договора, а в отношении переменной части вознаграждения проводил оценку на каждую отчетную дату, чтобы определить, возможно ли ее признать как выручку.

Поставщик Р определил, что переменное вознаграждение не подлежит признанию до тех пор, пока не будет достигнут требуемый уровень обслуживания, и поэтому не признал его в качестве выручки по состоянию на 31 декабря 2016 или 2017 года.

В тысячах д.е.	Сравнительные периоды		Текущий год	Итого
	2016	2017	2018	
Выручка	25 ^a	60 ^b	140 ^c	225

Примечания:

- a. Рассчитывается как 100 000 д.е. x (5/20) месяцев.
b. Рассчитывается как 100 000 д.е. x (12/20) месяцев.
c. Рассчитывается как 100 000 д.е. x (3/20) месяцев + 125 000 д.е. переменного возмещения.

Новый стандарт

Поставщик услуг Р определяет, что данный договор содержит лишь одну обязанность к исполнению, которая выполняется на протяжении времени.

Считается, что метод соотношения затрат был бы наиболее уместным для оценки степени выполнения данной обязанности; по состоянию на 31 декабря 2016 года и 31 декабря 2017 года понесенные затраты составили 25% и 85% соответственно.

По состоянию на дату заключения договора сумма переменного возмещения, определяемая по методу наиболее вероятной суммы, оценивается в 125 000 д.е. Поставщик услуг Р определяет, что на дату заключения договора в цену сделки была бы включена сумма 125 000 д.е., поскольку имелась (очень) высокая вероятность того, что эту сумму впоследствии не придется реверсировать, значительно уменьшив общую величину признанной выручки.

На каждую отчетную дату поставщик услуг Р повторно оценивает ожидаемую величину переменного возмещения и определяет, что указанная расчетная оценка не изменилась.

Данный договор не модифицировался.

Ретроспективный метод

Поставщик услуг Р включает в цену сделки свою оценку величины переменного возмещения с самого начала действия договора и признает указанную цену сделки на протяжении времени. Корректировать нераспределенную прибыль по состоянию на начало самого раннего сравнительного периода не требуется, поскольку договор начал действовать после этой даты.

В тысячах д.е.	Сравнительные периоды		Текущий год	Итого
	2016	2017	2018	
Выручка	56 ^a	135 ^b	34 ^c	225
Корректировка вступительного сальдо собственного капитала	-	-	-	-

Примечания:

- a. 56 250 д.е., рассчитывается как (100 000 д.е. + 125 000 д.е.) x 25%.
b. 135 000 д.е., рассчитывается как (100 000 д.е. + 125 000 д.е.) x (85% – 25%).
c. 33 750 д.е., рассчитывается как (100 000 д.е. + 125 000 д.е.) x (100% – 85%).

5. Стандарт по признанию выручки в версии Совета по МСФО использует термин «очень высокая вероятность» (отражающий значительно более высокий порог, чем «скорее да, чем нет»), чтобы он соответствовал понятию «высокая вероятность» в том его значении, в котором оно используется в рамках ОПБУ США.

Упрощение практического характера 1 здесь не применимо, поскольку начало действия и завершение договора не относятся к одному и тому же годовому отчетному периоду.

Упрощение практического характера 1А (только в МСФО) здесь не применимо, поскольку договор начал действовать уже после начала самого раннего из представленных в финансовой отчетности периодов.

Упрощение практического характера 2 здесь не применимо, поскольку договор не был завершен по состоянию на дату первоначального применения нового стандарта.

Упрощение практического характера 3 здесь не применимо, поскольку договор не модифицировался.

Метод отражения суммарного эффекта

Выручка за 2016 и 2017 годы, отраженная согласно действующим ОПБУ, не корректируется, поскольку новый стандарт применяется только с даты первоначального применения. На дату первоначального применения производится корректировка входящего сальдо нераспределенной прибыли на дополнительную сумму выручки, которая была бы признана в 2016 и 2017 годах согласно новому стандарту

В тысячах д.е.	Сравнительные периоды		Текущий год	Итого
	2016	2017	2018	
Выручка	25	60	34	119
Корректировка вступительного сальдо собственного капитала	-	-	106 ^а	106

Примечание:

- а. Рассчитывается как (56 250 д.е. + 135 000 д.е.) – (25 000 д.е. + 60 000 д.е.), т.е. сумма выручки, которая была бы признана согласно новому стандарту в 2016 и 2017 годах, за вычетом фактической суммы выручки, признанной до конца декабря 2017 года согласно действующим ОПБУ.

Имеющийся у поставщика выбор относительно того, чтобы применить новый стандарт ко всем договорам или только к тем, которые являются открытыми по состоянию на дату первоначального применения, никак не влияет на учет данного договора, поскольку он не был завершен до даты первоначального применения.

Упрощение практического характера 3 здесь не применимо, поскольку договор не модифицировался.

В таблице ниже показаны суммы выручки, представленные согласно действующим ОПБУ, в сравнении с показателями, которые были бы представлены при каждом из вариантов перехода.

В тысячах д.е.	2016	2017	2018	Итого
Действующие ОПБУ				
Выручка	25	60	140	225
Ретроспективный метод				
Выручка	56	135	34	225
Корректировка вступительного сальдо собственного капитала	-	-	-	-
				225
Метод отражения суммарного эффекта				
Выручка	25	60	34	119
Корректировка вступительного сальдо собственного капитала	-	-	106	106
				225



Пример 5. Корректировка вступительного сальдо при использовании ретроспективного метода

1 июля 2015 года поставщик услуг Р заключил с покупателем С договор оказания услуг сроком на два года. Согласованное сторонами возмещение составляет 10 000 д.е. в месяц. При заключении данного договора поставщик услуг Р понес затраты в размере 7 000 д.е. на выплату комиссионного вознаграждения и дополнительные затраты в размере 1 000 д.е., связанные с организацией договора.

Текущие ОПБУ

Поставщик услуг Р признавал выручку с использованием линейного метода (т.е. равномерно). Свои затраты, связанные с выплатой комиссионного вознаграждения и организацией договора, он отнес на расходы в момент их возникновения при заключении договора.

В тысячах д.е.	2015	Сравнительные периоды		Текущий год	Итого
		2016	2017	2018	
Выручка	60	120	60	-	240
Комиссионное вознаграждение и затраты на организацию договора	(8)	-	-	-	(8)

Новый стандарт

Поставщик услуг Р определяет, что данный договор состоит из единственной обязанности к исполнению, которую следует признавать на протяжении времени в сумме ежемесячно выставляемого счета, поскольку указанная в счете сумма прямо соответствует той ценности, которую имеют для покупателя С услуги, уже оказанные поставщиком услуг Р к настоящему времени.

Он определяет, что комиссионное вознаграждение и затраты на организацию договора отвечают определению аквизиционных затрат (т.е. затрат, связанных с заключением договора), и поэтому капитализирует их. Период амортизации капитализированных таким образом затрат считается равным сроку действия договора.

Ретроспективный метод

Корректировать выручку не требуется, поскольку никакой разницы с величиной выручки, признанной согласно новому стандарту, нет.

Поставщик услуг Р корректирует вступительное сальдо нераспределенной прибыли по состоянию на 1 января 2016 года, чтобы отразить разницу между суммой затрат, признанных в соответствии с действующими ОПБУ, и той суммой, в которой они были бы признаны на эту дату в соответствии с новым стандартом.

В тысячах д.е.	Сравнительные периоды			Текущий год	Итого
	2015	2016	2017	2018	
Выручка	60	120	60	-	240
Комиссионное вознаграждение и затраты на организацию договора	(2)	(4)	(2)	-	(8)
Корректировка вступительного сальдо собственного капитала	-	6 ^a	-	-	6

Примечание:

- а. Рассчитывается как 8 000 д.е. – 2 000 д.е., т.е. разница между суммой затрат, признанных в соответствии с действующими ОПБУ, и той суммой, в которой они были бы признаны на эту дату в соответствии с новым стандартом.

Упрощение практического характера 1 здесь не применимо, поскольку начало действия и завершение договора не относятся к одному и тому же годовому отчетному периоду.

Упрощение практического характера 1А (только в МСФО) здесь не применимо, поскольку договор не был завершен до начала самого раннего из представленных в финансовой отчетности периодов.

Упрощение практического характера 2 здесь не применимо, поскольку договор не предусматривает переменного возмещения.

Упрощение практического характера 3 здесь не применимо, поскольку договор не модифицировался.

Метод отражения суммарного эффекта

Никаких корректировок не требуется, поскольку данный договор был завершен до даты первоначального применения.

В тысячах д.е.	Сравнительные периоды			Текущий год	Итого
	2015	2016	2017	2018	
Выручка	60	120	60	-	240
Комиссионное вознаграждение и затраты на организацию договора	(8)	-	-	-	(8)
Корректировка вступительного сальдо	-	-	-	-	-

Упрощение практического характера 3 здесь не применимо, поскольку договор не модифицировался.

В таблице ниже показаны суммы выручки, представленные согласно действующим ОПБУ, в сравнении с показателями, которые были бы представлены при каждом из вариантов перехода.

В тысячах д.е.	2016	2017	2018	Итого
Действующие ОПБУ				
Комиссионное вознаграждение и затраты на организацию договора	-	-	-	-
Ретроспективный метод				
Комиссионное вознаграждение и затраты на организацию договора	(4)	(2)	-	(6)
Корректировка вступительного сальдо собственного капитала	6	-	-	6
Метод отражения суммарного эффекта				
Комиссионное вознаграждение и затраты на организацию договора	-	-	-	-
Корректировка вступительного сальдо собственного капитала	-	-	-	-
<hr/>				
<hr/>				

**Пример 6. Начало действия и завершение договора относятся к одному и тому же годовому отчетному периоду**

Машиностроительная компания Е заключила с покупателем С договор на строительство специализированного актива за фиксированное возмещение в размере 100 000 д.е. Договор начал действовать 1 августа 2017 года и был завершён в ноябре 2017 года.

Действующие ОПБУ

Машиностроительная компания Е признала выручку на дату поставки.

В тысячах д.е.	Сравнительные периоды		Текущий год	Итого
	2016	2017	2018	
Выручка	-	100	-	100

Новый стандарт

Машиностроительная компания Е определяет, что контроль над активом передавался на протяжении времени, и что выручку поэтому следовало признавать на протяжении времени, используя для этого метод соотношения затрат.

Ретроспективный метод

Никакого влияния на выручку, представленную за данный годовой период, не оказывается, поскольку и в соответствии с текущими ОПБУ, и в соответствии с новым стандартом договор был завершён в одном и том же годовом периоде.

В тысячах д.е.	Сравнительные периоды		Текущий год	Итого
	2016	2017	2018	
Выручка	-	100	-	100

В данном случае применимо упрощение практического характера 1. Если машиностроительная компания Е решит воспользоваться этим упрощением, то она не будет обязана оценивать договор в соответствии с положениями нового стандарта. Если же компания Е решит не применять упрощение практического характера 1, то ей необходимо будет пересчитать данные за промежуточный период с учетом требований к учету, предусмотренных новым стандартом – т.е. отразить признание выручки на протяжении времени.

Данный договор считается завершённым как в соответствии с определением завершённого договора в МСФО, так и в соответствии с определением такового в ОПБУ США, поскольку соответствующий специализированный актив уже поставлен, а возмещение является фиксированным – т.е. объект уже передан (МСФО) и вся выручка признана в учете (ОПБУ США).

Упрощение практического характера 1А (только в МСФО) здесь не применимо, поскольку договор начал действовать уже после начала самого раннего из представленных в финансовой отчетности периодов.

Упрощение практического характера 2 здесь не применимо, поскольку договор не предусматривает переменного возмещения.

Упрощение практического характера 3 здесь не применимо, поскольку договор не модифицировался.

Метод отражения суммарного эффекта

Никаких корректировок не требуется, поскольку к 31 декабря 2017 года договор был уже завершен.

В тысячах д.е.	Сравнительные периоды		Текущий год	Итого
	2016	2017	2018	
Выручка	-	100	-	100

Упрощение практического характера З здесь не применимо, поскольку договор не модифицировался.

Сравнительная таблица в данный пример не включена, поскольку нет никакой разницы между величиной годовой выручки, отраженной согласно действующим ОПБУ, и ее величиной, отраженной с учетом переходных положений нового стандарта.

**Пример 7. Применение упрощения практического характера касательно модификации договора**

Производственная компания М заключила с покупателем С договор, по которому обязалась произвести и продать ему единицу сложного машинного оборудования за фиксированное возмещение в размере 1 000 д.е. Договор начал действовать 1 апреля 2014 года и, согласно ожиданиям, будет завершен к 31 декабря 2018 года.

До начала самого раннего из представленных в финансовой отчетности периода – т.е. до 1 января 2016 года – договор несколько раз модифицировался, вследствие чего изменились объем работ и сумма возмещения. Все эти модификации были согласованы сторонами и утверждены до 31 декабря 2015 года.

По состоянию на 1 января 2016 года производственная компания М определяет, что в рамках нового стандарта модифицированный договор предусматривает две обязанности к исполнению:

- машинное оборудование, техническая спецификация которого была изменена с момента заключения договора; и
- услуги по ремонту и техническому обслуживанию.

Изменившаяся сумма возмещения состоит из:

- фиксированной суммы в размере 5 000 д.е.; и
- дополнительной суммы в пределах 15 000 д.е., которая будет выплачена в случае достижения определенного уровня производства.

Ретроспективный метод – без применения упрощения практического характера 3

Если пересчет данных по этому договору в соответствии с новым стандартом производственная компания М решит осуществить без применения упрощения практического характера, касающегося модификаций, то она должна будет проанализировать каждую модификацию договора в отдельности и отразить ее в учете в порядке, требуемом новым стандартом.

В рамках данного метода производственной компании М нужно будет сначала отразить этот договор, как предусматривающий одну обязанность к исполнению за фиксированную плату в размере 1 000 д.е., а затем руководствоваться требованиями нового стандарта к учету модификаций договоров, чтобы последовательно отразить каждую модификацию условий договора вплоть до 1 января 2016 года.

Ретроспективный метод – с применением упрощения практического характера 3

В обратной ситуации, если производственная компания М решит воспользоваться упрощением практического характера, касающимся модификаций, то она не будет по отдельности оценивать последствия каждой модификации, имевшей место до начала самого раннего из представленных в финансовой отчетности периодов. Вместо этого она анализирует совокупный эффект всех модификаций, имевших место до начала самого раннего из представленных в финансовой отчетности периодов – т.е. анализирует договор с учетом модификаций по объему работ и цене по состоянию на 1 января 2016 года.

В рамках данного метода производственной компании М нужно будет по состоянию на начало самого раннего из представленных в финансовой отчетности периодов определить цену сделки, идентифицировать предусмотренные договором обязанности к исполнению (как выполненные, так и не выполненные) и распределить цену сделки между этими обязанностями к исполнению.

Требования нового стандарта к учету модификаций договоров производственная компания М будет применять для учета каждой модификации (если таковая имеет место), которая возникает уже после начала самого раннего из представленных в финансовой отчетности периодов.

Метод отражения суммарного эффекта

Если производственная компания М решит, что не будет применять упрощение практического характера, касающееся модификаций, при пересчете данных по договору в соответствии с новым стандартом, то она должна будет проанализировать каждую модификацию договора в отдельности, используя тот же подход, что и при ретроспективном методе без применения упрощения практического характера 3. Единственное отличие от ретроспективного метода состоит в том, что информация за сравнительные периоды в данном случае не пересчитывается.

Если производственная компания М решит воспользоваться упрощением практического характера, касающимся модификаций, и применит его ко всем модификациям, которые имели место до даты первоначального применения, то результат будет таким же, что и в случае применения упрощения практического характера 3 в рамках ретроспективного метода, за тем исключением, что модификации, которые были осуществлены в сравнительном периоде, также включаются в анализ – т.е. данное упрощение практического характера применяется на дату первоначального применения, а не на начало самого раннего из представленных в финансовой отчетности периодов.

Кроме того, организация, отчитывающаяся по МСФО, может по собственному выбору применить упрощение практического характера, касающееся модификаций договора, только к тем модификациям, которые имели место до начала самого раннего из представленных в финансовой отчетности периодов. В этом случае результат будет таким же, что и в случае применения упрощения практического характера 3 в рамках ретроспективного метода.

Выберет ли производственная компания М вариант применения нового стандарта ко всем договорам или же только к тем, которые все еще открыты по состоянию на дату первоначального применения, – это никак не повлияет на порядок учета в данном случае, поскольку рассматриваемый договор не завершен до даты первоначального применения.

Подход к учету, требуемый в рамках каждого из методов, в обобщенной форме представлен в таблице ниже.

Метод	Действия
Ретроспективный метод без применения упрощения практического характера 3	<p>Применить новый стандарт к первоначальному договору по состоянию на дату заключения этого договора.</p> <p>Применить требования нового стандарта, касающиеся модификаций договоров, к каждой модификации вплоть до окончания действия договора.</p> <p>Дата корректировки собственного капитала: 1 января 2016 года.</p>
Ретроспективный метод с применением упрощения практического характера 3	<p>Применить новый стандарт (оценивая прошлые события с использованием более поздней информации) к договору по состоянию на начало самого раннего из представленных в финансовой отчетности сравнительных периодов.</p> <p>Применить требования нового стандарта, касающиеся модификаций договоров, к модификациям, которые имели место уже после начала самого раннего сравнительного периода.</p> <p>Дата корректировки собственного капитала: 1 января 2016 года</p>
Метод отражения суммарного эффекта без применения упрощения практического характера 3	<p>Применить новый стандарт к первоначальному договору по состоянию на дату заключения договора.</p> <p>Применить требования нового стандарта, касающиеся модификаций договоров, к каждой модификации вплоть до окончания действия договора.</p> <p>Дата корректировки собственного капитала: 1 января 2018 года</p>
Метод отражения суммарного эффекта с применением упрощения практического характера 3 ко всем модификациям, имевшим место до даты первоначального применения	<p>Применить новый стандарт (оценивая прошлые события с использованием более поздней информации) к договору по состоянию на дату первоначального применения.</p> <p>Применить требования нового стандарта, касающиеся модификаций договоров, к модификациям, которые имели место после даты первоначального применения.</p> <p>Дата корректировки собственного капитала: 1 января 2018 года.</p>




Метод	Действия
<p>Метод отражения суммарного эффекта с применением упрощения практического характера ко всем модификациям, которые имели место до начала самого раннего из представленных в финансовой отчетности сравнительных периодов (только в МСФО)</p>	<p>Применить МСФО (IFRS) 15 (оценивая прошлые события с использованием более поздней информации) к договору по состоянию на начало самого раннего из представленных в финансовой отчетности сравнительных периодов.</p> <p>Применить требования МСФО (IFRS) 15, касающиеся модификаций договоров, к модификациям, которые имели место уже после начала самого раннего из представленных в финансовой отчетности сравнительных периодов.</p> <p>Дата корректировки собственного капитала: 1 января 2018 года.</p>

4




Анализ основных аспектов каждого варианта перехода

В таблице ниже сравниваются последствия применения нового стандарта, когда используется полностью ретроспективный метод, обеспечивающий наибольшую сопоставимость информации, и метод отражения суммарного эффекта, при котором, как правило, сопоставимость информации самая низкая. Как поясняется далее, применение определенных упрощений практического характера может приводить к результатам, которые занимают среднее положение между указанными двумя вариантами.

Полностью ретроспективный метод	
Каковы последствия для бухгалтерского учета?	<p>Новый стандарт применяется ко всем договорам, которые согласно новому стандарту считаются открытыми по состоянию на начало самого раннего из представленных в финансовой отчетности сравнительных периодов.</p> <p>Корректировки, возникающие при переходе, отражаются в составе собственного капитала (как правило, в составе нераспределенной прибыли) на начало самого раннего из представленных в финансовой отчетности сравнительных периодов.</p>
Каковы преимущества такого подхода?	<p>Обеспечивается сопоставимость показателя выручки от периода к периоду. Инвесторам, вероятнее всего, понравится подход представления данных, позволяющих отследить тенденцию («тренд»).</p>
Каковы основные недостатки такого подхода?	<p>Данный метод требует, чтобы организация проанализировала все свои договоры, которые, согласно новому стандарту, были открытыми по состоянию на начало самого раннего из представленных в финансовой отчетности периодов.</p> <p>Этот метод предусматривает необходимость исследования и документирования организацией всех фактов и обстоятельств, которые требуется принять во внимание при применении нового стандарта к сравнительным периодам.</p> <p>Организация может не иметь той информации за прошлые периоды, которая требуется для применения новых концепций.</p> <p>В рамках данного метода организация должна будет рассчитать корректировки, требуемые новым стандартом, для каждого сравнительного периода, включая промежуточные отчетные периоды. Это может увеличить затраты времени и средств на внедрение.</p>

Полностью ретроспективный метод	
В каких случаях такой подход будет наиболее уместным?	<p>Организациям, которые ожидают, что применение нового стандарта приведет лишь к незначительным изменениям, скорее всего, будет относительно просто применить полностью ретроспективный метод.</p> <p>Возможно, что организации, которые ожидают значительных изменений в принятом ими порядке учета выручки вследствие применения нового стандарта, сочтут самым важным то обстоятельство, что данный метод обеспечивает большую сопоставимость данных.</p>
 <p>Высокая сопоставимость данных</p>	<div style="display: flex; justify-content: space-around; align-items: center;"> <div style="text-align: center;">  <p>Необходимость анализа <i>всех</i> договоров – т.е. договоров, уже закрытых или еще открытых согласно действующим ОПБУ</p> </div> <div style="text-align: center;">  <p>Требуется больше исторической информации</p> </div> </div>

Если метод отражения суммарного эффекта применяется только к открытым договорам	
Каковы последствия для бухгалтерского учета?	<p>Новый стандарт применяется только к тем договорам, которые согласно действующим ОПБУ являются по состоянию на начало текущего периода открытыми.</p> <p>Информация за текущий период представляется в соответствии с новым стандартом, а за сравнительные периоды – в соответствии с действующими ОПБУ.</p> <p>Корректировки, возникающие при переходе, отражаются в составе собственного капитала (как правило, в составе нераспределенной прибыли) на дату первоначального применения.</p>
Каковы преимущества такого подхода?	<p>При данном методе совокупность договоров, которые необходимо будет проанализировать на соответствие требованиям нового стандарта, может быть существенно меньше.</p> <p>Организации не обязаны оценивать влияние нового стандарта на показатели каждого сравнительного периода, включая промежуточные отчетные периоды.</p> <p>Информация за прошлые периоды, необходимая для применения требований нового стандарта, – например, для расчета цен обособленной продажи – требуется в меньшем объеме и снижается необходимость воссоздания обстоятельств прошлого (не прибегая к оценке прошлых событий с использованием более поздней информации).</p>

Если метод отражения суммарного эффекта применяется только к открытым договорам		
<p>Каковы основные недостатки такого подхода?</p>	<p>Применение этого метода приведет к снижению сопоставимости данных за сравнительные периоды и текущий период, поскольку требования к признанию выручки, в соответствии с которыми представляется информация за эти периоды, различаются. В зависимости от масштаба требуемых изменений, вполне вероятно, что ожидания инвесторов не оправдаются, если в финансовой отчетности будет представлено меньше данных, позволяющих отследить тенденцию («тренд»).</p> <p>Возможны колебания показателей выручки и определенных затрат вследствие того, что они представляются в сравнительных периодах и в текущем периоде на разной основе.</p> <p>Дата, по состоянию на которую организация сможет рассчитать корректировки вступительных сальдо, откладывается до начала текущего периода, вследствие чего останется еще меньше времени для подготовки финансовой отчетности за текущий год, в особенности, если организация отчитывается ежеквартально. Например, организация, отчитывающаяся за квартал, заканчивающийся 31 марта 2018 года, должна будет не только представить информацию о выручке за текущий отчетный период в соответствии с новым стандартом, но также рассчитать корректировку вступительного сальдо за тот же квартальный период.</p> <p>В год первоначального применения потребуется представить «двойную» отчетность – с использованием как прежних, так и новых требований, поскольку организации должны будут раскрыть информацию о том, как выглядела бы финансовая отчетность в соответствии с прежним методом учета. Вследствие «двойной» отчетности также может потребоваться включение комментариев руководства о результатах текущего периода, отраженных в соответствии с двумя разными методами.</p>	
<p>В каких случаях такой подход будет наиболее уместным?</p>	<p>Для организаций, которые не ожидают, что вследствие применения нового стандарта значительно изменятся принятые подходы к учету выручки, скорее всего, будет наиболее уместным метод отражения суммарного эффекта.</p>	
<p style="text-align: center;"> Сопоставимость ниже. Двойная отчетность в год первоначального применения</p>	<p style="text-align: center;"> Анализировать потребуется не все договоры, а только те, которые согласно действующим ОПБУ считаются открытыми</p>	<p style="text-align: center;"> Историческая информация требуется в меньшем объеме</p>

Упрощения практического характера



Выбор варианта перехода и использование упрощений практического характера окажет значительное влияние на сопоставимость представленной финансовой информации.

Как отмечалось выше, наибольшая сопоставимость информации достигается в случае применения полностью ретроспективного метода. Однако он требует затрат, поскольку организация должна оценить все свои договоры с покупателями и произвести расчеты для разнесения выручки по периодам по состоянию на конец каждого сравнительного отчетного периода, включая промежуточные отчетные периоды.

Чтобы снизить эти затраты, организация может по своему выбору применить одно или более упрощений практического характера. Упрощение практического характера 1 снижает количество договоров, по которым требуется пересчет, и при этом организация, применяющая это упрощение, не обязана анализировать влияние нового стандарта на промежуточные периоды применительно к договорам, на которые распространяется данное упрощение. Упрощения практического характера 2 и 3 упрощают подход к пересчету данных по договорам, на которые эти упрощения распространяются – например, Упрощение практического характера 2 позволяет оценивать величину переменного возмещения с использованием более поздней информации.

Организации, отчитывающиеся по МСФО, могут также воспользоваться Упрощением практического характера 1А, при котором результаты будут аналогичными тем, которые достигаются в случае, когда метод отражения суммарного эффекта применяется только к незавершенным договорам, за исключением того, что здесь также потребуются пересчитать данные за сравнительные периоды.

Степень влияния каждого из упрощений практического характера на переход организации на новый стандарт будет зависеть от характера имеющихся у нее договоров. В некоторых случаях организация будет иметь возможность выбрать упрощение практического характера с минимальным ущербом для сопоставимости, при том, что объем работ по внедрению нового стандарта будет все же уменьшен.

Метод отражения суммарного эффекта автоматически снижает сопоставимость информации, поскольку организация не пересчитывает данные за сравнительные периоды. Однако если организация решит применить этот метод ко всем, а не только к открытым договорам, то полученный в текущем периоде результат учета будет аналогичным тому, который был бы получен в случае применения полностью ретроспективного метода. И хотя такой подход не обеспечивает того же уровня сопоставимости в первой финансовой отчетности, что при ретроспективном методе, он всё же приводит к единой стартовой позиции по всем имеющимся у организации договорам с покупателями.

Упрощение практического характера, касающееся модификаций договоров, позволяет организации избежать необходимости учета каждой модификации договора в отдельности, что может значительно сократить нагрузку, связанную с применением нового стандарта к существующим договорам. Однако из этого также следует, что указанные договоры не в полной мере соответствуют требованиям нового стандарта, что может снизить сопоставимость информации за текущий и будущие годы по договорам с длительным сроком действия. Последствия применения данного упрощения практического характера являются одинаковыми как в случае применения ретроспективного метода, так и в случае применения метода отражения суммарного эффекта.

Выбор определенных упрощений практического характера может также привести к возникновению разниц между тем, какую информацию представляют организации, отчитывающиеся по МСФО, и организации, отчитывающиеся по ОПБУ США. Это связано с тем обстоятельством, что в рамках МСФО доступны дополнительные опции, а также с тем, что существует разница в определениях понятия «завершенный договор».

5

Дополнительные факторы к рассмотрению

При анализе относительных выгод, затрат и сложностей, связанных с каждым из методов, и выборе наилучшего варианта для своего бизнеса организациям нужно принять во внимание целый ряд факторов.



5.1 Насколько значительны изменения в учете

Организациям потребуется провести общую оценку того, как новый стандарт повлияет на отражаемые в отчетности показатели выручки и затрат в сравнении с требованиями действующих ОПБУ.

Если степень влияния, оказываемого новым стандартом, высока, то применение метода отражения суммарного эффекта может существенно повлиять на возможность пользователей отследить тенденции («тренд») на основе представленных данных, поскольку данный метод приводит к колебаниям показателя выручки и ухудшает сопоставимость информации за текущий и сравнительные периоды в год первоначального применения стандарта. Например, он может привести к тому, что значительная сумма отложенной выручки будет списана и включена в состав вступительного сальдо собственного капитала на дату применения.

В таких обстоятельствах организации, возможно, потребуется рассмотреть вариант использования ретроспективного метода, чтобы обеспечить пользователям финансовой отчетности возможность отследить тенденции («тренд») изменения выручки и прибыли на основе последовательных и сопоставимых данных.

Организациям, отчитывающимся как по ОПБУ США, так и по МСФО, также следует проанализировать, создают ли различия в версиях нового стандарта, принятого в рамках ОПБУ США и МСФО, какие-либо расхождения в сверке. Возможно, что организации смогут избежать расхождений, вызванных различиями в переходных положениях, если тщательно подойдут к выбору метода перехода и упрощений практического характера. Например, организация могла бы избежать потенциальных расхождений, являющихся следствием разных определений понятия «завершенный договор», если бы выбрала ретроспективный метод или, в случае выбора метода отражения суммарного эффекта, если бы решила применить новый стандарт ко всем договорам, а не только к тем, которые являются незавершенными на дату первоначального применения.

5.2 Наличие информации за прошлые периоды

Необходимый объем информации за прошлые периоды (т.н. исторической информации) будет зависеть от варианта перехода и от длительности срока действия договоров, которые существуют в течение переходного периода или которые еще не завершены к дате первоначального применения стандарта. Организации должны принять во внимание наличие информации, необходимой для осуществления перехода на новый стандарт, особенно если они собираются применить ретроспективный метод перехода, поскольку в рамках этого метода, скорее всего, потребуется больше исторической информации, чем в рамках метода отражения суммарного эффекта.

Факторы, от которых может зависеть наличие исторической информации, включают следующие:

- позволяют ли существующие системы сгенерировать необходимую информацию и потребуется ли собирать необходимые данные вручную;
- изменения, ранее внесенные в системы организации, которые потенциально могли бы ограничить доступность исторической информации;
- изменения процессов, использовавшихся для сбора необходимых данных за соответствующие периоды, в зависимости от варианта перехода, рассматриваемого организацией;
- были ли в рамках нового стандарта идентифицированы новые обязанности к исполнению, требующие сбора информации, необходимой для определения цен их обособленной продажи; и
- существует ли необходимость в новой информации, чтобы учесть требуемые изменения в сроках признания выручки или в подходах к признанию затрат.

Если организация выберет ретроспективный метод, то возможно, что ей потребуется начать сбор исторической информации практически немедленно – в зависимости от продолжительности и характера имеющихся у нее договоров, – поскольку корректировка на суммарный эффект может потребоваться уже по состоянию на 1 января 2016 года, если организация представляет информацию за два сравнительных периода.

5.3 Структура договора и количество договоров

Уровень усилий и затрат, связанных с использованием того или иного варианта перехода, будет напрямую зависеть от:

- количества имеющихся у организации договоров, по которым обязанности к исполнению еще не выполнены по состоянию на дату первоначального применения стандарта;
- продолжительности действия договоров, заключенных организацией с покупателями; и

- степени совпадения между условиями договоров и предусмотренными договорами обязанностями организации к исполнению.

Применительно к организациям, которые имеют очень краткосрочные договоры, предусматривающие стандартные или однородные товары и услуги, может быть очевидным, что метод отражения суммарного эффекта потребует меньше усилий, чем ретроспективный метод. Однако также может стать, что дополнительные усилия, которых потребовало бы применение ретроспективного метода, будут для таких организаций минимальными. В случае использования упрощений практического характера, например, упрощения, касающегося модификаций договора, организация вероятно сможет еще больше сократить объем дополнительных усилий, которых потребует применение ретроспективного метода по сравнению с методом отражения суммарного эффекта.

Для организаций, имеющих долгосрочные договоры с нестандартными условиями или договоры, предусматривающие разнородные обязанности к исполнению, этот анализ будет более сложным, но, тем не менее, дополнительные затраты, связанные с использованием ретроспективного метода вместо метода отражения суммарного эффекта, могут быть не особо существенными.

Например, организация, которая заключает договоры в среднем на семь лет, должна была бы проанализировать эти договоры за девять лет, если бы она решила применить ретроспективный метод. Для этого потребовалось бы не намного больше усилий, чем для анализа договора за семь лет при использовании метода отражения суммарного эффекта. Наиболее значительными факторами, дифференцирующими эти два метода, могут стать наличие информации и необходимость расчета выручки, относящейся к каждому из квартальных отчетных периодов, если потребуется.

5.4 Требования к раскрытию информации

Требования нового стандарта, касающиеся раскрытия информации, организации применяют ко всем периодам, представленным в соответствии с новым стандартом. Соответственно, если организация выберет ретроспективный метод, то она должна будет раскрыть информацию в соответствии с новыми требованиями за год первоначального применения стандарта и за все представленные в финансовой отчетности сравнительные периоды. Однако Упрощение практического характера 4 предусматривает ограниченное освобождение от всех новых требований, касающихся раскрытия информации.

Чтобы выполнить требования к раскрытию информации, организациям необходимо будет раскрыть качественную и количественную информацию:

- о своих договорах с покупателями, включая дезагрегированные суммы выручки, активы/обязательства по договорам и обязанности к исполнению;
- о значительных суждениях, использованных при применении данных требований, включая подходы к определению момента, в который обязанности к исполнению считаются выполненными, подходы к определению цены сделки и сумм, распределенных между обязанностями к исполнению; и
- об активах, признанных в отношении затрат на заключение или выполнение договора с покупателем.

Организациям поэтому необходимо будет оценить объем усилий, который потребуется для выполнения новых требований к раскрытию информации, и понять, нужно ли будет собирать новую информацию.

Кроме того, организациям необходимо будет выполнить общие требования к раскрытию информации, применяемые в случае изменения принципов учета, в том числе раскрыть сумму, на которую были скорректированы затронутые статьи финансовой отчетности и показатели прибыли на акцию. Это может потребовать от организаций отслеживать требуемую информацию как согласно новому стандарту, так и согласно действующим ОПБУ. Однако организация, которая начинает применять стандарт ретроспективно, не обязана раскрывать информацию о влиянии данного изменения учетной политики на статьи финансовой отчетности и на показатели прибыли

на акцию применительно к году первоначального применения стандарта. Метод отражения суммарного эффекта прямо требует, чтобы организации раскрыли суммы, в которых были бы представлены статьи выручки и соответствующих затрат в периоде первоначального применения стандарта согласно действующим ОПБУ в год его применения.

Организации также должны принять во внимание местные законодательные требования, которые могут предписывать использование определенного подхода или необходимость пересчета дополнительной сравнительной информации. Например, согласно требованиям местного законодательства организация может быть обязана представить выборочную финансовую информацию за несколько лет.

Также возможно, что местные регуляторы предусматривают свои требования или ожидания в отношении информации, раскрываемой при переходе, которую организации должны будут включить в финансовую отчетность применительно к периодам, предшествующим первому периоду применения нового стандарта. В состав раскрываемой таким образом информации может включаться подробный анализ описательного характера, в котором рассматриваются потенциальные изменения порядка учета выручки, и количественный анализ влияния, которое новый стандарт окажет на статьи финансовой отчетности.

5.4.1 Аспекты, подлежащие рассмотрению организациями, зарегистрированными в Комиссии по ценным бумагам и биржам США

5.4.1.1 Выборочные финансовые данные

Согласно Предписанию S-K⁶ те организации, которые должны регистрировать свои ценные бумаги в Комиссии по ценным бумагам и биржам США (т.н. регистранты), обязаны раскрывать выборочные финансовые данные как минимум за пять лет, чтобы выделить значительные тренды в финансовых условиях и результатах операций. Однако, как отмечено сотрудниками Комиссии по ценным бумагам и биржам США, она не будет возмражать, если регистранты, которые решат применить новый стандарт ретроспективно, раскроют такую информацию только за периоды, представленные в финансовой отчетности, при условии, что они четко укажут, что информация за более ранние периоды подготовлена на иной основе, чем за самые последние периоды.⁷

5.4.1.2 В финансовой отчетности, поданной при регистрации в Комиссии по ценным бумагам и биржам США в течение 2018 года, может потребоваться пересмотр данных за более ранние периоды, если регистрант выберет ретроспективный вариант перехода

Документы, подаваемые организацией при регистрации ценных бумаг в Комиссии по ценным бумагам и биржам США, должны включать (или содержать ссылку на) финансовую отчетность, которая ретроспективно отражает то или иное изменение принципов учета. Применительно к организациям, отчетный год которых совпадает с календарным и которые начнут применять новый стандарт 1 января 2018 года с использованием метода ретроспективного перехода, потребуется, согласно действующим правилам, чтобы новые регистрационные заявки, которые будут поданы в 2018 году уже после представления первой квартальной формы 10-Q, включали (или содержали ссылку на) ретроспективно пересмотренную финансовую отчетность за три прошедших года, закончившихся 31 декабря 2017 года. Этот трехлетний период будет включать 2015 год, за который в ином случае не потребовалось бы ретроспективно пересматривать данные при составлении годовой отчетности.

6. Предписание S-K Комиссии по ценным бумагам и биржам США, раздел 301 «Выборочные финансовые данные», доступно на сайте: www.sec.gov.

7. Практическое руководство по финансовой отчетности, составленное Отделом корпоративных финансов Комиссии по ценным бумагам и биржам США, раздел 11100.1, доступно на сайте: www.sec.gov.

5.4.1.3 Пересчитывать показатели для применения критерия значительности в отношении объектов инвестиций, учитываемых с использованием метода долевого участия, не требуется

В соответствии с Предписанием S-X⁸ Комиссии по ценным бумагам и биржам США регистранты должны представить отдельную проаудированную финансовую отчетность своих значительных объектов инвестиций. Комиссия по ценным бумагам и биржам США отметила, что при применении организацией критерия значительности для решения вопроса о том, нужно ли представлять отдельную финансовую отчетность того или иного объекта инвестиций, организация не обязана будет пересчитывать показатели для применения критерия значительности за годы, данные за которые были пересчитаны при ретроспективном переходе на новый стандарт. Вместо этого регистранты Комиссии по ценным бумагам и биржам США могут использовать те же показатели, что они использовали до перехода, для применения критерия значительности.⁹

5.4.1.4 Дополнительные данные, ежеквартально представляемые быстро развивающимися компаниями

Быстро развивающиеся компании, решившие воспользоваться указаниями о дате перехода для организаций, не являющихся эмитентами ценных бумаг, не обязаны начать досрочное применение нового стандарта в промежуточных периодах того годового отчетного периода, в котором организация переходит на новый стандарт, если это будет сделано исключительно в целях представления дополнительных ежеквартальных данных.¹⁰

5.5 Системы и процессы

5.5.1 Двойная отчетность/параллельный учет

Если организация решит использовать ретроспективный метод, то одним из возможных вариантов является такое внедрение необходимого процесса и изменений в учетную политику, чтобы организация могла вести учет договоров в соответствии с новым стандартом, а также в соответствии с действующими ОПБУ, в режиме реального времени с начала самого раннего из представленных в финансовой отчетности сравнительных периодов.

Насколько просто организация сможет внедрить данный процесс, будет зависеть от конкретных фактов и обстоятельств, в частности от таких факторов, как:

- сложность осуществляемых организацией сделок;
- характер изменений в порядке учета; и
- возможности существующей в организации ИТ-инфраструктуры.

8. Предписание S-X Комиссии по ценным бумагам и биржам США, раздел 309 «Отдельная финансовая отчетность неконсолидированных дочерних предприятий и лиц, доля участия в которых составляет 50% или меньше», доступно на сайте: www.sec.gov.

9. Замечания, сделанные Уэсли Брикером, заместителем главного бухгалтера, Департамент бухгалтерии в Комиссии по ценным бумагам и биржам США, в ходе Национальной конференции Американского института дипломированных присяжных бухгалтеров (AICPA) по текущим разработкам Комиссии по ценным бумагам и биржам США и Комитета по надзору за отчетностью публичных компаний (PCAOB), проведенной в декабре 2015 года.

10. Практическое руководство по финансовой отчетности, составленное Отделом корпоративных финансов Комиссии по ценным бумагам и биржам США, раздел 11100.2, доступно на сайте www.sec.gov.

Организации, которые представляют сравнительную информацию за два года, должны будут решить, возможно ли еще внедрение необходимых изменений в ИТ-системы, учетную политику и процесс, поскольку начало самого раннего сравнительного периода – т.е. 1 января 2016 года – уже в прошлом. Это означает, что такие организации, возможно, захотят внести изменения в системы применительно к периодам, начинающимся 1 января 2017 года или после этой даты, что, тем не менее, приведет к необходимости составления организацией двойной отчетности за один полный год.

Другие организации могут решить не вести параллельный учет в соответствии с новыми и старыми требованиями в режиме реального времени, а вместо этого провести анализ данных за прошлые периоды и скорректировать отчетные показатели, представленные согласно действующим ОПБУ. На ранних стадиях процесса перехода такие организации должны будут определить, как наиболее эффективно они смогут оценить в количественном выражении последствия применения нового стандарта в соответствии с переходными положениями. Например, если организация сможет идентифицировать подгруппы однородных договоров, вместо того чтобы оценивать каждый договор в отдельности, то она может быть в состоянии выразить в количественном выражении эффект, оказанный на ту или иную совокупность договоров, и использовать эту информацию для учета подгруппы однородных договоров. Возможно, некоторые организации смогут выполнить эту процедуру с помощью методов статистической выборки. Если же у организации имеются договоры, которые являются по отдельности значительными или которые не имеют общих характеристик с другими договорами, то ей, возможно, потребуется проанализировать каждый такой договор в отдельности.

Если организация решит использовать метод отражения суммарного эффекта, то ей необходимо будет решить вопрос о возможности подготовки двойной отчетности в год первоначального применения стандарта, чтобы выполнить требования, касающиеся раскрытия информации (см. раздел 5.4).

5.5.2 Вопросы внутреннего контроля

Независимо от выбранного варианта перехода, организациям нужно будет иметь адекватные процессы и средства контроля, чтобы обеспечить полноту и точность информации, используемой при выполнении требований и переходных положений нового стандарта. Возможно, что организации будут подходить к выбору метода перехода с учетом затрат и времени, требуемых на разработку и внедрение этих процессов и средств контроля. Некоторые организации могут посчитать нужным внедрить изменения своих процессов и средств контроля до подписания любых подтверждений, требуемых законом Сарбейнса-Оксли в отношении систем внутреннего контроля, с тем чтобы они были документально оформлены и протестированы, а обнаруженные недостатки устранены до конца года.

5.6 Сопоставимость информации и ожидания инвесторов

5.6.1 Сопоставимость от периода к периоду

Возможность сопоставления информации от одного периода к другому будет иметь значение как для внутренних, так и для внешних пользователей финансовой отчетности – в особенности, если организация намеревается привлечь финансирование или ожидает в скором времени событие «выхода», например, планирует первичное публичное размещение акций или продажу. В таких ситуациях выгоды, которые несет ретроспективный метод, обеспечивая сопоставимость информации за все представленные в финансовой отчетности периоды, могут перевесить дополнительные затраты, связанные с его применением.

Если организация решит воспользоваться одним или несколькими упрощениями практического характера, доступными при ретроспективном методе, или применить метод отражения суммарного эффекта, то показатели выручки не будут представлены на сопоставимой основе за все периоды. Эта несопоставимость может помешать внешним пользователям оценить финансовые результаты организации, а внутренним пользователям – провести анализ финансовых результатов и подготовить бюджеты или прогнозы на будущие периоды.

5.6.2 Сопоставимость во внутренней отчетности

Значительные изменения в суммах или сроках признания выручки и прибыли могут привести к изменению ключевых показателей результативности (КПР) или других показателей, которые используются для сообщения информации о финансовых результатах. Метрические показатели вознаграждения руководству также могут быть затронуты или их необходимо будет скорректировать с учетом влияния перехода. Если применение нового стандарта порождает несопоставимость с ранее использовавшимися метрическими показателями или приводит к необходимости использования других показателей или корректировки предыдущих, то, возможно, выгоднее будет использовать ретроспективный метод, поскольку он обеспечивает большую сопоставимость между всеми периодами, представленными в финансовой отчетности. Организациям следует разработать планы информационного взаимодействия с внутренними и внешними пользователями, чтобы обеспечить заинтересованным сторонам понимание последствий применения новых показателей исторических и текущих КПР.

5.6.3 Сопоставимость между организациями одного уровня

Организациям следует принять во внимание информацию о том, какой вариант перехода планируют выбрать другие организации того же сегмента, что и они сами, и ожидают ли обычно внешние пользователи финансовой информации единообразия в применении требований к финансовой отчетности в данной группе организаций. Следование принятым в отрасли нормам может иметь для организации важное значение.

6

Дальнейшие действия

То, как вариант перехода будет выбран, окажет значительное влияние на масштаб и сроки внедрения необходимых изменений в системы и процессы, поэтому принять соответствующее решение следует как можно скорее.

Организациям рекомендуется проанализировать последствия применения каждого из методов **как** в количественном выражении, **так и** с учетом соответствующих качественных факторов. Заблаговременное планирование обеспечит больше времени для решения непредвиденных проблем и позволит более гибко подойти к решению вопроса о максимизации использования внутренних ресурсов, поскольку необходимый объем работ будет распределен на более длительный период.

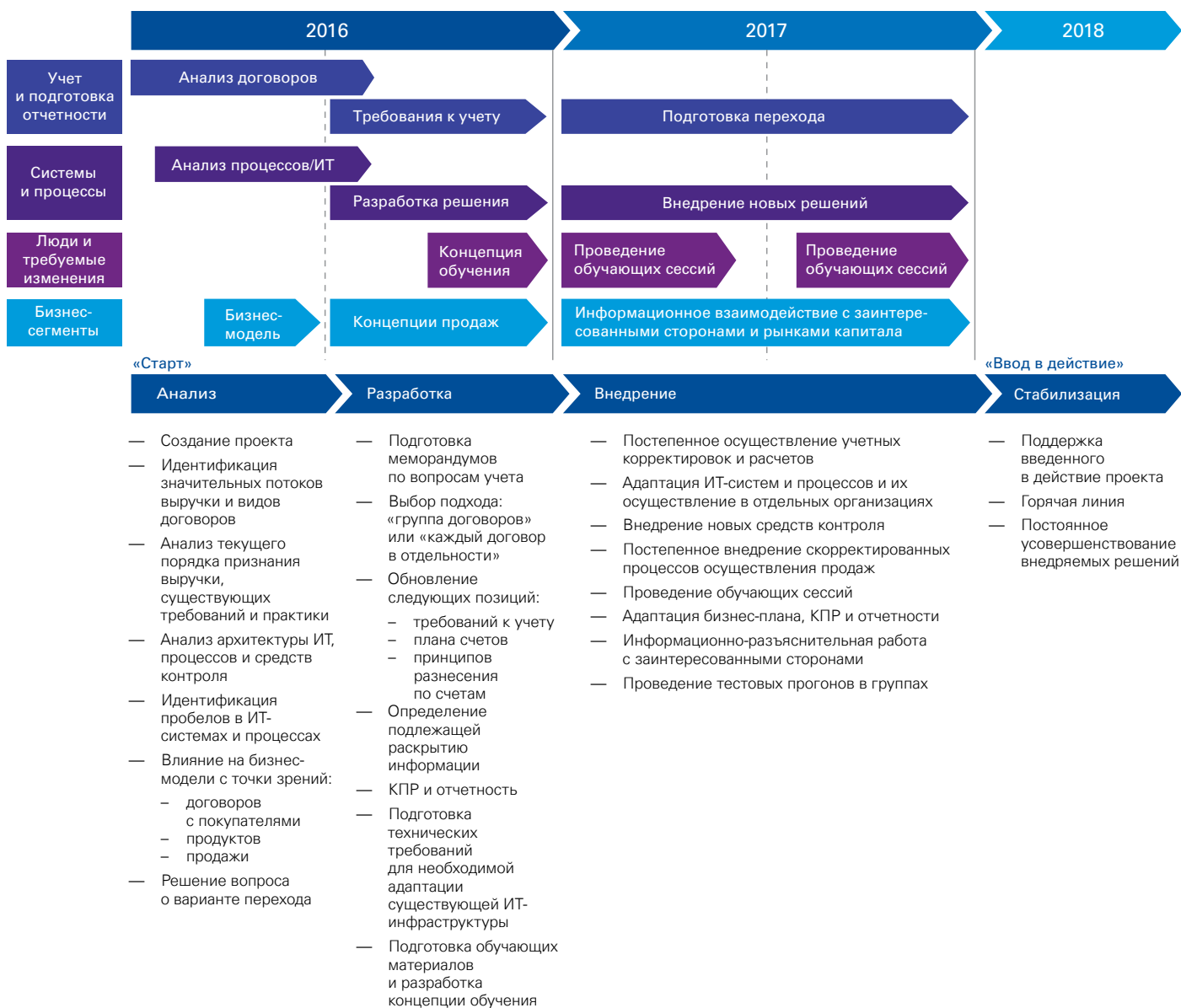
Организации поэтому должны принять необходимые меры, чтобы понять новый стандарт и оценить последствия каждого из вариантов перехода для своей финансовой отчетности. Некоторые организации смогут быстро оценить, что для них последствия будут минимальными, и в этом случае, возможно, будет уместно подождать с анализом вариантов перехода. Однако для других организаций последствия будут существенными, требующими намного больше усилий, поэтому этим организациям следует приступить к планированию как можно скорее. Организациям следует обдумать выполнение действий, перечисленных ниже.

- Провести высокоуровневый анализ имеющихся пробелов в процессах и информации, чтобы выявить потенциальные проблемы, требующие изменения порядка учета выручки и определенных затрат.
- Определить совокупность договоров, по которым может потребоваться пересчет данных. Эта работа может включать выявление всех договоров, являющихся по отдельности значительными, которые следует анализировать отдельно, или подгрупп договоров, имеющих схожие характеристики, которые можно оценить в совокупности.
- Начать анализ потребностей в информации, которая будет нужна для выполнения требований нового стандарта. Сравнить эти потребности с имеющейся информацией, чтобы идентифицировать потенциальные пробелы, которые нужно будет принять во внимание в процессе более широкого внедрения нового стандарта.
- Идентифицировать качественные факторы, которые могут повлиять на ваш выбор варианта перехода. Возможно, необходимо будет привлечь ключевые заинтересованные стороны, чтобы понять, какие факторы являются наиболее значимыми.
- Убедиться, что оценка вариантов перехода осуществляется в комплексе с более широкой деятельностью по внедрению нового стандарта. Рассмотреть возможность формирования в рамках общей проектной команды, ответственной за внедрение стандарта, особой подгруппы, целью которой будет решение вопросов, связанных с вариантами перехода.
- Разработать план внедрения новых требований. В Приложении представлены примеры планов управления соответствующим проектом с указанием основных шагов, необходимых для успешного осуществления проекта перехода.

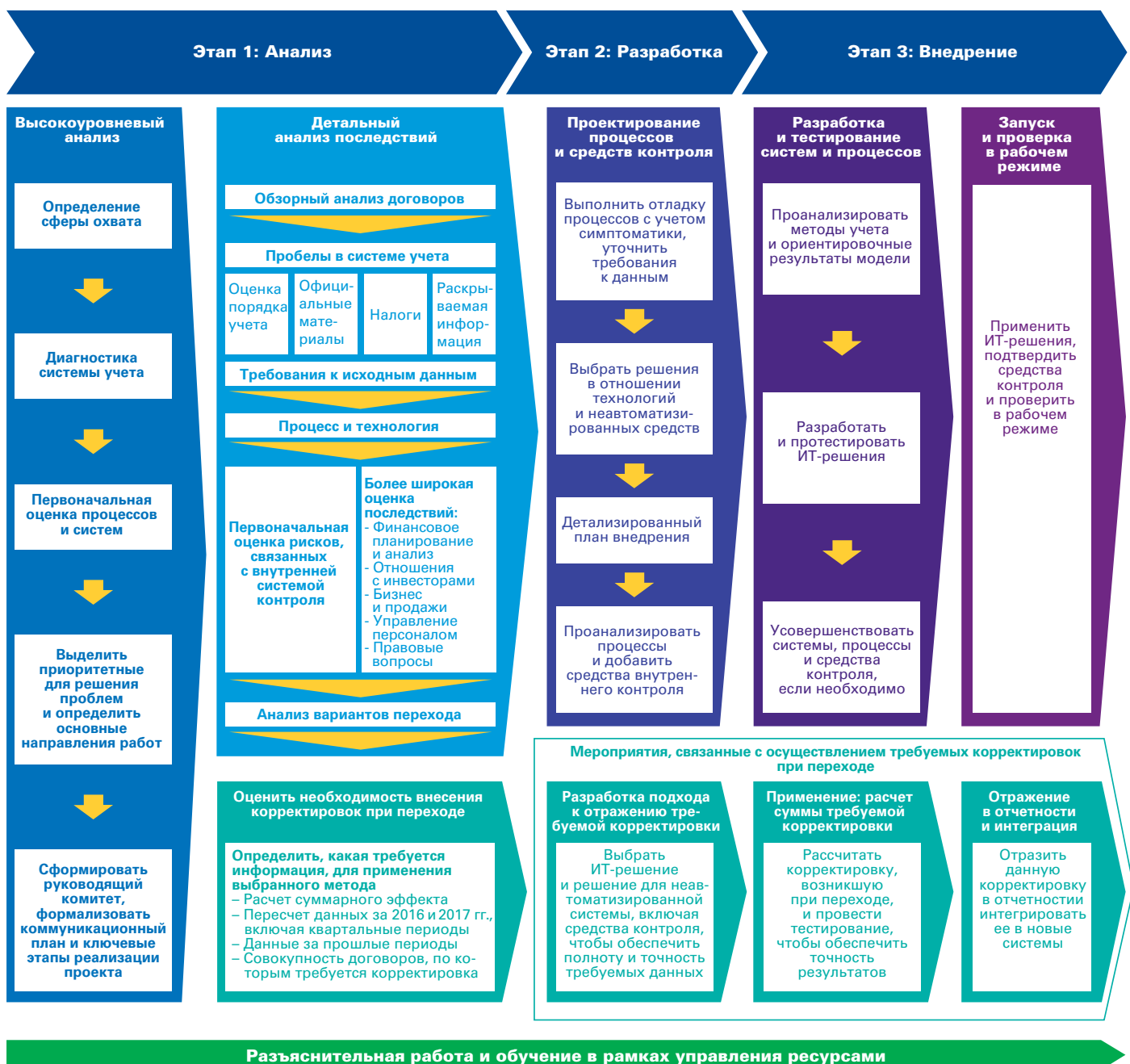
Приложение. Примеры планирования проекта по осуществлению перехода

Как подчеркивается в настоящей публикации, осуществление перехода на новый стандарт требует большего, чем просто анализ потенциальных изменений в порядке учета. План успешного внедрения должен принимать в расчет все значимые факторы, и процесс внедрения потребует вовлечения не только тех людей, которые занимаются вопросами финансов и подготовкой отчетности. Общие характеристики проектного плана по осуществлению перехода и последовательность выполнения шагов иллюстрируются на представленных ниже схемах.

Пример 1



Пример 2



О настоящей публикации

Настоящая публикация подготовлена экспертной группой КПМГ по международным стандартам (являющейся частью организации KPMG IFRG Limited) совместно с Отделом развития профессиональной практики KPMG LLP. В ней рассматриваются переходные положения МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» и Раздела 606 Кодификации стандартов бухгалтерского учета ССФУ США «Выручка по договорам с покупателями».

Во многих случаях организации необходимо будет провести дополнительную работу по толкованию требований МСФО и ОПБУ США, чтобы применить их к собственным фактам и обстоятельствам, а также к отдельным сделкам.

Требования МСФО и ОПБУ США и их толкование изменяются с течением времени. Поэтому данная публикация, как и любая другая из наших публикаций, не освобождает организации от необходимости обращаться к тексту самих стандартов и разъяснений.

Выражение благодарности

Настоящая публикация подготовлена экспертной группой КПМГ по международным стандартам (являющейся частью организации KPMG IFRG Limited) совместно с Отделом развития профессиональной практики KPMG LLP. Авторы и редакторы данной публикации выражают свою благодарность действующим и бывшим членам экспертной группы КПМГ по Международным стандартам и Отдела развития профессиональной практики KPMG LLP, при участии которых была подготовлена данная публикация.

Мы глубоко признательны основному авторскому коллективу данной публикации за его вклад в подготовку данного издания.

Экспертная группа КПМГ по международным стандартам

Кайари Квонг

Брайан О'Донован

Энтони Войт

Департамент развития профессиональной практики KPMG LLP

Мереди Л. Канади

Пол Х. Мунтер

Также нам бы хотелось выразить благодарность всем, кто принял участие в редактировании настоящего издания.

Международная экспертная подгруппа КПМГ по вопросам признания выручки и учета резервов в рамках МСФО

Брайан К. Аллен

Энрике Асла Гарсия

Фил Доуад

Лизе дю Рандт

Лаура Галбиати

Ким Хенг

Рамон Жубелш

Прабхакар Калавачерла (ПК)

Райнхард Клеммер

Виджей Мацур

Анни Мерсеро

Анне Шурбом

Сатико Цудзино

Актуальная информация для вас

Для получения дополнительной информации об МСФО

Посетите наш сайт:
kpmg.com/ifrs

Международный институт КПМГ по вопросам применения МСФО стремится держать вас в курсе последних событий в сфере МСФО, в частности того, как они могут повлиять на ваш бизнес.

Он предлагает большой массив информации, в том числе представленные в доступной форме обзоры последних новостей МСФО, подробные руководства применению сложных требований – включающие наши комментарии и примеры, – а также практический инструментарий, например, серию пособий КПМГ по подготовке финансовой отчетности, содержащих иллюстративные примеры раскрытия информации и контрольные перечни требований МСФО.

Новости >

Самая последняя информация об МСФО, которую нужно знать, включая обзоры ключевых изменений, наглядно представленных в форме презентаций на [странице SlideShare](#).

Пособия по новым стандартам >

Подробный анализ требований новых стандартов с соответствующими комментариями, чтобы помочь вам оценить потенциальное влияние новых стандартов на ваш бизнес. В частности, разъясняются ключевые требования новых стандартов и выделяются те аспекты, которые могут привести к изменению существующей практики. Например, публикация по МСФО (IFRS) 16 «Аренда» из серии [«Первый опыт применения»](#) или [анализ поправок к МСФО \(IFRS\) 4 «Договоры страхования»](#) из серии публикаций [«Новое на горизонте»](#).

Пособия с учетом отраслевой специфики >

Дополнительный анализ и комментарии, отражающие специфику ряда отраслей, относительно потенциального влияния новых или разрабатываемых стандартов, в т.ч. тематические публикации из серии «Подробный анализ проблемных вопросов» для [страховщиков](#) и [банков](#).

МСФО: точка зрения КПМГ >

Подробное практическое руководство, разработанное с целью оказать вам содействие в применении МСФО к реальным сделкам и соглашениям. В его основу положен опыт фирм – членов сети КПМГ по решению конкретных практических ситуаций, с которыми сталкивались предприятия в разных странах мира.

Руководство по составлению финансовой отчетности >

Иллюстративные примеры раскрытия информации по МСФО и контрольные перечни требований. Данная серия включает приложения по МСФО [12](#) и [15](#), а также примеры раскрытия информации для [банков](#) и [инвестиционных фондов](#).

Руководство по применению >

Подробные руководства, в которых акцентируется внимание на различиях между МСФО и ОПБУ США, могут помочь вам в применении стандартов. Форма данных публикаций варьируется от [вопросов и ответов по оценке справедливой стоимости](#) до [сравнительного анализа требований МСФО и ОПБУ США](#).

Для получения дополнительной информации об ОПБУ США

Посетите наш сайт:
kpmg.com/us/fm
 или скачайте приложение
 US Audit для iPad

Интернет-сайт FRN (сеть информационных ресурсов по вопросам финансовой отчетности) представляет собой сетевой ресурс, где собрана самая последняя информация по вопросам финансовой отчетности, адресованная членам руководства организаций; новости и информация о деятельности, осуществляемой органами, ответственными за разработку стандартов, а также информация из отраслевых источников. Вся информация организована по тематическим блокам. Данный ресурс разработан в целях оказания содействия руководителям организаций в понимании вопросов, являющихся критически важными в современных быстро меняющихся условиях, определяющих подготовку финансовой отчетности. Мы не только внимательно следим за развитием проектов, связанных с финансовой отчетностью, но также сообщаем обо всех происходящих в этой сфере изменениях и разъясняем их потенциальные последствия для вашей организации.

От технических публикаций, таких как тематические вестники Defining Issues («Определяющие вопросы») и публикации серии Issues In-Depth («Подробный анализ проблемных вопросов»), до регулярных прямых веб-трансляций, просмотр которых идет в зачет определенного количества требуемых часов непрерывного профессионального образования (CPE credits) – все это можно найти на сайте FRN, который является тем источником, к которому следует обращаться в первую очередь, чтобы получать оперативную информацию об изменениях в требованиях к финансовой отчетности.

Defining Issues >

Периодический вестник, представляющий собой обзор ведущихся разработок по вопросам финансового учета и отчетности в соответствии с ОПБУ США.

Issues In-Depth >

Периодическое издание, которое содержит детальный анализ ключевых концепций, лежащих в основе новых или разрабатываемых стандартов и требований регуляторов.

Ежеквартальный обзор >

Бюллетень, содержащий краткий обзор вопросов, рассматривавшихся в вестниках «Defining Issues», и других разработок в сфере финансовой отчетности, а также решений регулятора, в формате eBook.

Руководителю об основных изменениях в сфере бухгалтерского учета >

Документ, содержащий высокоуровневый обзор новых стандартов бухгалтерского учета или ожидаемых изменений к ним, в котором идентифицируются ключевые проблемы, требующие анализа, а также вопросы, которые необходимо решить при оценке вариантов перехода на новый стандарт.

Веб-трансляции сессий финансового форума финансовых директоров >

Прямые веб-трансляции, запись которых впоследствии доступна для просмотра по запросу, обеспечивают аналитический обзор основных решений и предложений по вопросам финансовой отчетности, а также анализ окончательных версий стандартов.

Образовательные сессии для руководства >

Обучающие семинары и конференции, отвечающие требованиям непрерывного профессионального образования в США, проводимые инструктором-консультантом в режиме реального времени для руководства организаций и специалистов департаментов бухгалтерии, финансов и управления бизнесом.

[Пройдите по данной ссылке](#), чтобы подписаться на вестник «Defining Issues» и другие публикации.



kpmg.ru
kpmg.com



kpmg.com/app



Информация, содержащаяся в настоящем документе, носит общий характер и подготовлена без учета конкретных обстоятельств того или иного лица или организации. Хотя мы неизменно стремимся представлять своевременную и точную информацию, мы не можем гарантировать того, что данная информация окажется столь же точной на момент получения или будет оставаться столь же точной в будущем. Предпринимать какие-либо действия на основании такой информации можно только после консультаций с соответствующими специалистами и тщательного анализа конкретной ситуации.

© 2016 КПМГ. КПМГ означает АО «КПМГ», ООО «КПМГ Налоги и Консультирование», компании, зарегистрированные в соответствии с законодательством Российской Федерации, и КПМГ Лимитед, компанию, зарегистрированную в соответствии с Законом о компаниях (о. Гернси) с изменениями от 2008 г.

KPMG и логотип KPMG являются зарегистрированными товарными знаками или товарными знаками ассоциации KPMG International.

Переведено с разрешения KPMG International.