

## КМСФО выпустил новый стандарт по признанию выручки



### Ключевая информация

- Стандарт устанавливает единую комплексную модель учета выручки. Он заменит все действующие в настоящий момент стандарты по признанию выручки, включая МСФО (IAS) 18 «Выручка», МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство» и соответствующие интерпретации.
- Ключевой принцип: выручка признается в момент или по мере передачи обещанных товаров/услуг клиентам в сумме, соответствующей вознаграждению, на которое, как предприятие ожидает, оно имеет право в обмен на товары/услуги.
- Стандарт вводит более четкие указания, чем содержались в МСФО (IAS) 18, МСФО (IAS) 11 и соответствующих интерпретациях. Эти указания в той или иной степени могут оказать влияние на большинство предприятий. Более того, стандарт может привести к

существенным изменениям момента признания выручки для некоторых предприятий.

- Предприятия должны будут проанализировать необходимость изменений процессов, информационных систем и средств внутреннего контроля вследствие новой модели учета и повысившихся требований к раскрытию информации. Эти изменения в некоторых случаях могут быть существенны.
- Стандарт вступает в силу в отношении отчетных периодов, начинающихся не ранее 1 января 2017 года. Разрешено и досрочное применение. Предприятия могут применять стандарт ретроспективно или использовать модифицированные правила перехода.

## Введение

Комитет по Международным стандартам финансового учета (КМСФО) опубликовал новый стандарт — МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с клиентами» (далее — «Стандарт»). Стандарт заменит МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство», МСФО (IAS) 18 «Выручка», КИМСФО (IFRIC) 13 «Программы лояльности покупателей», КИМСФО (IFRIC) 15 «Соглашения на строительство объектов недвижимости», КИМСФО (IFRIC) 18 «Передача активов от клиентов» и ПКР (SIC) 31 «Выручка – бартерные операции, включающие рекламные услуги».

В данном выпуске представлен обзор нового Стандарта.

Стандарт появился в результате проекта конвергенции, начатого в 2002 году КМСФО и Советом по стандартам финансового учета (ССФУ) США (далее совместно именуемые «Советы»). Проект для обсуждения был выпущен в 2008 году, первый предварительный вариант Стандарта был опубликован в 2010 году, второй предварительный вариант - в 2011 году. Окончательные варианты Стандартов обоих Советов практически эквивалентны: основные различия касаются раскрытий в промежуточных периодах, пороговых значений вероятности собираемости для признания выручки по договорам, а также сроков первого применения. Советы также сформировали совместную рабочую группу, чтобы помочь Советам нивелировать любые различия в практике применения и решать практические вопросы перехода по мере возникновения. Советы могут выпустить дополнительные указания или интерпретации Стандарта до его вступления в силу в 2017 году.

Более подробную информацию, а также информацию по вопросам отраслевого применения Стандарта можно найти на веб-сайтах [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com) и [www.deloitte.com](http://www.deloitte.com)

## Сфера применения

Новая модель признания выручки распространяется на все договоры с клиентами, кроме договоров, находящихся в сфере применения других МСФО, например, договоров аренды, страхования и финансовых инструментов. Признание и оценка передачи активов вне рамок обычной деятельности предприятия (например, продаж основных средств, инвестиционной недвижимости или нематериальных активов) также должны соответствовать некоторым требованиям новой модели.

Действие нового Стандарта не распространяется на признание процентного и дивидендного дохода. Кроме этого, новый Стандарт не применяется в отношении бартера между предприятиями одной сферы деятельности, цель которого – продвижение товаров (услуг) клиентам или потенциальным клиентам.

Если договор подразумевает разнородные обязательства исполнителя («результаты работ»), часть из которых подпадает под другие МСФО, то в первую очередь применяются требования других стандартов по разделению и первоначальной оценке обязательств, а оставшиеся обязательства учитываются по модели признания выручки. При отсутствии в этих других МСФО каких-либо требований по разделению или первоначальной оценке обязательств применяются требования МСФО (IFRS) 15.

Предприятие может заключать договоры с целью принять участие в деятельности или процессах, по которым стороны договора совместно несут риски и выгоды («соглашения о сотрудничестве»). В таких случаях, чтобы установить, подпадает ли договор под действие нового Стандарта, необходимо определить, является ли контрагент «клиентом».

### Комментарий

Термины «договор» и «клиент» определены в Стандарте. Для применения новой модели признания выручки необходим договор, обеспеченный правовой защитой. В Стандарте изложены критерии такого договора (см. ниже Этап 1). «Клиент» — это не любой контрагент, а тот, кто заключил договор на приобретение товаров и услуг, произведенных в результате обычной деятельности предприятия, в обмен на вознаграждение. В некоторых случаях для оценки того, распространяется ли МСФО (IFRS) 15 на договор, особенно в случае соглашений о сотрудничестве, может потребоваться тщательный анализ.

## Обзор новой модели признания выручки

Ключевой принцип: выручка признается в момент или по мере передачи обещанных товаров/услуг клиентам в сумме, соответствующей вознаграждению, на которое, как предприятие ожидает, оно имеет право в обмен на товары/услуги. Стандарт должен применяться к каждому договору в отдельности. Однако, разрешается применение портфельного подхода, если можно обоснованно ожидать, что влияние такого подхода не будет существенно для финансовой отчетности.

Модель включает следующие этапы:



### Комментарий

Этапы модели признания выручки не изменились по сравнению с предварительным вариантом Стандарта от 2010 года. Однако, было внесено много изменений в детальные требования к их применению. Необходимо тщательно проанализировать модель признания выручки и не полагаться на проведенный ранее анализ, поскольку предыдущие выводы о ее влиянии на бизнес могли устареть.

### Этап 1 – Идентифицируйте договор с клиентом

Договор может быть письменным, устным или подразумеваемым, но Стандарт применяется только при выполнении следующих критериев:

- стороны утвердили договор (письменно, устно или в соответствии с иными обычаями делового оборота) и твердо намерены выполнить свои обязательства;
- предприятие может определить права каждой стороны в отношении передаваемых товаров/услуг;
- предприятие может определить условия оплаты передаваемых товаров/услуг;
- договор имеет экономический смысл (т.е. в результате его заключения меняются ожидаемые риски, сроки или суммы будущих потоков денежных средств); и
- предприятие с высокой вероятностью получит вознаграждение, право на которое возникнет при передаче клиенту товаров/услуг.

Несмотря на то, что каждый договор, как правило, учитывается по отдельности, предприятия должны объединять учет договоров, если они были заключены в одно или почти одно и то же время с тем же клиентом (или его связанными сторонами), а также если:

- в ходе переговоров условия договоров обсуждались единым пакетом для достижения единой экономической цели;
- сумма вознаграждения по одному договору зависит от цены или от исполнения другого договора; или
- товары/услуги по договорам (все или некоторые) являются единым обязательством исполнителя.

Иногда цены или обязательства по договору пересматриваются сторонами. Утвержденное изменение договора (т.е. изменение, обеспеченное правовой защитой) отражается в учете как отдельный договор, если выполнены оба следующих условия: (i) изменение создает отдельное обязательство исполнителя (см. Этап 2 ниже), и (ii) изменение цены договора соответствует цене продажи такого обязательства по отдельности.

В прочих случаях изменение рассматривается как корректировка первоначального договора и, как правило, отражается в учете перспективно, т.е. путем распределения остатка пересмотренной цены на оставшиеся обязательства исполнителя по договору. Однако, в отношении определенных обязательств исполнителя, исполняемых в течение промежутка времени (см. Этап 5 ниже), влияние изменений отражается в учете ретроспективно, что приводит к кумулятивной корректировке выручки.

## **Этап 2 – Идентифицируйте обязательства исполнителя по договору**

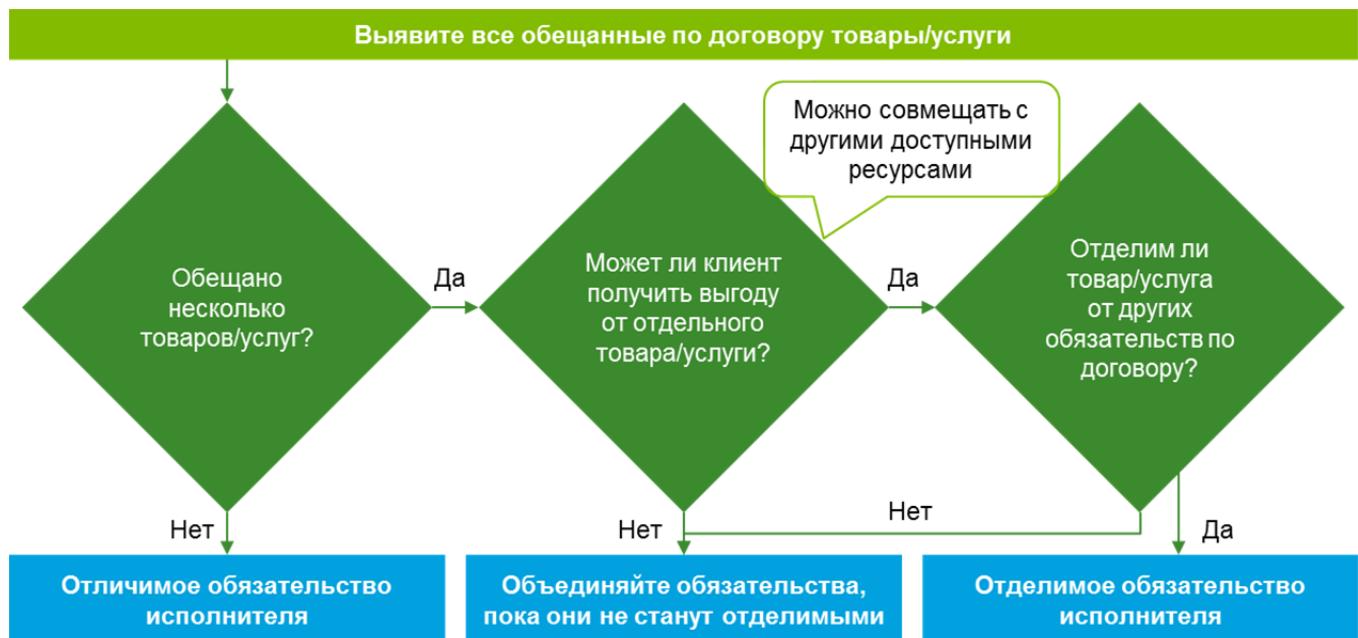
На Этапе 5 (см. ниже) требуется, чтобы выручка признавалась в момент или по мере выполнения обязательств исполнителя. Таким образом, необходимо сначала идентифицировать («выделить») обязательства исполнителя. Это необходимо сделать при заключении договора.

Отделимые обязательства исполнителя — это товары/услуги, обещанные в договоре и удовлетворяющие двум условиям:

- клиент может получить выгоду от товара/услуги, используя их отдельно, либо совместно с другими доступными клиенту ресурсами (т.е. сам товар/услуга отдельны); и
- обязательство предприятия по передаче товара/услуги клиенту можно отделить от других обязательств по договору (т.е. обязательство отдельно в контексте договора).

Помимо этого, при выполнении определенных критериев Стандарт требует, чтобы по сути одинаковые отделимые товары/услуги, передаваемые клиенту схожим образом, рассматривались как единое обязательство исполнителя.

На схеме показано, как выявлять отделимые обязательства исполнителя:



Соблюдение второго условия – отделимости обязательства – требует анализа условий договора и рассмотрения конкретных фактов и обстоятельств. На отделимость обязательства указывают следующие факторы:

- предприятие не оказывает существенных услуг по интеграции данных товаров/услуг с другими товарами/услугами, обещанными в договоре, в комбинированный продукт;
- данный товар/услуга существенно не модифицирует другие товары/услуги, обещанные в договоре;
- данный товар/услуга не зависит в высокой степени и жестко не увязан с другими обещанными по договору товарами/услугами.

#### **Комментарий**

Поставленные товары/услуги не могут быть отделимыми, если их нельзя использовать без других, еще не поставленных товаров/услуг — даже если эти другие товары/услуги были бы отделимы, если поставить их первыми.

### **Комментарий**

Ограничение на выделение «жестко увязанных» элементов договора потребует тщательного анализа предприятиями, оказывающими услуги системной интеграции. Могут возникать ситуации, когда передачу лицензии на программное обеспечение и оказание услуг по обслуживанию ПО нужно объединять и рассматривать как единое обязательство исполнителя, что приведет к признанию общей суммы выручки по мере оказания услуг (при условии, что это соответствует критериям признания, приведенным в Этапе 5 ниже). При оценке отделимости обязательства нужно учитывать ряд факторов, включая степень интеграции, уровень кастомизации и последовательность выполнения обязательств исполнителя (т.е. возможны ситуации, когда клиент не может использовать товар/услугу до поставки другого товара/услуги по тому же договору).

## **Этап 3 – Определите цену сделки**

Для признания выручки нужно определить сумму вознаграждения, на которое, как ожидается, предприятие будет иметь право в обмен на обещанные в договоре товары/услуги. Цена сделки может быть фиксированной или варьироваться в зависимости от скидок/надбавок, предоставляемых в тех или иных формах. Предприятие определяет цену сделки, принимая во внимание переменные компоненты вознаграждения, временную стоимость денег (если существенно), стоимость неденежного вознаграждения, а также вознаграждений, выплачиваемых клиентам. Предприятия должны определять цену сделки с использованием либо подхода взвешенных вероятностей (математического ожидания цены), либо подхода, основанного на определении одной, наиболее вероятной суммы – в зависимости от того, какой из подходов предприятие считает более точным.

### **Комментарий**

Понятие «переменное вознаграждение» значительно шире, чем «вознаграждение, зависящее от событий вне контроля исполнителя» (т.е. «условное вознаграждение»). Переменное вознаграждение включает любые изменения вознаграждения в соответствии с договором, например, премии за высокую производительность, штрафы, скидки, а также права клиента на возврат товара.

Переменное вознаграждение включается в цену сделки в том размере, чтобы с очень высокой вероятностью не произошло «существенного сторнирования выручки» в результате будущих изменений оценки. Это ограничение нужно применять в следующих случаях:

- сумма вознаграждения зависит от факторов вне контроля исполнителя (напр., волатильность рынков, суждения третьих сторон, высокий риск устаревания);
- ожидается, что неопределенность не будет устранена в течение долгого времени; или
- прошлый опыт исполнения аналогичных обязательств ограничен, либо диапазон возможных изменений суммы вознаграждения широк.

Если предприятие приходит к выводу о более чем незначительной вероятности существенного сторнирования выручки, оно должно рассмотреть уменьшение суммы признаваемого переменного вознаграждения до величины, удовлетворяющей ограничительному условию.

Новый Стандарт вводит отдельное правило в отношении учета роялти от продаж или использования лицензий на интеллектуальную собственность. Выручку от таких роялти нельзя признавать, пока перепродажа или использование лицензии клиентом не приведет к возникновению выручки у клиента. Это ограничение применяется даже если у предприятия есть прошлый опыт, подтверждающий ожидаемый уровень будущих продаж или использования лицензии клиентом.

В соответствии с новой моделью выручка отражает сумму, на которую исполнитель ожидает получить право по договору с клиентом, а не сумму, которую исполнитель ожидает фактически получить. Однако, если исполнитель ожидает, например, на основе предыдущего опыта, что он может в итоге согласиться на сумму ниже первоначально обещанной в договоре (т.е. он может позже дать скидку или уступку в цене), исполнитель должен изначально оценить размер выручки в такой меньшей сумме и оценить ее собираемость (см. Этап 1). Впоследствии, при появлении доказательств невозможности собрать уже признанную выручку, Стандарт требует отдельного представления убытка от обесценения в отчете о прибылях и убытках.

Если в договоре содержится значительный элемент финансирования, эффект временной стоимости денег учитывается путем корректировки цены сделки и признания процентного дохода/расхода в течение периода финансирования. Этого делать не нужно, если разрыв между передачей товаров/услуг и получением платежа составляет менее года.

## **Этап 4 – Распределите цену сделки по обязательствам исполнителя по договору**

Если договор содержит несколько отделимых обязательств исполнителя, нужно распределить цену сделки на каждое отделимое обязательство на основании индивидуальной цены его продажи.

Лучшим подтверждением индивидуальной цены продажи является фактическая цена, по которой исполнитель продает данный товар/услугу по отдельности. При отсутствии таких данных исполнитель должен оценить индивидуальную цену продажи расчетным путем, максимально используя наблюдаемые исходные данные (напр., скорректированная рыночная оценка, ожидаемая себестоимость плюс маржа или – в определенных ограниченных обстоятельствах – с использованием остаточного подхода).

Если цена сделки включает переменное вознаграждение, необходимо проанализировать, связано ли оно со всеми или только с некоторыми обязательствами исполнителя по договору. Если не выполнены установленные Стандартом критерии отнесения переменного вознаграждения к конкретным обязательствам исполнителя, переменное вознаграждение надо распределить на все обязательства исполнителя по договору.

Зачастую, когда предприятие в рамках договора обещает несколько отделимых товаров/услуг, скидка применяется к общей цене договора. Если нет наблюдаемых доказательств (соответствующих критериям, указанным в Стандарте) того, что вся скидка распространяется только на некоторые отделимые обязательства исполнителя, нужно распределить ее пропорционально по всем обязательствам исполнителя по договору.

### **Комментарий**

Для некоторых предприятий этот аспект будет самым сложным при практическом применении Стандарта. Ранее по данной теме не было детального руководства, поэтому предприятия могли применять суждение при выборе метода распределения общей выручки по договору между товарами/услугами. Новый Стандарт может потребовать отдельного расчета и распределения по каждому договору, что будет особенно трудно для предприятий с очень большим количеством договоров.

Например, телекоммуникационные операторы в договорах продажи мобильных телефонов часто объединяют в единый пакет сам аппарат и последующие услуги (напр., подключение к сети). Согласно требованиям нового Стандарта, необходимо распределять цену сделки (т.е. сумму, которую клиент должен выплатить по договору) между отдельными обязательствами исполнителя, как правило, отделяя предоставление телефона от оказания услуг доступа к сети. Учитывая очень большое количество договоров и разнообразие механизмов ценообразования, операторам может понадобиться внести изменения в системы учета, чтобы справиться с объемом требуемых расчетов.

## **Этап 5 – Признайте выручку в момент (по мере) исполнения обязательств исполнителя**

Обязательство исполнителя считается выполненным, когда контроль над товарами/услугами, составляющими обязательство исполнителя («активами»), переходит к клиенту. Под контролем понимается «способность управлять использованием и получать практически все оставшиеся выгоды от актива». Этот подход отличается от подхода в МСФО (IAS) 18, по которому, например, выручка от продажи товаров признавалась, когда значительные риски и выгоды владения товарами переходили к клиенту.

Кроме того, МСФО (IAS) 18 устанавливал различные принципы признания выручки для товаров и услуг. Новый Стандарт вводит единый новый подход к решению вопроса о признании выручки одномоментно или в течение периода.

### **Признание выручки в течение периода**

Обязательство исполнителя считается выполняемым в течение периода, если выполнен хотя бы один из приведенных ниже критериев:

- Клиент получает и потребляет выгоды от результатов работы исполнителя по мере выполнения работ.
- Результаты работы исполнителя создают или улучшают актив, в ходе работ (например, строительства) контролируемый клиентом.
- Актив, создаваемый по мере выполнения работ, не может быть использован исполнителем в иных целях; исполнитель имеет право на оплату работ, выполненных на текущую дату.

При анализе альтернативных вариантов использования актива исполнитель должен будет оценить их осуществимость при заключении договора (как юридическую, так и фактическую).

Если выполнен хотя бы один из вышеуказанных критериев, предприятие признает выручку в течение периода. Распределение выручки внутри периода должно наилучшим образом отражать процесс передачи товаров/услуг клиенту.

#### **Комментарий**

Признание выручки в течение периода или одномоментно зависит от конкретных условий договора. Например, предприятия, производящие машины и оборудование, должны будут признавать выручку по мере производства компонентов (а не после их предоставления клиенту), если у этих компонентов нет альтернативных вариантов использования и договор обязывает клиента оплатить выполненные предприятием работы.

#### **Признание выручки одномоментно**

Если обязательство исполнителя не соответствует критериям признания выручки в течение периода, необходимо проанализировать следующие индикаторы для определения момента перехода контроля над активом к клиенту:

- Исполнитель передал актив.
- Исполнитель получил право требовать оплаты актива.
- Клиент провел приемку актива.
- К клиенту перешли значительные риски и выгоды, связанные с правом собственности на актив.
- К клиенту перешло право собственности на актив.

#### **Комментарий**

В отношении выручки, признаваемой одномоментно, МСФО (IFRS) 15 фокусируется на определении момента перехода контроля к клиенту, в то время как МСФО (IAS) 18 акцентировал внимание на моменте перехода рисков и выгод. Следовательно, Стандарт может изменить момент признания выручки по некоторым «одномоментным» сделкам.

## Затраты, связанные с договором

Стандарт устанавливает критерии капитализации затрат, связанных с договором, разделяя затраты, связанные с заключением и исполнением договоров. В частности, затраты по заключению договоров подлежат капитализации только если они прямо вызваны («добавочные затраты») заключением договоров (например, комиссионные продавца) и возмещаемы. Предприятиям разрешено относить такие затраты напрямую на прибыли или убытки, если ожидаемый амортизационный период не превышает одного года.

Затраты, связанные с исполнением договоров, подлежат капитализации только если они непосредственно связаны с договором, приводят к созданию или улучшению ресурсов, которые будут использованы для выполнения обязательств исполнителя, и возмещаемы (за исключением случаев, когда затраты, связанные с исполнением договоров, попадают в сферу действия других МСФО; в таких случаях применяются требования этих МСФО).

Капитализируемые затраты амортизируются по мере признания выручки от товаров/услуг, с которыми они связаны. В определенных обстоятельствах срок амортизации может превышать срок первоначального договора с клиентом (напр., если ожидаются будущие договоры или продление срока действия текущего договора).

## Дополнительные инструкции

В новом Стандарте представлено подробное руководство по ряду вопросов, которое должно помочь предприятиям при применении Стандарта. Оно частично отличается от принципов МСФО (IAS) 18. В частности:

- **Гарантии** – учет гарантий исполнителя клиенту зависит от характера гарантии. Если клиент может выбрать, приобретать ли гарантию, или если гарантия предоставляет клиенту дополнительные услуги, она должна отражаться в учете как отдельное обязательство исполнителя. Если же гарантия просто подтверждает, что поставленный товар соответствует согласованным техническим характеристикам, она не считается отдельным обязательством исполнителя.
- **Неиспользованные права клиентов** – в определенных обстоятельствах ожидается, что клиенты не востребуют все товары/услуг, на которые они получили права – т.е. произойдет «отказ от прав». Распространенный пример – невостребованные баллы по программам лояльности. Если ожидается определенное количество отказов, соответствующие полученные суммы рассматриваются как переменное вознаграждение и признаются в выручке в соответствии с этими ожиданиями (т.е. сравнивая объем товаров/услуг, поставленных на отчетную дату, с общим объемом товаров/услуг по контракту за вычетом ожидаемых отказов). В случаях, когда исполнитель первоначально не ожидает отказов, выручка, связанная с отказами, признается, когда вероятность востребования клиентами оставшихся прав становится мала;

- **Права клиента на дополнительные товары/услуги** – некоторые договоры предоставляют клиенту возможность приобрести дополнительные товары/услуги со скидкой. Если такие права считаются существенными для клиента (напр., покупателю предоставляется право приобрести дополнительные товары с существенной скидкой), исполнитель должен распределить часть цены сделки на это право и признать выручку, когда контроль над товарами/услугами, связанными с таким правом, перейдет к клиенту, либо по истечении срока действия такого права;
- **Предоставление лицензий** – Стандарт требует от исполнителя оценить характер предоставляемой лицензии на интеллектуальную собственность, в частности, дает ли лицензия клиенту «право пользования» или «право доступа» к интеллектуальной собственности исполнителя. Стандарт приводит критерии, определяющие «право доступа к ИС». Если эти критерии выполнены – контроль переходит в течение периода; если нет – то лицензия представляет собой «право пользования ИС», и контроль переходит одновременно.

В стандарте также приведено руководство по следующим вопросам:

- методы оценки степени завершенности работ;
- продажи с правом возврата;
- критерии анализа «принципал-агент»;
- невозмещаемые авансовые платежи;
- договоры обратной покупки;
- договоры комиссии;
- договоры продажи без перемещения товаров;
- приемка клиентом; и
- раскрытие информации о компонентах выручки.

## Раскрытие и представление информации

Стандарт значительно расширяет имеющиеся требования к раскрытиям в отношении признания выручки. Требуется раскрывать следующую информацию:

- разделение выручки на компоненты с целью «отражения того, каким образом экономические факторы влияют на характер, сумму, сроки и неопределенности при признании выручки и движения денежных средств»;
- определенная информация об изменениях остатков по договорам, т.е. остатки на начало и конец периода по дебиторской задолженности, активы и обязательства по договору, выручка, отраженная в текущем периоде, ранее включенная в остаток по обязательствам по договору, а также выручка, признанная в текущем периоде по обязательствам исполнителя, выполненным в предыдущем периоде;
- в отношении договоров, ожидаемый срок действия которых превышает один год, совокупная цена сделки, отнесенная на оставшиеся обязательства исполнителя, а также информация о том, в каком периоде предприятие предполагает отразить в учете эту выручку;
- информация об активах, признанных в отношении затрат по заключению или исполнению договоров;
- описание типов товаров/услуг, существенные условия платежей и среднее время исполнения обязательств по договорам предприятия с клиентами;
- описание значительных суждений в отношении сумм и сроков признания выручки;
- выбор учетной политики в отношении учета временной стоимости денег и затрат по заключению и исполнению договора; и
- информация о методах, исходных данных и допущениях, используемых для определения цены сделки и ее распределения на обязательства исполнителя.

## Дата вступления в силу и переходные положения

Новый Стандарт действует в отношении отчетных периодов, начинающихся не ранее 1 января 2017 года, с возможностью досрочного применения. Он распространяется на новые договоры, заключенные после вступления Стандарта в силу, а также на существующие договоры, которые не завершены на дату вступления Стандарта в силу. Таким образом, данные за отчетный год в отчетности за первый год применения будут подготовлены, как если бы требования Стандарта применялись всегда.

В отношении сравнительных периодов предприятия могут либо применять требования Стандарта ретроспективно (с определенными упрощениями), либо применить модифицированные правила перехода. В рамках модифицированного подхода данные за сравнительные периоды не пересчитываются. Вместо этого предприятие признает кумулятивный эффект первого применения Стандарта как

корректировку входящего баланса нераспределенной прибыли на дату вступления в силу. Например, если предприятие применило новый Стандарт впервые в 2017 году и выбрало модифицированный подход, кумулятивный эффект применения нового Стандарта должен быть учтен как корректировка нераспределенной прибыли на 1 января 2017 года. Сравнительные показатели за 2016 год не пересчитываются. Если предприятие выбирает модифицированный подход, оно должно раскрыть влияние изменения на статьи финансовой отчетности и описать значительные изменения.

На следующей схеме показано, как будут рассматриваться три разных договора при применении обоих методов, предусмотренных Стандартом.

### Финансовый год заканчивается 31 декабря



	Модифицированный подход	Ретроспективный подход
<b>Договор 1</b>	Договор завершен до даты первого применения – МСФО (IFRS) 15 не применяется	Начат и завершен в одном отчетном периоде – применяется упрощение
<b>Договор 2</b>	Договор завершен до даты первого применения – МСФО (IFRS) 15 не применяется	Корректировка сальдо по каждому затронутому компоненту собственного капитала на начало самого раннего из периодов, представленных в отчетности (1 января 2016 года)
<b>Договор 3</b>	Корректировка входящего сальдо по каждому затронутому компоненту капитала на дату первого применения. Включаются требуемые раскрытия. Данные за 2016 год не пересчитываются.	Корректировка сальдо по каждому затронутому компоненту собственного капитала на начало самого раннего из периодов, представленных в отчетности (1 января 2016 года)

Все предприятия обязаны раскрыть влияние изменений учетной политики в связи с принятием нового Стандарта.

### Оценка влияния Стандарта

Несмотря на то, что Стандарт станет обязательным только через несколько лет, Советы признают, что некоторым предприятиям потребуется весь срок, оставшийся до вступления Стандарта в силу, чтобы освоить новые требования. В частности, некоторым предприятиям для выполнения требований по переходу будет нужно изменить системы и процессы и вести два учета параллельно.

Публичным предприятиям будет необходимо подготовить рынок и объяснить влияние нового Стандарта своим инвесторам и аналитикам, а также проанализировать последствия возможных изменений сроков признания выручки и, следовательно, прибыли в более широком разрезе, в частности:

- соблюдение условий кредитных договоров;
- влияние на дивиденды;
- влияние на расчет ключевых показателей эффективности (KPI);
- влияние на программы вознаграждения и премирования сотрудников;
- налоговый эффект (если есть);

### **Дополнительные источники информации**

Дополнительную информацию по Стандарту можно найти на сайте [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com).

Наименование «Делойт» относится к одному либо любому количеству юридических лиц, включая их аффилированные лица, совместно входящих в «Делойт Туш Томацу Лимитед», частную компанию с ответственностью участников в гарантированных ими пределах, зарегистрированную в соответствии с законодательством Великобритании (далее — ДТТЛ); каждое такое юридическое лицо является самостоятельным и независимым юридическим лицом. ДТТЛ (также именуемое как «международная сеть «Делойт») не предоставляет услуги клиентам напрямую. Подробная информация о юридической структуре ДТТЛ и входящих в нее юридических лиц представлена на сайте [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about). Подробная информация о юридической структуре компании «Делойт» в СНГ представлена на сайте [www.deloitte.com/ru/about](http://www.deloitte.com/ru/about).

«Делойт» предоставляет услуги в области аудита, налогообложения, консалтинга и корпоративных финанс государственным и частным компаниям, работающим в различных отраслях экономики. «Делойт» — международная сеть компаний, имеющая многолетний опыт практической работы при обслуживании клиентов в любых сферах деятельности более чем в 150 странах мира, которая использует свои обширные отраслевые знания, включая опыт оказания высококачественных услуг, позволяющие определить пути решения самых сложных бизнес-задач клиентов. Около 200 тыс. специалистов «Делойта» по всему миру привержены идеям достижения совершенства в предоставлении профессиональных услуг своим клиентам.

Настоящее сообщение содержит информацию только общего характера. При этом ни компания «Делойт Туш Томацу Лимитед», ни входящие в нее юридические лица, ни их аффилированные лица (далее — «сеть «Делойт») не представляют посредством данного сообщения каких-либо консультаций или услуг профессионального характера. Ни одно из юридических лиц, входящих в сеть «Делойт», не несет ответственности за какие-либо убытки, понесенные любым лицом, использующим настоящее сообщение.