

# COVID-19: Рекомендации по учету выручки

## Пять учетных рекомендаций, касающихся признания выручки

В результате COVID-19 предприятия ожидают значительного снижения выручки и сокращения / прекращения выполнения обязательств по долгосрочным договорам.

Снижение выручки может быть вызвано уменьшением объема и изменением переменного возмещения. Вполне вероятно, что в результате изменений в экономической среде клиенты будут стремиться изменить (модифицировать) условия заключенных договоров; также возможно, что способность заказчиков оплачивать товары может быть поставлена под сомнение еще до начала поставки.

Организация может принять решение участвовать в данной транзакции (сделке), несмотря на неопределенность в текущей ситуации. Как торговая дебиторская задолженность, так и «актив по договору» могут быть подвержены дополнительному кредитному риску. Наконец, обременительные договоры могут возникать по мере того, как договоры становятся убыточными, либо за счет уменьшения переменного возмещения, либо за счет увеличения стоимости договора.

В этой статье освещаются ключевые аспекты МСФО 15 «Выручка по договорам с покупателями», которые, как ожидается, будут особенно актуальны как результат пандемии COVID-19.



## 1. Применение «5-ступенчатой модели»

МСФО (IFRS) 15 базируется на основном принципе, который требует, чтобы организация признавала выручку способом, отражающим передачу товаров или услуг покупателям, и в сумме, отражающей вознаграждение, которое организация ожидает получить в обмен на эти товары или услуги. Применение этого принципа подразумевает следование «5-ступенчатой модели».

В нынешних экономических условиях организации могут чаще заключать договоры с клиентами с высоким риском неплатежей. Если получение возмещения мало вероятно или невозможно при заключении договора, обычная модель МСФО (IFRS) 15 не применяется. Вместо этого поставщик признает выручку только в том случае, если / когда он получает возмещение, и у него не остается невыполненных обязательств. По сути, организация должна применять кассовый метод для операций такого характера.

Как правило, как только договор удовлетворяет условиям для применения обычной модели МСФО (IFRS) 15, любое ухудшение платежеспособности клиента учитывается в соответствии с моделью ожидаемых кредитных убытков, изложенной в МСФО 9 «Финансовые инструменты». Тем не менее, если платежеспособность клиента значительно ухудшается в то время, когда договор еще не завершен, организация должна пересмотреть вероятность оплаты стоимости продукта.

## 2. Переменное возмещение

Переменное возмещение - это любое вознаграждение, которое не зафиксировано в договоре. Изменения, связанные с переменным возмещением, могут потенциально повлиять на допущения, используемые при оценке выручки от уже поставленных товаров или услуг, особенно если договоры содержат:

- штрафы, в том числе выплата неустойки
- права на возврат
- бонусы за производительность (в частности бонусы, основанные на сроках)
- скидки за объемы
- ценовые уступки (см. Примечание ниже)
- одностороннее изменение условий договора.

Для договоров с переменным возмещением МСФО (IFRS) 15 требует, чтобы выше перечисленные факторы были пересмотрены (переоценены) и, при необходимости скорректированы на каждую отчетную дату как для наилучшей оценки, так и (так называемого) ограничения исполнения договора. Поэтому негативное влияние на выручку вышеперечисленных условий будет необходимо оценивать на каждую отчетную дату.

При их наличии возможно существенное изменение выручки, поскольку каждый из перечисленных выше компонентов может иметь такое влияние на договор, при котором его исполнение может привести к сокращению (потерям) выручке в текущем отчетном периоде. Предположения руководства относительно переменного возмещения (основанные на фактах и обстоятельствах на отчетную дату) необходимо будет пересмотреть в контексте COVID-19. Ценовая уступка, предоставленная покупателю, может находиться в рамках либо переменного возмещения, либо в рамках изменения (модификации) договора в зависимости от фактов и обстоятельств.

### Пример

EnginCo, 31 декабря 2019 года, в мае 2018 года компания заключило договор с CustomerCo на производство восьми тракторов. CustomerCo согласился выплатить EnginCo 1 000 д.е. при доставке каждого трактора и бонусом 2 000 д.е., если все тракторы будут доставлены к 30 июня 2020 года. По состоянию на 31 декабря 2019 года было доставлено шесть тракторов, седьмой почти завершен, и восьмой по графику поставки 31 мая 2020 года. 31 марта 2020 года EnginCo прекратил строительство из-за правил социального дистанцирования, в тот момент, когда уже были доставлены семь тракторов. Предположим, что по договору нет условий применить форс-мажорные обстоятельства. Предположим также, что выручка признается в определенный момент времени (point-in-time).

На 31 декабря 2019 года EnginCo признала следующую выручку:

Поставка 6 тракторов (1000 д.е.):	6 000 д.е.
Доля бонуса (2 000 x 6/8 д.е.):	1 500 д.е.
Итого выручка:	7 500 д.е.

Было уместно признать долю бонуса за результативность по состоянию на 31 декабря 2019 года - на эту дату было «в высшей степени вероятно, что при последующем разрешении неопределенности, присущей переменному возмещению, не произойдет значительного уменьшения суммы признанной накопительным итогом выручки» (МСФО 15.56). Обратите внимание, что признание бонусов является «в высшей степени вероятно», но не «точным» - было бы разумным на 31 декабря 2019 г. не предвидеть пандемию. За полугодие, закончившееся 30 июня 2020 года, очевидно, что бонус за результат не будет получен. По состоянию на 31 марта 2020 года совокупный объем выручки подлежащий признанию, составляет:

Поставка 7 тракторов (1 000 д.е.):	7 000 д.е.
Доля бонуса производительности	-
Итого выручка:	7 000 д.е.

Данная ситуация приводит к необходимому снижению признанной выручки, на 500 д.е., - сокращение выручки.

### 3. Модификация договора

Пандемия COVID-19 может привести к тому, что организациям придется пересмотреть договоры с клиентами. В зависимости от типа модификации, может применяться учет модификации такого договора. Когда клиент сталкивается с финансовыми трудностями или снижением его потребностей, он может запросить изменение условий договора (альтернативно именуемое «исправление», «поправка» или «вариация»), чтобы изменить договор. Если объем договора уменьшается или объем увеличивается, но цены не изменяются в зависимости от отдельной цены продажи такого увеличения, применяется учет модификации договора (МСФО (IFRS) 15.20).

Если применяется учет модификации договора, организация должна применить наиболее подходящий из следующих методов:

- Относиться к текущей дате завершения как к расторгнутой по договору, при этом непризнанная выручка и оставшиеся обязательства к исполнению распределяются на «новый» договор (МСФО (IFRS) 15.21 (a))
- если обязательство к исполнению частично выполнено, корректируется выручка, как если бы модифицированный договор вступил в силу с первоначальной даты договора, увеличив или уменьшив ее, по мере необходимости, на дату изменения договора (МСФО (IFRS) 15.21 (b)), или
- при необходимости, возможно сочетание двух подходов (МСФО (IFRS) 15.21 (c)).

### 4. Восстанавливаемость

#### Выручка, при которой существует значительная неопределенность в получении платежа

МСФО (IFRS) 15 также требует от компании признавать выручку по договорам только в том случае, если ожидается, что клиент выполнит свои обязательства по договору. Несмотря на то, что руководство продолжит поставки клиенту, выручка должна признаваться только тогда, когда существует определенность, что клиент сможет оплатить цену сделки (МСФО (IFRS) 15.9 (e)). В противном случае организация должна отложить признание любой выручки до тех пор, пока получение оплаты не станет достаточно вероятным. Расходы по выполнению договора не могут быть отложены и должны быть признаны в полной мере их возникновения, поскольку «не ожидается их возмещение» (МСФО (IFRS) 15.95 (c)).

#### Активы по договору

Изменение ожидаемой прибыльности договора и / или платежеспособности клиента может повлиять на возмещаемость активов по договору, признанных в соответствии с МСФО (IFRS) 15. Активы по договору (иногда называемые неоплаченной выручкой) подчиняются модели ожидаемых кредитных убытков согласно МСФО 9.

Активы, признанные как дополнительные затраты на заключение договора или на его выполнение, подлежат специальному тесту на обесценение, установленному в МСФО (IFRS) 15. Данные активы считаются обесцененными, если они превышают будущую прибыль, ожидаемую по договору (т.е. непризнанная выручка меньше будущих затрат).

### 5. Обременительные договоры

Договоры, которые ранее считались прибыльными, могут стать убыточными из-за уменьшения переменного возмещения (см. выше) и / или увеличения активов по договору. Договоры в рамках МСФО (IFRS) 15 подлежат обременительным требованиям согласно МСФО (IAS) 37.

Обременительный договор определяется в соответствии с МСФО (IAS) 37 как тот, в котором неизбежные затраты на выполнение обязательств по договору превышают ожидаемые экономические выгоды по нему (МСФО 37.10). Учет обременительных договоров включает создание резерва на основе неизбежных затрат на выполнение обязательства организации по такому договору (МСФО 37.66).

Организации должны рассмотреть вопрос о том, не стал ли какой-либо из их договоров обременительным из-за спада в мировой экономике в результате COVID-19 или увеличения затрат на выполнение договора, которые могут возникнуть в результате воздействия COVID-19 на методы работы. Кроме того, организация должна пересмотреть договоры, чтобы определить, существуют ли какие-либо специальные условия, которые могут освободить любую из сторон договора от своих обязательств по ней (форс-мажорные обстоятельства).

Недавно Совет по МСФО опубликовал разъяснение к МСФО (IAS) 37, в котором говорится, что обременительная оценка договора должна основываться на непосредственно относимых затратах на выполнение договора (т.е. не только на дополнительные затраты).

## Как ФБК Grant Thornton может помочь

Составители финансовой отчетности должны быть гибкими и отзывчивыми по мере развития ситуации. Крайне важно иметь доступ к экспертам, знаниям и точной информации прямо сейчас, в то время как ваши собственные силы могут потребовать времени чтобы их собрать. Мы можем направлять вас, когда вы будете изучать влияние COVID-19 на ваш бизнес.

Сейчас как никогда возникла необходимость тесного сотрудничества предприятий, их аудиторов и других бухгалтерских консультантов. Если вы хотите обсудить какие-либо из поднятых вопросов, обратитесь в Grant Thornton через вашего партнера или посетите сайт [www.grantthornton.global/locations](http://www.grantthornton.global/locations), чтобы найти свою местную фирму.



© 2020 Grant Thornton International Ltd.

"Grant Thornton" относится к бренду, под которым фирмы-члены Grant Thornton предоставляют аудиторские, налоговые и консультационные услуги клиентам, и/или к одной или более фирмам-членам, в зависимости от контекста. ФБК является фирмой-членом Grant Thornton International Ltd (GTIL). GTIL и фирмы-члены не образуют международного партнерства. GTIL и каждая фирма-член являются самостоятельным юридическим лицом. Услуги предоставляются фирмами-членами сети. GTIL не предоставляет услуги клиентам. GTIL и ее фирмы-члены не являются агентами друг друга, не несут обязательств друг перед другом, а также не отвечают за действия или бездействия других фирм-членов.