

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15

«Выручка по договорам с покупателями»

Цель

- 1 Целью настоящего стандарта является установление принципов, которые должна применять организация при отражении полезной для пользователей финансовой отчетности информации о характере, величине, сроках и неопределенности возникновения *выручки* и денежных потоков, обусловленных *договором с покупателем*.

Достижение цели

- 2 Для достижения цели, указанной в пункте 1, основной принцип настоящего стандарта требует признания организацией выручки для отображения передачи обещанных товаров или услуг покупателю в сумме, отражающей возмещение, право на которое организация ожидает получить в обмен на такие товары или услуги.
- 3 Применяя настоящий стандарт, организация должна анализировать условия договора и все уместные факты и обстоятельства. Организация должна применять настоящий стандарт, включая использование любых упрощений практического характера, последовательно в отношении договоров с аналогичными характеристиками и в аналогичных обстоятельствах.
- 4 В настоящем стандарте рассматривается учет отдельного договора с покупателем. Однако в качестве упрощения практического характера организация может применять настоящий стандарт к портфелю договоров (или *обязанностей к исполнению*) с аналогичными характеристиками, если организация обоснованно полагает, что с точки зрения финансовой отчетности результаты применения настоящего стандарта к портфелю договоров не будут существенно отличаться от результатов применения настоящего стандарта к отдельным договорам (или *обязанностям к исполнению*) в рамках такого портфеля. Отражая в учете портфель договоров, организация должна использовать оценки и допущения, отражающие размер и состав такого портфеля.

Сфера применения

- 5 Организация должна применять настоящий стандарт в отношении всех договоров с покупателями, за исключением перечисленных ниже:
- (a) договоры аренды, попадающие в сферу применения МСФО (IFRS) 16 «Аренда»;
 - (b) договоры страхования, попадающие в сферу применения МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования»;
 - (c) финансовые инструменты и другие договорные права или обязательства, попадающие в сферу применения МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты», МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство», МСФО (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность» и МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия»; и
 - (d) немонетарные обмены между организациями одного направления деятельности с целью содействия осуществлению продаж покупателям или потенциальным покупателям. Например, настоящий стандарт не будет применяться в отношении договора между двумя нефтяными компаниями, которые договариваются одновременно обмениваться нефтью с целью удовлетворения спроса со стороны своих покупателей в различных оговоренных регионах.
- 6 Организация должна применять настоящий стандарт в отношении договора (отличного от договоров, перечисленных в пункте 5) только в том случае, если контрагент по договору является покупателем. Покупатель – это сторона, которая заключила с организацией договор на получение товаров или услуг, являющихся результатом обычной деятельности организации, в обмен на

возмещение. Контрагент по договору не будет считаться покупателем, если, например, контрагент заключил с организацией договор на участие в деятельности или процессе, стороны которого делят между собой риски и выгоды, обуславливаемые такой деятельностью или процессом (например, разработка актива в рамках соглашения о сотрудничестве), а не договор на получение результатов обычной деятельности организации.

- 7 Договор с покупателем может частично попадать в сферу применения настоящего стандарта и частично в сферу применения других стандартов, перечисленных в пункте 5.
- (a) Если другие стандарты указывают, каким образом необходимо отделять и/или первоначально оценивать один или несколько компонентов договора, то организация должна сначала применить требования к отделению и/или оценке таких стандартов. Организация должна исключить из *цены сделки* величину компонента (или компонентов) договора, который первоначально оценивается в соответствии с другими стандартами, и должна применить пункты 73–86 для отнесения оставшейся (если таковая имеется) величины цены сделки на каждую обязанность к исполнению в рамках сферы применения настоящего стандарта и на другие компоненты договора, определенные в пункте 7(b).
- (b) Если другие стандарты не указывают, каким образом необходимо отделять и/или первоначально оценивать один или несколько компонентов договора, то организация должна применить настоящий стандарт для отделения и/или первоначальной оценки компонента (или компонентов) договора.
- 8 В настоящем стандарте рассматривается учет дополнительных затрат на заключение договора с покупателем и затрат, понесенных в связи с выполнением договора с покупателем, если такие затраты не попадают в сферу применения другого стандарта (см. пункты 91–104). Организация должна применять эти пункты исключительно в отношении затрат, понесенных в связи с договором с покупателем (или компонентом такого договора), который попадает в сферу применения настоящего стандарта.

Признание

Идентификация договора

- 9 Организация должна учитывать договор с покупателем, который попадает в сферу применения настоящего стандарта, исключительно при соблюдении всех критериев, перечисленных ниже:
- (a) стороны по договору утвердили договор (в письменной форме, устно или в соответствии с другой обычной деловой практикой) и обязуются выполнять предусмотренные договором обязательства;
- (b) организация может идентифицировать права каждой стороны в отношении товаров или услуг, которые будут переданы;
- (c) организация может идентифицировать условия оплаты товаров или услуг, которые будут переданы;
- (d) договор имеет коммерческое содержание (т. е. риски, распределение во времени или величина будущих денежных потоков организации, как ожидается, изменятся в результате договора); и
- (e) получение организацией возмещения, право на которое она получит в обмен на товары или услуги, которые будут переданы покупателю, является вероятным. Оценивая вероятность получения суммы возмещения, организация должна принимать во внимание только способность и намерение покупателя выплатить данную сумму возмещения при наступлении срока платежа. Сумма возмещения, право на которое будет иметь организация, может быть меньше, чем цена, указанная в договоре, если возмещение является переменным, поскольку организация может предложить покупателю уступку в цене (см. пункт 52).
- 10 Договор – это соглашение между двумя или несколькими сторонами, которое обуславливает юридически защищенные права и обязательства. Юридическая защищенность прав и обязательств в договоре обеспечивается законодательством. Договоры могут иметь письменную форму, устную форму либо подразумеваться в силу обычной деловой практики организации. Практика и процедуры заключения договоров с покупателями варьируются в зависимости от юрисдикций, отраслей и организаций. Кроме того, они могут отличаться в рамках одной организации (например, они могут

зависеть от класса покупателей или характера обещанных товаров или услуг). Организация должна анализировать такую практику и процедуры при определении того, приводит ли соглашение с покупателем к возникновению юридически защищенных прав и обязательств и когда это происходит.

- 11 Некоторые договоры с покупателями могут не иметь фиксированного срока действия и могут быть расторгнуты или модифицированы любой стороной в любой момент времени. Срок действия других договоров может автоматически продлеваться на периодической основе, указанной в договоре. Организация должна применять настоящий стандарт в отношении срока действия договора (т. е. договорного срока), в течение которого стороны обладают существующими юридически защищенными правами и обязательствами.
- 12 Для целей применения настоящего стандарта договор не существует, если каждая сторона договора обладает юридически защищенным правом в одностороннем порядке расторгнуть договор, не выполненный ни в какой части, без выплаты компенсации другой стороне (или сторонам). Договор является не выполненным ни в какой части, если выполняются оба критерия, приведенные ниже:
- (a) организация еще не передала обещанные товары или услуги покупателю; и
 - (b) организация еще не получила и еще не имеет права на получение возмещения в обмен на обещанные товары или услуги.
- 13 Если договор с покупателем удовлетворяет критериям в пункте 9 в момент заключения договора, организация должна повторно анализировать эти критерии лишь при наличии признаков значительного изменения фактов и обстоятельств. Например, если способность покупателя выплатить возмещение значительно уменьшится, организация должна будет повторно проанализировать, является ли вероятным получение организацией возмещения, право на которое она приобретет в обмен на оставшуюся часть товаров или услуг, которая будет передана покупателю.
- 14 Если договор с покупателем не удовлетворяет критериям в пункте 9, организация должна проводить анализ договора на продолжающейся основе с целью определения того, выполняются ли критерии в пункте 9 на более позднюю дату.
- 15 Если договор с покупателем не удовлетворяет критериям в пункте 9 и организация получает возмещение от покупателя, организация должна признать полученное возмещение в качестве выручки только в случае наступления любого из событий ниже:
- (a) у организации не осталось обязанностей по передаче товаров или услуг покупателю и все либо практически все возмещение, обещанное покупателем, было получено организацией и не подлежит возврату; либо
 - (b) договор был расторгнут, а полученное от покупателя возмещение не подлежит возврату.
- 16 Организация должна признавать полученное от покупателя возмещение в качестве обязательства до тех пор, пока не произойдет одно из событий, указанных в пункте 15, или пока не будут выполнены критерии в пункте 9 (см. пункт 14). В зависимости от фактов и обстоятельств, относящихся к договору, признаваемое обязательство представляет собой обязанность организации либо передать товары или услуги в будущем, либо вернуть полученное возмещение. В любом случае обязательство должно оцениваться по сумме возмещения, полученного от покупателя.

Объединение договоров

- 17 Организация должна объединить два или более договоров, заключенных одновременно или почти одновременно с одним покупателем (или связанными сторонами покупателя), и учитывать такие договоры как один договор в случае соблюдения одного или нескольких критериев ниже:
- (a) договоры согласовывались как пакет с одной коммерческой целью;
 - (b) сумма возмещения к уплате по одному договору зависит от цены или выполнения другого договора; либо
 - (c) товары или услуги, обещанные по договорам (или некоторые товары или услуги, обещанные по каждому договору), представляют собой одну обязанность к исполнению согласно пунктам 22–30.

Модификация договора

- 18 Модификация договора – это изменение предмета или цены (либо и того, и другого) договора, утвержденное сторонами договора. В некоторых отраслях и юрисдикциях модификация договора

может описываться как заявка на изменение, внесение изменений или поправка. Модификация договора имеет место, когда стороны по договору утверждают модификацию, которая обуславливает новые или изменяет существующие юридически защищенные права и обязательства сторон договора. Модификация договора может быть утверждена в письменной форме, согласована в устной форме либо подразумеваться в силу обычной деловой практики. Если стороны договора не утвердили его модификацию, организация должна продолжать применение настоящего стандарта в отношении существующего договора до тех пор, пока модификация договора не будет утверждена.

- 19 Модификация договора может иметь место даже в том случае, если стороны договора ведут спор относительно модификации предмета или цены (либо и того, и другого) договора либо стороны утвердили изменение предмета договора, но еще не определили соответствующее изменение цены. Определяя, являются ли права и обязательства, обуславливаемые или изменяемые в рамках модификации договора, юридически защищенными, организация должна принимать во внимание все уместные факты и обстоятельства, включая условия договора и прочие подтверждения. Если стороны договора утвердили изменение предмета договора, но еще не определили соответствующее изменение цены, организация должна оценить изменение цены сделки, обусловленное модификацией, в соответствии с пунктами 50–54 об оценке переменного возмещения и пунктами 56–58 об ограничении оценок переменного возмещения.
- 20 Организация должна учитывать модификацию договора в качестве отдельного договора при соблюдении обоих условий ниже:
- (a) предмет договора расширяется ввиду дополнительных обещанных товаров или услуг, которые являются отличимыми (в соответствии с пунктами 26–30); и
 - (b) цена договора увеличивается на сумму возмещения, которая отражает *цену обособленной продажи* дополнительных обещанных товаров или услуг организации и соответствующие корректировки таких цен с учетом условий конкретного договора. Например, организация может скорректировать цену обособленной продажи дополнительного товара или услуги с учетом скидки, получаемой покупателем в связи с тем, что организации не нужно нести затраты в связи с продажей, которые она понесла бы, продавая аналогичный товар или услугу новому покупателю.
- 21 Если модификация договора не учитывается в качестве отдельного договора в соответствии с пунктом 20, организация должна учитывать обещанные товары или услуги, которые еще не были переданы на дату модификации договора (т. е. оставшиеся обещанные товары или услуги) одним из способов ниже, в зависимости от ситуации:
- (a) Организация должна учитывать модификацию договора, как если бы это было расторжение существующего договора и возникновение нового договора, если оставшиеся товары или услуги являются отличимыми от товаров или услуг, переданных на дату модификации договора или до нее. Сумма возмещения, относимая на оставшиеся обязанности к исполнению (или оставшиеся отличимые товары или услуги в составе одной обязанности к исполнению, идентифицированной в соответствии с пунктом 22(b)), является результатом сложения:
 - (i) возмещения, обещанного покупателем (включая суммы, уже полученные от покупателя), которое было включено в оценку цены сделки и не было признано в качестве выручки; и
 - (ii) возмещения, обещанного в рамках модификации договора.
 - (b) Организация должна учитывать модификацию договора, как если бы это была часть существующего договора, если оставшиеся товары или услуги не являются отличимыми и, следовательно, включаются в одну обязанность к исполнению, которая частично выполняется на дату модификации договора. Влияние модификации договора на цену сделки и оценку организацией степени выполнения обязанности к исполнению признается в качестве корректировки выручки (либо как увеличение, либо как уменьшение выручки) на дату модификации договора (т. е. корректировка выручки осуществляется с использованием кумулятивного подхода).
 - (c) Если оставшиеся товары или услуги включают как упомянутые в пункте (a), так и упомянутые в пункте (b), то организация должна учитывать влияние модификации на невыполненные (включая частично невыполненные) обязанности к исполнению в модифицированном договоре в соответствии с целями настоящего пункта.

Идентификация обязанностей к исполнению

- 22 В момент заключения договора организация должна оценить товары или услуги, обещанные по договору с покупателем, и идентифицировать в качестве обязанности к исполнению каждое обещание передать покупателю:
- (a) товар или услугу (или пакет товаров или услуг), которые являются отличимыми; либо
 - (b) ряд отличимых товаров или услуг, которые являются практически одинаковыми и передаются покупателю по одинаковой схеме (см. пункт 23).
- 23 Ряд отличимых товаров или услуг передается покупателю по одинаковой схеме в случае выполнения обоих критериев ниже:
- (a) каждый отличимый товар или услуга в ряде отличимых товаров или услуг, который организация обещает передать покупателю, удовлетворяет критериям в пункте 35 и считается обязанностью к исполнению, выполняемой в течение периода; и
 - (b) в соответствии с пунктами 39–40 для оценки степени выполнения обязанности к исполнению по передаче покупателю каждого(ой) отличимого(ой) товара или услуги в ряде отличимых товаров или услуг используется один и тот же метод.

Обещания в договорах с покупателями

- 24 В договоре с покупателем, как правило, в явной форме указаны товары или услуги, которые организация обещает передать покупателю. Однако обязанности к исполнению, идентифицированные в договоре с покупателем, могут не ограничиваться товарами или услугами, которые явно указаны в таком договоре. Это обусловлено тем, что договор с покупателем также может включать в себя обещания, которые подразумеваются в силу обычной деловой практики организации, опубликованной политики или конкретных заявлений, если на момент заключения договора такие обещания приводят к возникновению у покупателя обоснованных ожиданий относительно передачи организацией товара или услуги покупателю.
- 25 Обязанности к исполнению не включают в себя деятельность, которую должна осуществить организация для выполнения договора, за исключением ситуаций, когда такая деятельность передает товар или услугу покупателю. Например, поставщик услуг может быть вынужден выполнять различные административные задачи для заключения договора. Выполнение таких задач не передает услугу покупателю по мере выполнения задач. Таким образом, такая деятельность по заключению договора не является обязанностью к исполнению.

Отличимые товары или услуги

- 26 В зависимости от договора обещанные товары или услуги могут включать в себя, среди прочего:
- (a) продажу товаров, произведенных организацией (например, запасов у производителя);
 - (b) перепродажу товаров, приобретенных организацией (например, товары в организации розничной торговли);
 - (c) перепродажу прав на товары или услуги, приобретенные организацией (например, билет, перепродаваемый организацией, выступающей в качестве принципала, как описано в пунктах В34–В38);
 - (d) выполнение для покупателя оговоренной в договоре задачи (или задач);
 - (e) оказание услуги, заключающейся в готовности предоставить товары или услуги (например, непредусмотренные ранее обновления программного обеспечения, которые предоставляются в случае и по мере их возникновения) или в предоставлении товаров или услуг для использования покупателем в порядке и в сроки, установленные им;
 - (g) предоставление прав на товары или услуги, подлежащие предоставлению в будущем, которые покупатель может перепродать или предоставить своему покупателю (например, организация, которая продает организации розничной торговли какую-либо продукцию, обещает передать дополнительные товар или услугу физическому лицу, приобретающему эту продукцию у организации розничной торговли);
 - (g) предоставление прав на товары или услуги, подлежащие предоставлению в будущем, которые покупатель может перепродать или предоставить своему покупателю (например, организация, реализующая продукцию организации розничной торговли, обещает передать

- дополнительные товар или услугу физическому лицу, приобретающему продукцию у организации розничной торговли);
- (h) строительство, производство или разработку актива от имени покупателя;
 - (i) предоставление лицензий (см. пункты B52–B63B); и
 - (j) предоставление опционов на приобретение дополнительных товаров или услуг (когда такие опционы предоставляют покупателю существенное право, как описано в пунктах B39–B43).
- 27 Товар или услуга, которые были обещаны покупателю, являются отличимыми в случае соблюдения обоих критериев ниже:
- (a) покупатель может получить выгоду от товара или услуги либо в отдельности, либо вместе с другими ресурсами, к которым у покупателя имеется свободный доступ (т. е. товар или услуга могут быть отличимыми); и
 - (b) обещание организации передать товар или услугу покупателю является отдельно идентифицируемым от других обещаний по договору (т. е. обещание передать товар или услугу является отличимыми в контексте договора).
- 28 Покупатель может получить выгоду от товара или услуги в соответствии с пунктом 27(a), если товар или услуга могут быть использованы, потреблены, проданы за сумму, превышающую их ликвидационную стоимость, или удерживаться иным способом, который генерирует экономические выгоды. В случае некоторых товаров или услуг покупатель может получить выгоду от товара или услуги, взятых в отдельности. В случае других товаров или услуг покупатель может получить выгоду от товара или услуги исключительно вместе с другими легкодоступными ресурсами. Легкодоступные ресурсы – это товары или услуги, которые продаются отдельно (данной или другой организацией), либо ресурсы, которые покупатель уже получил от организации (включая товары или услуги, которые организация уже передала покупателю по договору) либо приобрел в результате других операций или событий. Различные факторы могут служить подтверждением того, что покупатель может получить выгоду от товара или услуги, либо взятых в отдельности либо вместе с другими легкодоступными ресурсами. Например, тот факт, что организация регулярно продает товар или услугу отдельно, будет указывать на то, что покупатель может получить выгоду от товара или услуги, взятых в отдельности или вместе с другими легкодоступными ресурсами.
- 29 Цель оценки того, являются ли обещания организации передать товары или услуги покупателю отдельно идентифицируемыми в соответствии с пунктом 27(b), заключается в определении того, является ли обещание в контексте договора по своему характеру обещанием передать каждый такой товар или услугу в отдельности либо обещанием передать объединенную статью или статьи, для которых обещанные товары или услуги являются потребляемыми ресурсами. Факторы, которые указывают на то, что два или более обещаний передать товары или услуги покупателю не являются отдельно идентифицируемыми, включают в себя, среди прочего, перечисленные ниже:
- (a) организация оказывает значительную услугу по интеграции товаров или услуг с другими товарами или услугами, обещанными по договору, в пакет товаров или услуг, который представляет собой совокупный результат или результаты, для получения которых покупатель заключил договор. Иными словами, организация использует товары или услуги в качестве потребляемых ресурсов для создания или обеспечения совокупного результата или результатов, указанных покупателем. Совокупный результат или результаты могут включать в себя несколько этапов, элементов или единиц.
 - (b) один или несколько товаров или услуг значительно модифицируют или адаптируют один или несколько других товаров или услуг либо подвергаются значительной модификации или адаптации одним или несколькими другими товарами или услугами, обещанными по договору.
 - (c) товары или услуги находятся в сильной зависимости друг от друга или в тесной взаимосвязи. Иными словами, на каждый товар или услугу оказывается значительное влияние одним или несколькими другими товарами или услугами по договору. Например, в некоторых случаях два или более товаров или услуг будут оказывать значительное влияние друг на друга, поскольку организация не сможет выполнить свое обещание, передав каждый такой товар или услугу в отдельности.
- 30 Если обещанный товар или услуга не являются отличимыми, организация должна объединять такой товар или услугу с другими обещанными товарами или услугами до тех пор, пока она не идентифицирует пакет товаров или услуг, который является отличимым. В некоторых случаях это приведет к тому, что организация будет учитывать все товары или услуги, обещанные по договору, в качестве одной обязанности к исполнению.

Выполнение обязанностей к исполнению

- 31 Организация должна признавать выручку, когда (или по мере того, как) организация выполняет обязанность к исполнению путем передачи обещанного товара или услуги (т. е. актива) покупателю. Актив передается, когда (или по мере того, как) покупатель получает контроль над таким активом.
- 32 Для каждой обязанности к исполнению, идентифицированной в соответствии с пунктами 22–30, организация должна определить в момент заключения договора, выполняет ли она обязанность к исполнению в течение периода (в соответствии с пунктами 35–37) либо в определенный момент времени (в соответствии с пунктом 38). Если организация выполняет обязанность к исполнению не в течение периода, то следует считать, что обязанность к исполнению выполняется в определенный момент времени.
- 33 В момент их получения и использования товары и услуги являются активами, даже если они существуют только одно мгновение (как в случае со многими услугами). Контроль над активом относится к способности определять способ его использования и получать практически все оставшиеся выгоды от актива. Контроль включает в себя способность препятствовать определению способа использования и получению выгод от актива другими организациями. Выгодами от актива являются потенциальные денежные потоки (поступления или сокращение выбытия денежных средств), которые могут быть получены напрямую или косвенно многими способами, такими как:
- (a) использование актива для производства товаров или оказания услуг (включая общественные услуги);
 - (b) использование актива для увеличения стоимости других активов;
 - (c) использование актива для погашения обязательств или сокращения расходов;
 - (d) продажа или обмен актива;
 - (e) предоставление актива в качестве обеспечения по займу; и
 - (f) удержание актива.
- 34 Оценивая получение покупателем контроля над активом, организация должна принимать во внимание имеющиеся соглашения на обратную покупку актива (см. пункты В64–В76).

Обязанности к исполнению, выполняемые в течение периода

- 35 Организация передает контроль над товаром или услугой в течение периода и, следовательно, выполняет обязанность к исполнению и признает выручку в течение периода, если удовлетворяется любой из следующих критериев:
- (a) покупатель одновременно получает и потребляет выгоды, связанные с выполнением организацией указанной обязанности по мере ее выполнения организацией (см. пункты В3–В4);
 - (b) в процессе выполнения организацией своей обязанности к исполнению создается или улучшается актив (например, незавершенное производство), контроль над которым покупатель получает по мере создания или улучшения этого актива (см. пункт В5); либо
 - (c) выполнение организацией своей обязанности не приводит к созданию актива, который организация может использовать для альтернативных целей (см. пункт 36), и при этом организация обладает юридически защищенным правом на получение оплаты за выполненную к настоящему времени часть договорных работ (см. пункт 37).
- 36 Актив, созданный в результате деятельности организации, не имеет альтернативного способа использования для организации, если условиями договора ограничивается возможность организации свободно определять иную цель использования данного актива в процессе его создания или улучшения либо если она не имеет практической возможности свободно определять иную цель использования актива в его готовом состоянии. Оценка наличия у организации возможности использования актива для альтернативных целей осуществляется в момент заключения договора. После заключения договора организация не может изменить оценку возможности использования актива для альтернативных целей, кроме случаев, когда стороны договора утвердят модификацию договора, которая значительным образом изменит обязанность к исполнению. Пункты В6–В8 содержат руководство по оценке наличия у организации возможности использовать актив для альтернативных целей.
- 37 Организация должна проанализировать условия договора, а также законодательные акты, применимые к договору, при решении вопроса о том, обладает ли она юридически защищенным

правом на получение платы за выполненную к настоящему времени часть работ в соответствии с пунктом 35(с). Право на получение платы за выполненную к настоящему времени часть работ необязательно должно быть представлено фиксированной суммой. Однако в любой момент времени на протяжении срока действия договора организация должна иметь право на сумму, которая как минимум компенсирует организации выполненную к настоящему времени часть работ в случае, если покупатель или другая сторона расторгнет договор по основаниям иным, нежели неисполнение организацией своих обязанностей по договору. Пункты В9–В13 содержат руководство по оценке существования и юридической защищенности права на получение платы, а также того, является ли право организации на получение платы основанием для истребования платы за выполненную к настоящему времени часть работ.

Обязанности к исполнению, выполняемые в определенный момент времени

38 Если обязанность к исполнению не выполняется в течение периода в соответствии с пунктами 35–37, организация выполняет обязанность к исполнению в определенный момент времени. Для определения момента времени, в который покупатель получает контроль над обещанным активом, а организация выполняет обязанность к исполнению, организация должна принимать во внимание требования к контролю в пунктах 31–34. Кроме того, организация должна учитывать индикаторы передачи контроля, которые, среди прочего, включают в себя перечисленные ниже:

- (a) У организации имеется существующее право на оплату актива – если покупатель в настоящее время обязан осуществить оплату актива, это может указывать на то, что покупатель получил возможность определять способ использования и получать практически все оставшиеся выгоды от актива, являющегося предметом обмена.
- (b) У покупателя имеется право собственности на актив – право собственности может указывать на то, какая сторона договора может определять способ использования и получать практически все оставшиеся выгоды от актива либо ограничивать доступ других организаций к таким выгодам. Таким образом, передача права собственности на актив может свидетельствовать о том, что покупатель получил контроль над активом. Если организация сохраняет право собственности исключительно для защиты от неуплаты со стороны покупателя, такие права организации не будут препятствовать получению покупателем контроля над активом.
- (c) Организация передала право физического владения активом – физическое владение активом со стороны покупателя может указывать на наличие у покупателя возможности определять способ использования и получать практически все оставшиеся выгоды от актива либо ограничивать доступ других организаций к таким выгодам. Однако физическое владение может иметь место и в отсутствие контроля над активом. Например, в некоторых договорах обратной покупки и в некоторых консигнационных соглашениях покупатель или консигнатор может физически владеть активом, который контролирует организация. И наоборот, в некоторых соглашениях о продаже с выставлением счета и отложенной поставкой организация может физически владеть активом, который контролирует покупатель. Пункты В64–В76, В77–В78 и В79–В82 содержат руководство по учету договоров обратной покупки, консигнационных соглашений и соглашений о продаже с выставлением счета и отложенной поставкой, соответственно.
- (d) Покупатель подвержен значительным рискам и выгодам, связанным с правом собственности на актив, – передача покупателю значительных рисков и выгод, связанных с правом собственности на актив, может указывать на то, что покупатель получил возможность определять способ использования и получать практически все оставшиеся выгоды от актива. Однако, оценивая риски и выгоды, связанные с правом собственности на обещанный актив, организация должна исключить любые риски, обуславливающие отдельную обязанность к исполнению в дополнение к обязанности к исполнению по передаче актива. Например, организация могла передать контроль над активом покупателю, но еще не исполнить дополнительную обязанность к исполнению по обеспечению текущего обслуживания переданного актива.
- (e) Покупатель принял актив – принятие актива покупателем может указывать на то, что он получил возможность определять способ использования и получать практически все оставшиеся выгоды от актива. Для оценки влияния условия договора о принятии покупателем на определение момента передачи контроля над активом организация должна принимать во внимание руководство в пунктах В83–В86.

Оценка степени выполнения обязанности к исполнению

- 39 Для каждой обязанности к исполнению, выполняемой в течение периода в соответствии с пунктами 35–37, организация должна признавать выручку в течение периода, оценивая степень полноты выполнения обязанности к исполнению. Целью оценки степени выполнения является отображение результатов деятельности организации по передаче контроля над товарами или услугами, обещанными покупателю (т. е. выполнения обязанности к исполнению организации).
- 40 Организация должна применять один метод оценки степени выполнения для каждой обязанности к исполнению, выполняемой в течение периода, и, кроме этого, такой метод должен применяться последовательно в отношении аналогичных обязанностей к исполнению и в аналогичных обстоятельствах. На конец каждого отчетного периода организация должна переоценивать степень выполнения обязанности к исполнению, выполняемой в течение периода.

Методы оценки степени выполнения

- 41 К надлежащим методам оценки степени выполнения относятся методы результатов и методы ресурсов. Пункты B14–B19 содержат руководство по использованию методов результатов и методов ресурсов для оценки степени выполнения организацией обязанности к исполнению. Определяя надлежащий метод оценки степени выполнения, организация должна принимать во внимание характер товара или услуги, которые организация обещала передать покупателю.
- 42 При применении метода оценки степени выполнения организация должна исключить из оценки степени выполнения товары или услуги, контроль над которыми организация не передала покупателю. И наоборот, организация должна включить в оценку степени выполнения товары или услуги, контроль над которыми организация передала покупателю, выполняя обязанность к исполнению.
- 43 По мере изменения обстоятельств с течением времени организация должна обновлять оценку степени выполнения для отражения изменений результатов выполнения обязанности к исполнению. Такие изменения оценки степени выполнения должны учитываться в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» как изменения в бухгалтерских оценках.

Обоснованные оценки степени выполнения

- 44 Организация должна признавать выручку по обязанности к исполнению, выполняемой в течение периода, только если организация может обоснованно оценить степень выполнения обязанности к исполнению. Организация не будет способна обоснованно оценить степень выполнения обязанности к исполнению, если у нее не будет иметься достаточной надежной информации, которая требовалась бы для применения надлежащего метода оценки степени выполнения.
- 45 В некоторых обстоятельствах (например, на ранних этапах выполнения договора) организация может быть неспособна обоснованно оценить результат выполнения обязанности к исполнению, но при этом ожидать возмещения затрат, понесенных в связи с выполнением обязанности к исполнению. В таких обстоятельствах до того момента, когда организация сможет обоснованно оценить результат выполнения обязанности к исполнению, организация должна признавать выручку только в объеме понесенных затрат.

Оценка

- 46 Когда (или по мере того, как) обязанность к исполнению выполняется, организация должна признавать в качестве выручки часть цены сделки (исключающей оценки переменного возмещения, являющиеся ограниченными в соответствии с пунктами 56–58), распределяемую на данную обязанность к исполнению.

Определение цены сделки

- 47 Организация должна анализировать условия договора и свою обычную деловую практику при определении цены сделки. Цена сделки – это сумма возмещения, право на которое организация ожидает получить в обмен на передачу обещанных товаров или услуг покупателю, исключая суммы, полученные от имени третьих сторон (например, некоторые

налоги с продаж). Возмещение, обещанное по договору с покупателем, может включать в себя фиксированные суммы, переменные суммы либо и те, и другие.

- 48 Характер, распределение во времени и сумма возмещения, обещанного покупателем, влияет на оценку цены сделки. Определяя цену сделки, организация должна принимать во внимание влияние всех перечисленных ниже факторов:
- (a) переменное возмещение (см. пункты 50–55 и 59);
 - (b) ограничение оценок переменного возмещения (см. пункты 56–58);
 - (c) наличие значительного компонента финансирования в договоре (см. пункты 60–65);
 - (d) неденежное возмещение (см. пункты 66–69); и
 - (e) возмещение, подлежащее уплате покупателю (см. пункты 70–72).
- 49 Для целей определения цены сделки организация должна предположить, что товары или услуги будут переданы покупателю, как обещано в соответствии с существующим договором, и договор не будет расторгнут, продлен или модифицирован.

Переменное возмещение

- 50 Если возмещение, обещанное по договору, включает в себя переменную сумму, организация должна оценить сумму возмещения, право на которое организация получит в обмен на передачу обещанных товаров или услуг покупателю.
- 51 Сумма возмещения может варьироваться ввиду скидок, специальных скидок, возврата средств, кредитов, уступок в цене, стимулов, бонусов за результаты, штрафов или других аналогичных статей. Обещанное возмещение также может варьироваться, если право организации на возмещение зависит от наступления или ненаступления будущего события. Например, сумма возмещения будет переменной, если продукция продавалась с правом на возврат либо если фиксированная сумма была обещана в качестве бонуса за результаты в случае завершения определенного этапа.
- 52 Переменный характер возмещения, обещанного покупателем, может быть явно указан в договоре. Помимо условий договора, обещанное возмещение является переменным в следующих обстоятельствах:
- (a) у покупателя имеются обоснованные ожидания, обусловленные обычной деловой практикой организации, опубликованной политикой или конкретными заявлениями, что организация примет сумму возмещения, которая будет меньше, чем указанная в договоре. Иными словами, предполагается, что организация предложит уступку в цене. В зависимости от юрисдикции, отрасли или покупателя такое предложение может упоминаться как скидка, возвратная скидка, возврат средств или кредит;
 - (b) прочие факты и обстоятельства указывают на то, что при заключении договора с покупателем организация намерена предложить покупателю уступку в цене.
- 53 Организация должна оценить сумму переменного возмещения, используя один из приведенных ниже методов, в зависимости от того, какой из них с точки зрения организации лучше прогнозирует сумму возмещения, право на которое получит организация:
- (a) Ожидаемая стоимость – это сумма взвешенных с учетом вероятности возможных значений ожидаемого возмещения из диапазона его возможных значений. Ожидаемая стоимость может быть надлежащей оценкой величины переменного возмещения, если у организации имеется большое количество договоров с аналогичными характеристиками.
 - (b) Наиболее вероятная величина – это единственное наиболее вероятное значение ожидаемого возмещения из диапазона его возможных значений (т. е. единственный наиболее вероятный результат договора). Наиболее вероятная величина может быть надлежащей оценкой величины переменного возмещения, если у договора есть только два возможных результата (например, организация либо получает бонус за результат, либо нет).
- 54 Организация должна применять один метод последовательно в рамках договора при оценке влияния неопределенности на сумму переменного возмещения, право на которое получит организация. Кроме того, организация должна анализировать всю информацию (относящуюся к прошлым периодам, текущую и прогнозы), которая является обоснованно доступной для организации, и идентифицировать обоснованное количество возможных значений суммы возмещения. Информация, которую использует организация для оценки суммы переменного возмещения, как

правило, будет аналогична информации, которую использует руководство организации в рамках тендерной процедуры и при определении цен на обещанные товары или услуги.

Обязательства в отношении возврата средств

- 55 Организация должна признать обязательство в отношении возврата средств, если организация получает возмещение от покупателя и ожидает, что она вернет все или часть данного возмещения покупателю. Обязательство в отношении возврата средств оценивается по сумме полученного (или подлежащего получению) возмещения, право на которое организация не ожидает получить (т. е. суммы, не включенные в цену сделки). Обязательство в отношении возврата средств (и соответствующее изменение цены сделки и, следовательно, *обязательства по договору*) необходимо корректировать в конце каждого отчетного периода с учетом изменения обстоятельств. Для учета обязательства в отношении возврата средств, относящегося к продаже с правом на возврат, организация должна применять руководство в пунктах B20–B27.

Ограничение оценок переменного возмещения

- 56 Организация должна включить в цену сделки некоторую часть или всю сумму переменного возмещения, оцененного в соответствии с пунктом 53, только в той степени, в которой в высшей степени вероятно, что при последующем разрешении неопределенности, присущей переменному возмещению, не произойдет значительного уменьшения суммы признанной накопительным итогом выручки.
- 57 При оценке того, является ли в высшей степени вероятным, что при последующем разрешении неопределенности, присущей переменному возмещению, не произойдет значительного уменьшения суммы признанной накопительным итогом выручки, организация должна принимать во внимание как вероятность, так и величину уменьшения выручки. Факторы, которые могут увеличить вероятность или величину уменьшения выручки, среди прочего, включают в себя перечисленные ниже:
- (a) сумма возмещения крайне восприимчива к факторам, на которые не может повлиять организация. Такие факторы могут включать в себя волатильность на рынке, суждение или действия третьих сторон, погодные условия и высокий риск морального износа обещанного товара или услуги;
 - (b) разрешение неопределенности в отношении суммы возмещения не ожидается в течение длительного периода времени;
 - (c) опыт организации (или иное подтверждение) в контексте аналогичных видов договоров ограничен либо опыт (или иное подтверждение) имеет ограниченную прогностическую ценность;
 - (d) у организации сложилась практика предложения широкого спектра уступок в цене либо изменения сроков и условий платежа по аналогичным договорам в аналогичных обстоятельствах;
 - (e) договор предусматривает большое количество и широкий спектр возможных сумм возмещения.

- 58 Организация должна применять пункт B63 для учета возмещения в форме обещанных в обмен на лицензию на интеллектуальную собственность роялти, основанных на продажах или использовании.

Повторная оценка переменного возмещения

- 59 В конце каждого отчетного периода организация должна обновлять оценку цены сделки (включая обновление анализа того, являются ли оценки переменного вознаграждения ограниченными) для правдивого представления обстоятельств, имеющих место на конец отчетного периода, и изменения обстоятельств в течение отчетного периода. Организация должна учитывать изменения цены сделки в соответствии с пунктами 87–90.

Наличие в договоре значительного компонента финансирования

- 60 Определяя цену сделки, организация должна корректировать обещанную сумму возмещения с учетом влияния временной стоимости денег, если сроки выплат, согласованные сторонами договора (явно или неявно), предоставляют покупателю или организации значительную выгоду от финансирования передачи товаров или услуг покупателю. В таких обстоятельствах договор

- содержит значительный компонент финансирования. Значительный компонент финансирования может существовать вне зависимости от того, указано ли обещание финансирования в договоре в явной форме или подразумевается условиями оплаты, согласованными сторонами договора.
- 61 Целью корректировки обещанной суммы возмещения с учетом значительного компонента финансирования является признание организацией выручки в сумме, отражающей цену, которую покупатель заплатил бы за обещанные товары или услуги, если бы покупатель платил за такие товары или услуги денежными средствами, когда (или по мере того, как) они переходят к покупателю (т. е. «денежная» цена продажи). Организация должна принимать во внимание все уместные факты и обстоятельства при определении того, содержит ли договор компонент финансирования и является ли компонент финансирования значительным для договора, включая оба фактора ниже:
- (a) разница (при наличии таковой) между суммой обещанного возмещения и «денежной» ценой продажи обещанных товаров или услуг; и
 - (b) совокупное влияние:
 - (i) ожидаемого промежутка времени между передачей организацией обещанных товаров и услуг покупателю и моментом оплаты покупателем таких товаров или услуг; и
 - (ii) преобладающих процентных ставок на соответствующем рынке.
- 62 Несмотря на результаты анализа в пункте 61, в договоре с покупателем будет отсутствовать значительный компонент финансирования при наличии любого из факторов ниже:
- (a) покупатель оплатил товары или услуги заранее, и сроки передачи таких товаров или услуг определяются покупателем;
 - (b) значительная часть возмещения, обещанного покупателем, является переменной, а сумма или сроки выплаты такого возмещения варьируются в зависимости от наступления или ненаступления будущего события, которое, по сути, неподконтрольно покупателю или организации (например, если возмещение представлено роялти, основанными на продажах);
 - (c) разница между обещанным возмещением и «денежной» ценой продажи товара или услуги (как описано в пункте 61) возникает по причинам, отличным от предоставления финансирования покупателю либо организации, и соразмерна причине ее возникновения. Например, условия оплаты могут защищать организацию или покупателя от неспособности другой стороны соответствующим образом выполнить некоторые или все свои обязательства по договору.
- 63 В качестве упрощения практического характера организация не должна корректировать обещанную сумму возмещения с учетом влияния значительного компонента финансирования, если в момент заключения договора организация ожидает, что период между передачей организацией обещанного товара или услуги покупателю и оплатой покупателем такого товара или услуги составит не более одного года.
- 64 Для достижения цели, указанной в пункте 61, при корректировке обещанной суммы возмещения с учетом значительного компонента финансирования организация должна использовать ставку дисконтирования, которая применялась бы для отдельной операции финансирования между организацией и ее покупателем в момент заключения договора. Такая ставка будет отражать кредитные характеристики стороны, получающей финансирование по договору, а также обеспечение или залог, предоставленные покупателем или организацией, включая активы, передаваемые в рамках договора. Организация может иметь возможность определить такую ставку путем идентификации ставки, которая дисконтирует номинальную сумму обещанного возмещения до цены, которую покупатель уплатил бы денежными средствами за товары или услуги, в тот момент, когда (или по мере того, как) они переходят к покупателю. После заключения договора организация не должна корректировать ставку дисконтирования с учетом изменений процентных ставок или прочих обстоятельств (например, изменение оценки кредитного риска покупателя).
- 65 Организация должна представлять влияние финансирования (процентная выручка или процентные расходы) в отчете о совокупном доходе отдельно от выручки по договорам с покупателями. Процентная выручка или процентные расходы признаются только в той степени, в которой при учете договора с покупателем признаются *актив по договору* (или дебиторская задолженность) или обязательство по договору.

Неденежное возмещение

- 66 Чтобы определить цену сделки для договоров, по которым покупатель обещает возмещение в форме, отличной от денежных средств, организация должна оценить неденежное возмещение (или обещание неденежного возмещения) по справедливой стоимости.
- 67 Если организация не может обоснованно оценить справедливую стоимость неденежного возмещения, организация должна оценить возмещение косвенно, на основании цены обособленной продажи товаров или услуг, обещанных покупателю (или классу покупателей) в обмен на возмещение.
- 68 Справедливая стоимость неденежного возмещения может изменяться в зависимости от формы возмещения (например, изменение цены акции, которую организация вправе получить от покупателя). Если справедливая стоимость неденежного возмещения, обещанного покупателем, изменяется по причинам, отличным от формы возмещения (например, справедливая стоимость может изменяться в зависимости от результатов деятельности организации), организация должна применять требования пунктов 56–58.
- 69 Если покупатель предоставляет товары или услуги (например, материалы, оборудование или персонал) с целью содействия выполнению договора организацией, организация должна оценить, получает ли она контроль над такими предоставленными товарами или услугами. Если это так, организация должна учитывать предоставленные товары или услуги в качестве неденежного возмещения, полученного от покупателя.

Возмещение, подлежащее уплате покупателю

- 70 Возмещение, подлежащее уплате покупателю, включает в себя суммы денежных средств, которые организация выплачивает или ожидает выплатить покупателю (или другим сторонам, которые приобретают товары или услуги организации у покупателя). Возмещение, подлежащее уплате покупателю, также включает в себя кредит или другие статьи (например, купон или ваучер), которые могут быть зачтены против сумм, причитающихся организации (или другим сторонам, которые приобретают товары или услуги у покупателя). Организация должна учитывать возмещение, подлежащее уплате покупателю, как уменьшение цены сделки и, следовательно, выручки, за исключением случаев, когда выплата в пользу покупателя осуществляется в обмен на отличимые товар или услугу (как описано в пунктах 26–30), которые покупатель передает организации. Если возмещение, подлежащее уплате покупателю, включает в себя переменную сумму, организация должна оценить цену сделки (в том числе провести анализ того, не является ли оценка переменного возмещения ограниченной) в соответствии с пунктами 50–58.
- 71 Если возмещение, подлежащее уплате покупателю, является оплатой за отличимый товар или услугу, поставляемые покупателем, организация должна учитывать закупку товара или услуги аналогично тому, как она учитывает другие закупки у поставщиков. Если сумма возмещения, подлежащего уплате покупателю, превышает справедливую стоимость отличимых товара или услуги, получаемых организацией от покупателя, организация должна учитывать такое превышение как уменьшение цены сделки. Если организация не может обоснованно оценить справедливую стоимость товара или услуги, полученных от покупателя, она должна учитывать все возмещение, подлежащее уплате покупателю, как уменьшение цены сделки.
- 72 Соответственно, если возмещение, подлежащее уплате покупателю, учитывается как уменьшение цены сделки, организация должна признавать уменьшение выручки, когда (или по мере того, как) происходит более позднее из двух событий, приведенных ниже:
- (a) организация признает выручку в отношении передачи соответствующих товаров или услуг покупателю; и
 - (b) организация выплачивает или обещает выплатить возмещение (даже если выплата обусловлена будущим событием). Такое обещание может подразумеваться обычной деловой практикой организации.

Распределение цены сделки на обязанности к исполнению

- 73 Целью распределения цены сделки является распределение организацией цены сделки на каждую обязанность к исполнению (или отличимые товар или услугу) в сумме, отображающей величину возмещения, право на которое организация ожидает получить в обмен на передачу обещанных товаров или услуг покупателю.

- 74 Для достижения данной цели организация должна распределить цену сделки на каждую обязанность к исполнению, идентифицированную в договоре, на основе относительной цены отдельной продажи в соответствии с пунктами 76–80, за исключением ситуаций, описанных в пунктах 81–83 (для распределения скидок) и пунктах 84–86 (для распределения возмещения, которое включает в себя переменные суммы).
- 75 Пункты 76–86 не применяются, если в договоре присутствует лишь одна обязанность к исполнению. Однако пункты 84–86 могут применяться, если организация обещает передать ряд отличимых товаров или услуг, идентифицированных в качестве одной обязанности к исполнению в соответствии с пунктом 22(b), а обещанное возмещение включает в себя переменные суммы.

Распределение на основе цен обособленной продажи

- 76 Для распределения цены сделки на каждую обязанность к исполнению на основе относительной цены обособленной продажи организация должна определить цену обособленной продажи в момент заключения договора для отличимого товара или услуги, лежащих в основе каждой обязанности к исполнению по договору, и распределить цену сделки пропорционально таким ценам обособленной продажи.
- 77 Цена обособленной продажи – это цена, по которой организация продала бы покупателю обещанные товар или услугу в отдельности. Наилучшим подтверждением цены обособленной продажи является наблюдаемая цена товара или услуги, когда организация продает такой товар или услугу в отдельности в аналогичных обстоятельствах и аналогичным покупателям. Указанная в договоре цена или цена по прейскуранту может быть ценой обособленной продажи такого товара или услуги (но не должна по умолчанию считаться таковой).
- 78 Если цена обособленной продажи не является наблюдаемой напрямую, организация должна оценить цену обособленной продажи по сумме, которая привела бы к тому, что распределение цены сделки отвечало бы цели распределения в пункте 73. Оценивая цену обособленной продажи, организация должна анализировать всю информацию (включая рыночные условия, факторы, специфичные для организации, и информацию о покупателе или классе покупателей), которая является обоснованно доступной для организации. При этом организация должна максимально использовать наблюдаемые исходные данные и применять методы оценки последовательно в аналогичных обстоятельствах.
- 79 Подходящие методы оценки цены обособленной продажи товара или услуги включают в себя, среди прочего, перечисленные ниже:
- (a) Подход, основанный на скорректированной рыночной оценке – организация может провести анализ рынка, на котором она продает товары или услуги, и определить цену, которую покупатель на таком рынке согласился бы уплатить за такие товары или услуги. Такой подход также может подразумевать использование цен конкурентов организации на аналогичные товары или услуги и корректировку таких цен в той степени, в которой это необходимо, для отражения затрат и маржи организации.
 - (b) Подход, основанный на ожидаемых затратах с учетом маржи – организация может спрогнозировать свои ожидаемые затраты на выполнение обязанности к исполнению, а затем прибавить соответствующую маржу для данного товара или услуги.
 - (c) Остаточный подход – организация может оценить цену обособленной продажи на основе общей цены сделки за вычетом суммы наблюдаемых цен обособленной продажи других товаров или услуг, обещанных по договору. Однако организация может использовать остаточный подход для оценки цены обособленной продажи товара или услуги (в соответствии с пунктом 78) лишь в случае соблюдения одного из критериев ниже:
 - (i) организация продает один и тот же товар или услугу различным покупателям (одновременно или почти одновременно), получая при этом существенно различающиеся суммы (т. е. цена продажи является в высшей степени переменной, поскольку типичная цена обособленной продажи не является очевидной на основе операций в прошлом или других наблюдаемых подтверждений); либо
 - (ii) организация еще не установила цену на такой товар или услугу, а товар или услуга ранее не продавались отдельно (т. е. цена продажи является неопределенной).
- 80 Для оценки цен обособленной продажи товаров или услуг, обещанных по договору, может понадобиться комбинация методов, если два (две) или несколько таких товаров или услуг имеют в высшей степени переменные или неопределенные цены обособленной продажи. Например, организация может использовать остаточный подход для оценки агрегированной цены

обособленной продажи для обещанных товаров или услуг, имеющих в высшей степени переменные или неопределенные цены обособленной продажи, а затем использовать другой метод оценки цен обособленной продажи каждого из остальных товаров или услуг относительно такой расчетной агрегированной цены обособленной продажи, определенной в соответствии с остаточным подходом. Когда организация использует комбинацию методов для оценки цены обособленной продажи каждого(ой) обещанного(ой) товара или услуги по договору, организация должна оценить, будет ли распределение цены сделки на основе таких расчетных цен обособленной продажи соответствовать цели распределения цены сделки в пункте 73 и требованиям к оценке цен обособленной продажи в пункте 78.

Распределение скидки

- 81 Покупатель получает скидку за покупку пакета товаров или услуг, если сумма цен обособленной продажи таких обещанных товаров или услуг по договору превышает обещанное возмещение по договору. За исключением ситуаций, когда организация в соответствии с пунктом 82 располагает наблюдаемым подтверждением того, что вся скидка относится исключительно к одной или нескольким, но не всем обязанностям к исполнению по договору, организация должна распределить скидку пропорционально на все обязанности к исполнению по договору. Пропорциональное распределение скидки в таких обстоятельствах является следствием распределения организацией цены сделки на каждую обязанность к исполнению на основе относительных цен обособленной продажи соответствующих отличимых товаров или услуг.
- 82 Организация должна распределять всю скидку на одну или несколько, но не все, обязанности к исполнению по договору в случае соблюдения всех критериев ниже:
- (a) организация регулярно продает каждый отличимый товар или услугу (или каждый пакет отличимых товаров или услуг) в договоре в отдельности;
 - (b) организация также регулярно продает в отдельности пакет (или пакеты) некоторых таких отличимых товаров или услуг со скидкой к цене обособленной продажи товаров или услуг в каждом пакете; и
 - (c) скидка, относящаяся к каждому пакету товаров или услуг, описанному в пункте 82(b), является практически такой же, как и скидка в договоре, а анализ товаров или услуг в каждом пакете обеспечивает наблюдаемое подтверждение обязанности к исполнению (или обязанностей к исполнению), к которой относится вся скидка, предусмотренная в договоре.
- 83 Если вся скидка относится на одну или несколько обязанностей к исполнению в договоре в соответствии с пунктом 82, организация должна распределить скидку до использования остаточного подхода для оценки цены обособленной продажи товара или услуги в соответствии с пунктом 79(c).

Распределение переменного возмещения

- 84 Переменное возмещение, обещанное по договору, может относиться ко всему договору или к его определенной части, например:
- (a) одной или нескольким, но не всем обязанностям к исполнению в договоре (например, бонус может зависеть от передачи организацией конкретного обещанного товара или услуги в течение указанного периода времени); либо
 - (b) одному или нескольким, но не всем отличимым товарам или услугам, обещанным в рамках ряда отличимых товаров или услуг, который представляет собой одну обязанность к исполнению в соответствии с пунктом 22(b) (например, возмещение, обещанное за второй год двухлетнего договора на оказание услуг по уборке, увеличится на основе изменений оговоренного индекса инфляции).
- 85 Организация должна распределить всю переменную сумму (и последующие изменения такой суммы) на обязанность к исполнению или на отличимые товар или услугу, которые являются частью одной обязанности к исполнению в соответствии с пунктом 22(b), при условии соблюдения обоих критериев ниже:
- (a) условия переменного платежа относятся непосредственно к деятельности организации по выполнению обязанности к исполнению или передаче отличимого товара или услуги (или к конкретному результату выполнения обязанности к исполнению или передачи отличимых товара или услуги); и

- (b) распределение всей переменной суммы возмещения на обязанность к исполнению или отличимые товар или услугу соответствует цели распределения в пункте 73 при рассмотрении всех обязанностей к исполнению и условий оплаты по договору.
- 86 Требования к распределению цены сделки в пунктах 73–83 должны применяться для распределения оставшейся суммы цены сделки, не удовлетворяющей критериям в пункте 85.

Изменения цены сделки

- 87 После заключения договора цена сделки может измениться ввиду различных причин, включая разрешение неопределенности или прочие изменения обстоятельств, которые изменяют сумму возмещения, право на которое организация ожидает получить в обмен на обещанные товары или услуги.
- 88 Организация должна распределять на обязанности к исполнению в договоре любые последующие изменения цены сделки на той же основе, что и в момент заключения договора. Следовательно, организация не должна повторно распределять цену сделки для отражения изменений цен обособленной продажи после заключения договора. Суммы, распределенные на выполненную обязанность к исполнению, должны признаваться как выручка или как уменьшение выручки в том периоде, в котором произошло изменение цены сделки.
- 89 Организация должна распределять изменение цены сделки в полном объеме на одну или несколько, но не все обязанности к исполнению или отличимые товары или услуги, обещанные в рамках ряда отличимых товаров или услуг, который включается в одну обязанность к исполнению в соответствии с пунктом 22(b), только в случае выполнения приведенных в пункте 85 критериев, относящихся к распределению переменного возмещения.
- 90 Организация должна учитывать изменение цены сделки, возникающее в результате модификации договора, в соответствии с пунктами 18–21. Однако в случае изменения цены сделки, которое происходит после модификации договора, организация должна применять пункты 87–89 для распределения изменения цены сделки, используя один из методов ниже в зависимости от обстоятельств:
- (a) Организация должна распределять изменение цены сделки на обязанности к исполнению, идентифицированные в договоре до его модификации, если, а также в объеме, в котором, изменение цены сделки относится к сумме переменного возмещения, обещанного до модификации договора, а сама модификация учитывается в соответствии с пунктом 21(a).
- (b) В остальных случаях, в которых модификация договора не учитывалась как отдельный договор в соответствии с пунктом 20, организация должна распределять изменение цены сделки на обязанности к исполнению в модифицированном договоре (т. е. обязанности к исполнению, которые были не выполнены или были частично не выполнены непосредственно после модификации).

Затраты по договору

Дополнительные затраты на заключение договора

- 91 Организация должна признавать в качестве актива дополнительные затраты на заключение договора с покупателем, если организация ожидает возмещения таких затрат.
- 92 Дополнительные затраты на заключение договора – это затраты, понесенные организацией в связи с заключением договора с покупателем, которые бы она не понесла, если бы договор не был заключен (например, комиссия за продажу).
- 93 Затраты на заключение договора, которые были бы понесены вне зависимости от заключения договора, должны признаваться в качестве расходов по мере возникновения, за исключением случаев, когда такие затраты однозначно будут возмещены покупателем, вне зависимости от того будет ли заключен договор.
- 94 В качестве упрощения практического характера организация может признавать дополнительные затраты на заключение договора в качестве расходов по мере возникновения, если срок амортизации актива, который организация в противном случае признала бы, составлял бы не более одного года.

Затраты на выполнение договора

- 95 Если затраты, понесенные при выполнении договора с покупателем, не попадают в сферу применения другого стандарта (например, МСФО (IAS) 2 «Запасы», МСФО (IAS) 16 «Основные средства» или МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»), организация должна признавать актив в связи с затратами на выполнение договора исключительно в том случае, если такие затраты удовлетворяют всем критериям ниже:
- (a) затраты относятся непосредственно к договору или к предполагаемому договору, который организация может определенным образом идентифицировать (например, затраты, относящиеся к услугам, которые будут оказаны при продлении существующего договора, или затраты на проектирование актива, который будет передан по конкретному договору, который еще не был утвержден);
 - (b) затраты создают или улучшают качество ресурсов организации, которые будут использоваться в целях выполнения (или продолжения выполнения) обязанностей к исполнению в будущем; и
 - (c) ожидается, что затраты будут возмещены.
- 96 В случае затрат на выполнение договора с покупателем, которые попадают в сферу применения другого стандарта в составе МСФО, организация должна учитывать такие затраты в соответствии с такими другими стандартами в составе МСФО.
- 97 Затраты, которые относятся непосредственно к договору (или к определенному предполагаемому договору), включают в себя следующие затраты:
- (a) прямые затраты на оплату труда (например, жалование или заработная плата работников, которые оказывают обещанные услуги непосредственно покупателю);
 - (b) прямые затраты на материалы (например, расходные материалы, используемые для предоставления обещанных услуг покупателю);
 - (c) распределенные затраты, непосредственно связанные с договором или с деятельностью по договору (например, затраты на управление договором и контроль за его выполнением, страхование и амортизация инструментов, и оборудования и активов в форме права пользования, используемых для выполнения договора);
 - (d) затраты, однозначно подлежащие возмещению покупателем; и
 - (e) другие затраты, которые были понесены исключительно вследствие заключения организацией договора (например, выплаты субподрядчикам).
- 98 Организация должна признавать следующие затраты в качестве расходов по мере их возникновения:
- (a) общие и административные затраты (за исключением случаев, когда такие затраты однозначно подлежат возмещению покупателем в соответствии с договором, в которых организация должна оценивать такие затраты в соответствии с пунктом 97);
 - (b) затраты на непроизводительное использование материалов, трудовых или иных ресурсов для выполнения договора, которые не были отражены в цене договора;
 - (c) затраты, которые относятся к выполненным обязательствам к исполнению (или частично выполненным обязательствам к исполнению) в договоре (т. е. затраты, которые относятся к деятельности в прошлом); и
 - (d) затраты, в отношении которых организация не может определить, относятся ли они к невыполненным обязательствам к исполнению или к выполненным обязательствам к исполнению (либо частично выполненным обязательствам к исполнению).

Амортизация и обесценение

- 99 Актив, признанный в соответствии с пунктом 91 или 95, должен амортизироваться на систематической основе, соответствующей передаче покупателю товаров или услуг, к которым относится актив. Актив может относиться к товарам или услугам, которые будут переданы в соответствии с конкретным предполагаемым договором (как описано в пункте 95(a)).
- 100 Организация должна скорректировать амортизацию для учета значительного изменения ожидаемых организацией сроков передачи покупателю товаров или услуг, к которым относится актив. Такое изменение должно учитываться как изменение в бухгалтерской оценке в соответствии с МСФО (IAS) 8.

- 101 Организация должна признавать убыток от обесценения в составе прибыли или убытка в той степени, в которой балансовая стоимость актива, признанного в соответствии с пунктами 91 или 95, превышает:
- (a) оставшуюся сумму возмещения, которую организация ожидает получить в обмен на товары или услуги, к которым относится актив; за вычетом
 - (b) затрат, непосредственно связанных с предоставлением таких товаров или услуг, которые не были признаны в качестве расходов (см. пункт 97).
- 102 Для целей применения пункта 101 для определения суммы возмещения, которую организация предполагает получить, организация должна использовать принципы определения цены сделки (за исключением требований пунктов 56–58 относительно ограничения оценок переменного возмещения) и корректировать такую сумму с учетом влияния кредитного риска покупателя.
- 103 Прежде чем организация признает убыток от обесценения по активу, признанному в соответствии с пунктами 91 или 95, организация должна признать убыток от обесценения по активам, связанным с договором, которые признаются в соответствии с другим стандартом в составе МСФО (например, МСФО (IAS) 2, МСФО (IAS) 16 и МСФО (IAS) 38). После применения теста на обесценение в пункте 101 организация должна включить полученную балансовую стоимость актива, признанного в соответствии с пунктом 91 или 95, в балансовую стоимость единицы, генерирующей денежные средства, к которой он относится, для целей применения МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» к такой единице, генерирующей денежные средства.
- 104 Организация должна признавать в составе прибыли или убытка восстановление всего или части убытка от обесценения, ранее признанного в соответствии с пунктом 101, когда условия, вызвавшие обесценение, более не имеют место либо произошло их улучшение. Увеличившаяся балансовая стоимость актива не должна превышать сумму, которая была бы определена (за вычетом амортизации), если бы ранее убыток от обесценения признан не был.

Представление

- 105 Если сторона договора исполнила какие-либо обязанности по договору, организация должна представлять договор в отчете о финансовом положении либо в качестве актива по договору, либо в качестве обязательства по договору, в зависимости от соотношения между исполнением организацией обязательств по договору и платежами покупателя. Организация должна представлять отдельно в качестве дебиторской задолженности безусловные права на возмещение.
- 106 Если покупатель выплачивает возмещение либо у организации имеется право на сумму возмещения, которое является безусловным (т. е. дебиторская задолженность), прежде, чем организация передаст товар или услугу покупателю, организация должна представить договор как обязательство по договору, в момент осуществления платежа или в момент, когда платеж становится подлежащим оплате (в зависимости от того, что происходит ранее). Обязательство по договору – это обязанность организации передать покупателю товары или услуги, за которые организация получила возмещение (либо возмещение за которые подлежит уплате) от покупателя.
- 107 Если организация передает товары или услуги покупателю до того, как покупатель выплатит возмещение, или до того момента, когда возмещение становится подлежащим выплате, организация должна представлять договор как актив по договору, за исключением сумм, представляемых в качестве дебиторской задолженности. Актив по договору является правом организации на получение возмещения в обмен на товары или услуги, переданные организацией покупателю. Организация должна оценивать актив по договору на предмет обесценения в соответствии с МСФО (IFRS) 9. Обесценение актива по договору должно оцениваться, представляться и раскрываться на той же основе, что и обесценение финансового актива, который попадает в сферу применения МСФО (IFRS) 9 (см. также пункт 113(b)).
- 108 Дебиторская задолженность – это право организации на возмещение, которое является безусловным. Право на возмещение является безусловным, если наступление момента, когда такое возмещение становится подлежащим выплате, обусловлено лишь течением времени. Например, организация признает дебиторскую задолженность, если у нее имеется существующее право на получение платежа, даже если такая сумма может подлежать возврату в будущем. Организация должна учитывать дебиторскую задолженность в соответствии с МСФО (IFRS) 9. После первоначального признания дебиторской задолженности по договору любая разница между оценкой дебиторской задолженности в соответствии с МСФО (IFRS) 9 и соответствующей ей суммой признанной выручки должна представляться в качестве расходов (например, в качестве убытка от обесценения).

- 109 Настоящий стандарт использует термины «актив по договору» и «обязательство по договору», но не запрещает организации использовать альтернативные названия для этих статей в отчете о финансовом положении. Если организация использует альтернативное название для актива по договору, организация должна предоставить достаточно информации для того, чтобы пользователь финансовой отчетности мог разграничить дебиторскую задолженность и активы по договору.

Раскрытие информации

- 110 Целью требований к раскрытию информации является раскрытие организацией достаточной информации, позволяющей пользователям финансовой отчетности понять характер, величину, сроки и неопределенность возникновения выручки и денежных потоков, обусловленных договорами с покупателями. Для достижения данной цели организация должна раскрывать качественную и количественную информацию обо всем нижеперечисленном:
- (a) договоры с покупателями (см. пункты 113–122);
 - (b) значительные суждения и изменения в суждениях, которые использовались при применении настоящего стандарта в отношении таких договоров (см. пункты 123–126); и
 - (c) активы, признанные в связи с затратами на заключение или выполнение договора с покупателями в соответствии с пунктами 91 или 95 (см. пункты 127–128).
- 111 Организация должна определить степень детализации, необходимую для достижения цели раскрытия информации, и важность каждого из различных требований. Организация должна агрегировать или дезагрегировать раскрываемую информацию таким образом, чтобы полезная информация не была скрыта либо в результате включения в раскрываемую информацию большого количества незначительных деталей, либо вследствие агрегирования статей с существенно отличающимися характеристиками.
- 112 Организация не должна раскрывать информацию в соответствии с настоящим стандартом, если она предоставила эту информацию в соответствии с другим МСФО.

Договоры с покупателями

- 113 Организация должна раскрывать все указанные ниже суммы за отчетный период, за исключением случаев, когда такие суммы представлены отдельно в отчете о совокупном доходе в соответствии с другими МСФО:
- (a) выручка, признанная по договорам с покупателями, которую организация должна раскрывать отдельно от других источников выручки; и
 - (b) убытки от обесценения, признанные (в соответствии с МСФО (IFRS) 9) по дебиторской задолженности или активам по договорам, относящимся к договорам организации с покупателями, которые организация должна раскрывать отдельно от убытков от обесценения по другим договорам.

Детализация информации о выручке

- 114 Организация должна детализировать информацию о выручке, признанной по договорам с покупателями, по категориям, отражающим то, каким образом экономические факторы влияют на характер, величину, сроки и неопределенность возникновения выручки и денежных потоков. Организация должна применять руководство в пунктах В87–В89 при выборе категорий, которые будут использоваться для детализации информации о выручке.
- 115 Кроме того, организация должна раскрывать достаточно информации, позволяющей пользователям финансовой отчетности понять отношение между раскрытием информации о детализированной выручке (в соответствии с пунктом 114) и информацией о выручке, которая раскрывается по каждому отчетному сегменту, если организация применяет МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты».

Остатки по договору

- 116 Организация должна раскрывать информацию обо всем нижеперечисленном:

- (a) остатки на начало и конец периода для дебиторской задолженности, активов по договорам и обязательств по договорам, относящиеся к договорам с покупателями, если они отдельно не представлены или не раскрыты иным образом;
 - (b) выручка, признанная в отчетном периоде, которая была включена в состав остатка обязательства по договорам с покупателями на начало периода; и
 - (c) выручка, признанная в отчетном периоде, относящаяся к выполненным (или частично выполненным) в предыдущих периодах обязанностям к исполнению (например, изменения цены сделки).
- 117 Организация должна объяснять, каким образом сроки выполнения обязанностей к исполнению (см. пункт 119(a)) относятся к обычным срокам оплаты (см. пункт 119(b)), а также влияние таких факторов на остатки актива по договорам и обязательства по договорам. В рамках предоставляемого объяснения можно использовать качественную информацию.
- 118 Организация должна объяснять значительные изменения остатков актива по договорам и обязательства по договорам в течение отчетного периода. Объяснение должно включать в себя качественную и количественную информацию. Примерами изменений остатков активов по договорам и обязательств по договорам являются:
- (a) изменения в результате объединения бизнесов;
 - (b) кумулятивные корректировки выручки, влияющие на соответствующие актив по договору или обязательство по договору, включая корректировки, обусловленные изменением оценки степени выполнения обязанностей к исполнению по договору, изменением оценки цены сделки (включая изменения в результатах анализа того, является ли оценка переменного возмещения ограниченной) или модификацией договора;
 - (c) обесценение актива по договору;
 - (d) изменение периода времени, истечение которого необходимо для того, чтобы право на возмещение стало безусловным (т. е. чтобы актив по договору с покупателем был реклассифицирован в состав дебиторской задолженности); и
 - (e) изменение периода времени, в течение которого должна быть выполнена обязанность к исполнению (т. е. периода времени для признания выручки, возникающей по обязательству по договору).

Обязанности к исполнению

- 119 Организация должна раскрывать информацию о своих обязанностях к исполнению в договорах с покупателями, включая описание всего нижеперечисленного:
- (a) момент, когда организация обычно выполняет обязанность к исполнению (например, при отгрузке, при доставке, по мере оказания услуг или после завершения оказания услуги), включая то, когда обязанности к исполнению выполняются в соглашении о продаже с выставлением счета и отложенной поставкой;
 - (b) значительные условия оплаты (например, когда обычно наступает момент, когда возмещение становится подлежащим оплате, присутствует ли в договоре значительный компонент финансирования, является ли сумма возмещения переменной, ограничивается ли обычно оценка переменного возмещения в соответствии с пунктами 56–58);
 - (c) характер товаров или услуг, которые организация пообещала передать, с указанием обязанностей к исполнению по организации передачи товаров или услуг покупателю другой стороной (т. е. если организация выступает в качестве агента);
 - (d) обязательства в отношении возвратов товаров, возвратов средств и прочие аналогичные обязательства; и
 - (e) виды гарантий и соответствующих обязательств.

Цена сделки, распределяемая на оставшиеся обязанности к исполнению

- 120 Организация должна раскрывать следующую информацию об оставшихся обязанностях к исполнению:
- (a) совокупная величина цены сделки, распределенная на обязанности к исполнению, являющиеся невыполненными (или частично невыполненными) на конец отчетного периода; и

- (b) объяснение того, когда организация ожидает признать в качестве выручки сумму, раскрытую в соответствии с пунктом 120(a), которое организация должна раскрывать одним из следующих способов:
- (i) на количественной основе, используя временные интервалы, в наибольшей степени соответствующие периоду выполнения оставшихся обязанностей к исполнению; либо
 - (ii) используя качественную информацию.
- 121 В качестве упрощения практического характера организация не должна раскрывать информацию в пункте 120 для обязанностей к исполнению при условии соблюдения любого из условий ниже:
- (a) обязанность к исполнению является частью договора, первоначальный ожидаемый срок действия которого составляет не более одного года; либо
 - (b) организация признает выручку от выполнения обязанности к исполнению в соответствии с пунктом B16.
- 122 Организация должна пояснить, используя качественную информацию, применяет ли она упрощение практического характера в пункте 121, а также тот факт, что какое-то возмещение по договорам с покупателями не включено в цену сделки и, следовательно, не включено в состав информации, раскрываемой в соответствии с пунктом 120. Например, оценка цены сделки не будет включать в себя расчетные суммы переменного возмещения, которые являются ограниченными (см. пункты 56–58).

Значительные суждения при применении настоящего стандарта

- 123 Организация должна раскрывать информацию о суждениях и изменениях в суждениях, использовавшихся при применении настоящего стандарта, которые значительно влияют на определение суммы и распределение во времени выручки по договорам с покупателями. В частности, организация должна объяснить суждения и изменения в суждениях, которые использовались при определении обеих позиций ниже:
- (a) распределение во времени выполнения обязанностей к исполнению (см. пункты 124–125); и
 - (b) цена сделки и суммы, распределенные на обязанности к исполнению (см. пункт 126).

Определение распределения во времени выполнения обязанностей к исполнению

- 124 Для обязанностей к исполнению, которые организация выполняет в течение периода, необходимо раскрывать:
- (a) методы, используемые для признания выручки (например, описание используемых методов результатов и методов ресурсов, а также того, каким образом применяются эти методы); и
 - (b) объяснение того, почему используемые методы обеспечивают правдивое отображение передачи товаров или услуг.
- 125 Для обязанностей к исполнению, выполняемых организацией в определенный момент времени, необходимо раскрывать значительные суждения, использованные при оценке того, в какой момент времени покупатель получает контроль над обещанными товарами или услугами.

Определение цены сделки и сумм, распределяемых на обязанности к исполнению

- 126 Организация должна раскрывать информацию о методах, исходных данных и допущениях, используемых во всех случаях ниже:
- (a) определение цены сделки, подразумевающее, помимо прочего, оценку переменного возмещения, корректировку возмещения с учетом влияния временной стоимости денег и оценку неденежного возмещения;
 - (b) анализ того, являются ли оценки переменного возмещения ограниченными;

- (c) распределение цены сделки, включая оценку цен обособленной продажи обещанных товаров или услуг и распределение скидок и переменного возмещения, на соответствующую часть договора (если применимо); и
- (d) оценка обязательств в отношении возврата товаров, возврата средств и прочих аналогичных обязательств.

Активы, признаваемые в связи с затратами на заключение или выполнение договора с покупателем

127 Организация должна представить описание:

- (a) суждений, использовавшихся при определении суммы затрат, понесенных при заключении или выполнении договора с покупателем (в соответствии с пунктами 91 или 95); и
- (b) метода, используемого ею для определения амортизации за каждый отчетный период.

128 Организация должна раскрывать перечисленную ниже информацию:

- (a) остатки на конец периода по активам, признанным в связи с затратами, понесенными при заключении или выполнении договора с покупателем (в соответствии с пунктами 91 или 95), в разрезе основных категорий актива (например, затраты на заключение договоров с покупателями, затраты, понесенные до заключения договора, и подготовительные затраты по договору); и
- (b) сумма амортизации и убытки от обесценения, признанные в отчетном периоде.

Упрощения практического характера

129 Если организация решает воспользоваться упрощением практического характера в пункте 63 (о наличии значительного компонента финансирования) или в пункте 94 (о дополнительных затратах на заключение договора), организация должна раскрыть этот факт.

Приложение А Определение терминов

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего стандарта.

| | |
|--|---|
| Договор | Соглашение между двумя или несколькими сторонами, которое создает юридически защищенные права и обязательства. |
| Актив по договору | Право организации на возмещение в обмен на товары или услуги, которые организация передала покупателю , когда такое право зависит от чего-либо, отличного от истечения определенного периода времени (например, выполнения организацией определенных обязательств в будущем). |
| Обязательство по договору | Обязанность организации передать товары или услуги покупателю , за которые организация получила возмещение (либо сумма возмещения за которые уже подлежит оплате) от покупателя. |
| Покупатель | Сторона, заключившая договор с организацией на получение товаров или услуг, являющихся результатом обычной деятельности организации, в обмен на возмещение. |
| Доход | Увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме поступлений или улучшения качества активов либо уменьшения величины обязательств, которые приводят к увеличению собственного капитала, не связанному с взносами участников капитала. |
| Обязанность к исполнению | Обещание в договоре с покупателем передать покупателю: <ul style="list-style-type: none"> (a) товар или услугу (или пакет товаров или услуг), которые являются отличимыми; либо (b) ряд отличимых товаров или услуг, которые являются практически одинаковыми и передаются покупателю по одинаковой схеме. |
| Выручка | Доход , возникающий в ходе обычной деятельности организации. |
| Цена обособленной продажи (товара или услуги) | Цена, по которой организация продала бы покупателю обещанный товар или услугу в отдельности. |
| Цена сделки (для договора с покупателем) | Сумма возмещения, право на которое ожидает получить организация в обмен на передачу обещанных товаров или услуг покупателю , исключая суммы, полученные от имени третьих сторон. |

Приложение В Руководство по применению

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего стандарта. Оно описывает применение пунктов 1–129 и имеет такую же силу, как и другие части настоящего стандарта.

- В1** Данное руководство по применению разбито на следующие категории:
- (a) обязанности к исполнению, выполняемые в течение периода (пункты В2–В13);
 - (b) методы оценки степени выполнения обязанностей к исполнению (пункты В14–В19);
 - (c) продажа с правом на возврат (пункты В20–В27);
 - (d) гарантии (пункты В28–В33);
 - (e) роль принципала или агента (пункты В34–В38);
 - (f) опционы покупателя в отношении дополнительных товаров или услуг (пункты В39–В43);
 - (g) неиспользованные права покупателей (пункты В44–В47);
 - (h) невозмещаемый первоначальный платеж (и некоторые связанные затраты) (пункты В48–В51);
 - (i) лицензирование (пункты В52–В63В);
 - (j) договоры обратной покупки (пункты В64–В76);
 - (k) консигнационные соглашения (пункты В77–В78);
 - (l) соглашения о продаже с выставлением счета и отложенной поставкой (пункты В79–В82);
 - (m) принятие покупателем (пункты В83–В86); и
 - (n) раскрытие информации о детализированной выручке (пункты В87–В89).

Обязанности к исполнению, выполняемые в течение периода

- В2** В соответствии с пунктом 35 обязанность к исполнению выполняется в течение периода, если удовлетворяется любой из следующих критериев:
- (a) покупатель одновременно получает и потребляет выгоды, связанные с выполнением организацией указанной обязанности по мере ее выполнения организацией (см. пункты В3–В4);
 - (b) в процессе выполнения организацией своей обязанности к исполнению создается или улучшается актив (например, незавершенное производство), контроль над которым покупатель получает по мере создания или улучшения этого актива (см. пункт В5); либо
 - (c) выполнение организацией своей обязанности не приводит к созданию актива, который организация может использовать для альтернативных целей (см. пункты В6–В8), и при этом организация обладает юридически защищенным правом на получение оплаты за выполненную к настоящему времени часть договорных работ (см. пункты В9–В13).

Одновременное получение и потребление выгод от результатов деятельности организации (пункт 35(a))

- В3** В случае некоторых видов обязанностей к исполнению оценка того, получает ли покупатель выгоды от результатов деятельности организации по мере ее осуществления организацией и потребляет ли он одновременно такие выгоды по мере их получения, будет простой. К примерам можно отнести повседневные или периодические услуги (например, услуги по уборке), при которых получение и одновременное потребление покупателем выгод от результатов деятельности организации может быть легко идентифицировано.
- В4** В случае других видов обязанностей к исполнению организация может быть не в состоянии легко идентифицировать одновременное получение и потребление покупателем выгод от результатов деятельности организации по мере ее осуществления организацией. В таких ситуациях обязанность к исполнению выполняется в течение периода, если организация приходит к выводу, что другой организации не пришлось бы, по сути, заново выполнять работу, которую организация проделала до

текущей даты, если бы такая другая организация должна была выполнить оставшуюся обязанность к исполнению перед покупателем. Делая вывод о том, что другой организации не пришлось бы, по сути, заново выполнять работу, которую организация проделала до текущей даты, организация должна использовать оба допущения ниже:

- (a) не принимать во внимание потенциальные договорные ограничения или практические ограничения, которые в противном случае препятствовали бы передаче организацией оставшейся обязанности к исполнению другой организации; и
- (b) исходить из предположения, что другая организация, выполняя оставшуюся часть обязанности к исполнению, не получит выгоду от любого актива, который в настоящее время контролируется организацией и остался бы под контролем организации, если бы обязанность к исполнению перешла к другой организации.

Покупатель контролирует актив по мере его создания или улучшения этого актива (пункт 35(b))

- B5** Определяя, контролирует ли покупатель актив по мере его создания или улучшения этого актива в соответствии с пунктом 35(b), организация должна применять требования к оценке получения контроля в пунктах 31–34 и 38. Актив, который создается или улучшается (например, актив, представляющий собой незавершенное производство), может быть материальным либо нематериальным.

Результаты деятельности организации не приводят к созданию актива с возможностью альтернативного использования (пункт 35(c))

- B6** Оценивая наличие у актива возможности альтернативного использования для организации в соответствии с пунктом 36, организация должна принимать во внимание влияние договорных и практических ограничений способности организации свободно выбрать другой способ использования актива, например, продать его другому покупателю. Возможность расторжения договора с покупателем не должна учитываться при оценке способности организации свободно выбрать другой способ использования актива.
- B7** Договорное ограничение способности организации выбрать другой способ использования актива должно быть значительным, чтобы актив не имел альтернативной возможности использования для организации. Договорное ограничение является значительным, если покупатель может осуществить свои права в отношении обещанного актива, если организация попытается выбрать другой способ использования актива. И наоборот, договорное ограничение не является значительным, если, например, актив, по сути, является легкозаменяемым на другие активы, которые организация могла бы передать другому покупателю без нарушения договора и понесения значительных затрат, которые в противном случае не были бы понесены в связи с таким договором.
- B8** Практическое ограничение способности организации выбрать другой способ использования актива имеет место в том случае, когда организация понесла бы значительные экономические убытки в связи с выбором альтернативного способа использования актива. Значительный экономический убыток мог бы возникнуть, если бы организация либо понесла значительные затраты в связи с доработкой актива, либо могла бы продать актив лишь со значительным убытком. Например, организация может иметь практические ограничения в части изменения способа использования активов, которые либо имеют технические характеристики, которые являются уникальными для покупателя, либо расположены в отдаленных районах.

Право на получение оплаты за выполненную к настоящему времени часть договорных работ (пункт 35(c))

- B9** В соответствии с пунктом 37, организация имеет право на получение оплаты за выполненную к настоящему времени часть договорных работ, если организация получит право на сумму, которая как минимум компенсирует организации результаты деятельности, завершённой до текущей даты, в случае, если покупатель или другая сторона расторгнет договор по причинам, отличным от неисполнения организацией своих обязанностей по договору. Сумма, которая компенсирует организации результаты деятельности, выполненной к настоящему времени, является суммой, которая приблизительно равна цене продажи товаров или услуг, переданных до текущей даты (например, возмещение затрат, понесенных организацией при выполнении обязанностей к исполнению, плюс обоснованная норма прибыли), а не компенсацией только потенциальной упущенной организацией прибыли в случае расторжения договора. Компенсация в отношении обоснованной нормы прибыли необязательно должна быть равна норме прибыли, которая

ожидалась бы, если бы договор был выполнен в соответствии с содержащимися в нем обещаниями, однако, организация должна иметь право на компенсацию в отношении одной из следующих величин:

- (a) пропорциональная часть ожидаемой нормы прибыли по договору, которая обоснованно отражает результаты деятельности организации по договору, завершённой до его расторжения покупателем (или другой стороной); либо
 - (b) обоснованный доход на стоимость капитала организации для аналогичных договоров (или обычная норма операционной прибыли организации для аналогичных договоров), если норма прибыли, специфичная для договора, выше, чем доход, который организация обычно получает по аналогичным договорам.
- B10** Право организации на получение оплаты за выполненную к настоящему времени часть договорных работ необязательно должно быть существующим безусловным правом на получение оплаты. Во многих случаях организация будет иметь безусловное право на получение оплаты только после завершения оговоренного этапа или после полного выполнения обязанности к исполнению. Оценивая наличие права на получение оплаты за выполненную к настоящему времени часть договорных работ организация должна анализировать, имела ли бы она юридически защищенное право требовать получение оплаты за выполненную к настоящему времени часть договорных работ или удержать у себя уже полученную оплату, если договор был бы расторгнут до его полного исполнения по причинам, отличным от неисполнения организацией своих обязанностей по договору.
- B11** Некоторые договоры могут предусматривать право покупателя на расторжение договора только в определенные моменты времени на протяжении срока его действия или такое право у покупателя может отсутствовать. Если покупатель предпринимает какие-либо действия для расторжения договора, не имея права на расторжение договора в этот момент (включая неисполнение покупателем своих обязанностей), договор (или другие юридические документы) может предоставлять организации право продолжать передачу покупателю товаров или услуг, обещанных по договору, и требовать от покупателя выплаты возмещения, обещанного в обмен на такие товары или услуги. В таких обстоятельствах организация имеет право на получение оплаты за выполненную к настоящему времени часть договорных работ, поскольку организация имеет право продолжать выполнение обязательств в соответствии с договором, а также право требовать от покупателя выполнения принятых им обязательств (которые включают в себя выплату обещанного возмещения).
- B12** Оценивая наличие и юридическую защищенность права на получение оплаты за выполненную к настоящему времени часть договорных работ, организация должна принимать во внимание договорные условия, а также законодательство или правовой прецедент, которые могут дополнять или отменять такие договорные условия. Такой анализ будет включать следующее:
- (a) предоставляет ли законодательство, административная практика или правовой прецедент организации право на получение оплаты за выполненную к настоящему времени часть договорных работ, даже если такое право не указано в договоре с покупателем;
 - (b) указывает ли соответствующий правовой прецедент на то, что аналогичные права на получение оплаты за выполненную к настоящему времени часть договорных работ в аналогичных договорах не имеют обязательной юридической силы; либо
 - (c) привела ли обычная деловая практика организации, заключающаяся в неиспользовании права на получение оплаты, к тому, что право не считается юридически защищенным в данной правовой среде. Однако, несмотря на то, что организация может решить отказаться от права на получение оплаты в аналогичных договорах, организация по-прежнему будет иметь право на получение оплаты за выполненную к настоящему времени часть договорных работ, если в договоре с покупателем ее право на получение оплаты за выполненную к настоящему времени часть договорных работ остается юридически защищенным.
- B13** График платежей, представленный в договоре, необязательно указывает, имеется ли у организации юридически защищенное право на получение оплаты за выполненную к настоящему времени часть договорных работ. Несмотря на то, что график платежей в договоре определяет распределение во времени и сумму возмещения, подлежащего уплате покупателем, график платежей необязательно будет являться подтверждением права организации на оплату результатов деятельности, завершённой до текущей даты. Это обусловлено, например, тем, что в договоре может быть указано, что возмещение, полученное от покупателя, подлежит возврату по причинам, отличным от неисполнения организацией своих обязанностей по договору.

Методы оценки степени выполнения обязанности к исполнению

- V14 Методы, которые могут использоваться для оценки степени выполнения организацией обязанностей к исполнению в соответствии с пунктами 35–37, включают в себя:
- (a) методы результатов (см. пункты V15–V17); и
 - (b) методы ресурсов (см. пункты V18–V19).

Методы результатов

- V15 Методы результатов предусматривают признание выручки на основе непосредственных оценок стоимости для покупателя товаров или услуг, переданных до текущей даты, по отношению к оставшимся товарам или услугам, обещанным по договору. Методы результатов включают в себя такие методы, как обзоры результатов деятельности, завершенной до текущей даты, оценку полученных результатов, завершённых этапов, истекшего времени и произведенных или поставленных единиц. Когда организация оценивает, применять ли ей метод результатов для оценки степени выполнения, организация должна анализировать, будут ли выбранные результаты правдиво отражать деятельность организации по выполнению обязанности к исполнению. Метод результатов не будет правдиво отражать деятельность организации, если выбранный результат не будет содержать оценку некоторых товаров или услуг, контроль над которыми перешел к покупателю. Например, методы результатов, использующие произведенные или поставленные единицы, не будут правдиво отображать деятельность организации по выполнению обязанности к исполнению, если на конец отчетного периода результатом деятельности организации является незавершенное производство или готовая продукция, подконтрольные покупателю, которые не были включены в оценку результата.
- V16 В качестве упрощения практического характера, если у организации имеется право на возмещение от покупателя на сумму, которая непосредственно соответствует стоимости для покупателя результатов деятельности организации, завершённой до текущей даты (например, договор предоставления услуг, в котором организация выставляет счет на фиксированную сумму за каждый час предоставляемой услуги), организация может признать выручку в сумме, на которую организация имеет право выставить счет.
- V17 Недостатки методов результатов заключаются в том, что результаты, используемые для оценки степени выполнения, могут не быть непосредственно наблюдаемыми, и организация может быть не в состоянии получить информацию, необходимую для их применения, без чрезмерных затрат. Таким образом, может потребоваться применение метода ресурсов.

Методы ресурсов

- V18 Методы ресурсов предусматривают признание выручки на основе усилий, предпринимаемых организацией для выполнения обязанности к исполнению, или потребленных для этого ресурсов (например, потребленные ресурсы, затраченное рабочее время, понесенные затраты, истекшее время или использованное машинное время) относительно совокупных ожидаемых ресурсов, которые будут потреблены для выполнения такой обязанности к исполнению. Если предпринимаемые организацией усилия или потребляемые ресурсы распределяются равномерно на протяжении периода выполнения обязанности к исполнению, организация может признавать выручку по линейному методу.
- V19 Недостатком методов ресурсов является возможное отсутствие непосредственной связи между потребляемыми организацией ресурсами и передачей контроля над товарами или услугами покупателю. Таким образом, при применении метода ресурсов организация должна исключить влияние потребляемых ресурсов, которые в соответствии с целью оценки степени выполнения в пункте 39 не отражают результаты деятельности организации по передаче контроля над товарами или услугами покупателю. Например, в случае использования метода, основанного на фактических затратах, может потребоваться корректировка оценки степени выполнения в следующих случаях:
- (a) Когда понесенные затраты не внесли вклад в достижение организацией текущей степени выполнения обязанности к исполнению. Например, организация не будет признавать выручку на основе понесенных затрат, связанных со значительной неэффективностью деятельности организации, которые не были отражены в цене договора (например, стоимость непредвиденных затрат, связанных с непроизводительным перерасходом материалов, трудовых или иных ресурсов, использованных для выполнения обязанности к исполнению).

- (b) Когда понесенные затраты непропорциональны достигнутой организацией степени выполнения обязанности к исполнению. В таких обстоятельствах наилучшим отображением результатов деятельности организации может быть корректировка метода ресурсов с целью признания выручки только в объеме таких понесенных затрат. Например, правдивым отражением деятельности организации по выполнению обязанности к исполнению может быть признание выручки в сумме, равной фактическим затратам на товар, используемый для выполнения обязанности к исполнению, если в момент заключения договора организация ожидает выполнения всех условий ниже:
- (i) товар не является отличимым;
 - (ii) ожидается, что покупатель получит контроль над товаром значительно раньше получения услуг, связанных с товаром;
 - (iii) фактические затраты в отношении переданного товара являются значительными по сравнению с совокупными ожидаемыми затратами на выполнение обязанности к исполнению в полном объеме; и
 - (iv) организация закупает товар у третьей стороны и не принимает значительного участия в разработке и производстве товара (но организация выступает в качестве принципала в соответствии с пунктами В34–В38).

Продажа с правом на возврат

- B20** В некоторых договорах организация передает контроль над продукцией покупателю, а также предоставляет покупателю право на возврат продукции по различным причинам (например, неудовлетворенность продукцией) и получение любой комбинации из нижеперечисленного:
- (a) полный или частичный возврат уплаченного возмещения;
 - (b) вычет, который может быть использован в отношении сумм, которые причитаются или будут причитаться организации;
 - (c) другой товар взамен возвращенного.
- B21** Для учета передачи продукции с правом на возврат (а также для учета некоторых услуг, которые предоставляются с условием возврата средств), организация должна признавать все перечисленное ниже:
- (a) выручку от переданной продукции в размере возмещения, право на которое ожидает получить организация (таким образом, выручка не будет признаваться в отношении продукции, которая, как ожидается, будет возвращена);
 - (b) обязательство в отношении возврата средств; и
 - (c) актив (и соответствующую корректировку себестоимости продаж) в отношении права на получение продукции от покупателей при исполнении обязательства в отношении возврата средств.
- B22** Обещание организации находиться в состоянии готовности принять возвращаемый товар в течение установленного периода возврата не должно учитываться в качестве обязанности к исполнению в дополнение к обязательству по возврату средств.
- B23** Организация должна применять требования пунктов 47–72 (включая требования относительно ограничения оценок переменного возмещения пунктов 56–58) для определения величины возмещения, право на которое организация ожидает получить (т. е. исключая возмещение за товары, которые, как ожидается, будут возвращены). При передаче товаров клиентам организация не должна признавать в качестве выручки полученные (или подлежащие получению) суммы, право на которые она не ожидает получить. Вместо этого такие суммы должны признаваться в качестве обязательства по возврату средств. Впоследствии, в конце каждого отчетного периода организация должна корректировать оценку сумм, право на которые она ожидает получить в обмен на переданные товары, и соответствующим образом корректировать цену сделки и, соответственно, сумму признанной выручки.
- B24** Организация должна корректировать оценку обязательства по возврату средств на конец каждого отчетного периода с учетом изменения ожиданий относительно сумм, подлежащих возврату. Организация должна признавать соответствующие корректировки в качестве выручки (или уменьшения выручки).
- B25** Актив, признаваемый в отношении права организации на возврат товаров покупателем при исполнении обязательства по возврату средств, должен первоначально оцениваться на основе

прежней балансовой стоимости товара (например, запасов) за вычетом любых ожидаемых затрат, связанных с получением такого товара (включая потенциальное уменьшение стоимости возвращаемого товара для организации). На конец каждого отчетного периода организация должна корректировать оценку актива в результате изменения ожиданий относительно товаров, которые будут возвращены. Организация должна представлять такой актив отдельно от обязательства по возврату средств.

- B26 Обмен покупателем одного товара на другой товар такого же вида, качества, в таком же состоянии и с такой же ценой (например, товара одного цвета или размера на такой же товар, но другого цвета или размера) не считаются возвратами для целей применения настоящего стандарта.
- B27 Договоры, согласно которым покупатель может обменять дефектный товар на исправный, должны анализироваться в соответствии с руководством об учете гарантий в пунктах B28–B33.

Гарантии

- B28 Зачастую организация предоставляет (в соответствии с договором, законодательным актом или обычной деловой практикой) гарантию в связи с продажей продукции (будь то товар или услуга). Характер гарантии может значительно отличаться в зависимости от отрасли или договора. Некоторые гарантии выступают в качестве средства обеспечения для покупателя того, что соответствующий продукт будет функционировать в соответствии с оговоренными сторонами условиями, поскольку он соответствует согласованным параметрам. Другие в дополнение к этому также предоставляют покупателю определенную услугу.
- B29 Если у покупателя имеется право приобрести гарантию отдельно (например, по той причине, что цена на гарантию устанавливается отдельно либо если гарантия оговаривается отдельно), гарантия является отличимой услугой, поскольку организация обещает предоставить услугу покупателю в дополнение к продукции, которая обладает функциональными характеристиками, описанными в договоре. В таких ситуациях организация должна учитывать обещанную гарантию в качестве обязанности к исполнению в соответствии с пунктами 22–30 и распределять часть цены сделки на такую обязанность к исполнению в соответствии с пунктами 73–86.
- B30 Если у покупателя нет права приобрести гарантию отдельно, организация должна учитывать гарантию в соответствии с МСФО (IAS) 37 «*Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы*», за исключением случаев, когда обещанная гарантия или часть обещанной гарантии в дополнение к тому, что является средством обеспечения того, что продукция соответствует согласованным параметрам, предоставляет покупателю определенную услугу.
- B31 При анализе того, предоставляет ли гарантия услугу покупателю в дополнение к тому, что она является средством обеспечения того, что продукция соответствует согласованным параметрам, организация должна принимать во внимание такие факторы, как:
- (a) требуется ли предоставление гарантии законодательством – если законодательство требует от организации предоставления гарантии, наличие такого законодательного требования указывает на то, что обещанная гарантия не является обязанностью к исполнению, поскольку такие требования обычно используются для защиты покупателей от риска приобретения дефектной продукции.
 - (b) Продолжительность гарантийного периода – чем продолжительнее гарантийный период, тем выше вероятность того, что обещанная гарантия является обязанностью к исполнению, поскольку выше вероятность того, что она предоставляет услугу в дополнение к тому, что является средством обеспечения того, что продукция отвечает согласованным параметрам.
 - (c) Характер задач, которые организация обещает выполнить – если организации необходимо выполнить определенные задачи для обеспечения соответствия продукции согласованным параметрам (например, оказать услугу по перевозке дефектной продукции в случае ее возврата), то, вероятнее всего, такие задачи не обуславливают возникновение обязанности к исполнению.
- B32 Если гарантия или часть гарантии предоставляет покупателю услугу в дополнение к тому, что является средством обеспечения того, что продукция отвечает согласованным параметрам, обещанная услуга является обязанностью к исполнению. Таким образом, организация должна распределить цену сделки как на продукт, так и на услугу. Если организация обещает как гарантию-соответствие, так и гарантию-услугу, но не может обоснованно учитывать их отдельно, организация должна учитывать обе гарантии вместе как одну обязанность к исполнению.
- B33 Законодательный акт, обязывающий организацию выплатить компенсацию в случае причинения ее продукцией вреда или ущерба, не обуславливает возникновения обязанности к исполнению.

Например, производитель может продавать продукцию в юрисдикции, в которой согласно закону производитель несет ответственность за любой ущерб (например, личному имуществу), который может быть нанесен в результате использования потребителем продукции согласно ее назначению. Аналогичным образом обещание организации компенсировать покупателю выплаты по обязательствам и ущерб, вызванные претензиями третьих сторон в связи с нарушением продукцией организации патентов, авторских прав, прав на торговые марки, а также в связи с другими нарушениями, не обуславливает возникновение обязанности к исполнению. Организация должна учитывать такие обязательства в соответствии с МСФО (IAS) 37.

Роль принципала или агента

- В34** В случаях, когда в предоставлении товаров или услуг покупателю участвует другая сторона, организация должна определить, какой характер имеет данное ею обещание: обязана ли организация предоставить определенные товары или услуги сама (т. е. организация является принципалом), или же она обязана организовать предоставление этих товаров или услуг другой стороной (т.е. организация выступает в качестве агента). Организация определяет, является ли она принципалом или агентом, в отношении каждого оговоренного товара или услуги, обещанных покупателю. Оговоренными товаром или услугой являются отличимый товар или услуга (или отличимый пакет товаров или услуг), подлежащие предоставлению покупателю (см. пункты 27–30). Если договор с покупателем включает в себя несколько оговоренных товаров или услуг, организация может действовать в качестве принципала в отношении одних оговоренных товаров или услуг и в качестве агента в отношении других оговоренных товаров или услуг.
- В34А** Чтобы определить характер своего обещания (как описано в пункте В34), организация должна:
- идентифицировать оговоренные товары или услуги, предоставляемые покупателю (которые, например, могут быть правом на товар или услугу, подлежащие предоставлению другой стороной (см. пункт 26)); и
 - оценить, контролирует ли она (как описано в пункте 33) каждый оговоренный товар или услугу до того, как данный товар или услуга передаются покупателю.
- В35** Организация является принципалом, если она контролирует оговоренный товар или услугу до их передачи покупателю. Однако организация необязательно контролирует оговоренный товар, если она получает право собственности на такой товар лишь непосредственно перед передачей права собственности покупателю. Организация, являющаяся принципалом, может выполнить свою обязанность к исполнению в отношении предоставления оговоренного товара или услуги самостоятельно либо привлечь другую сторону (например, субподрядчика) для частичного или полного выполнения этой обязанности к исполнению от имени организации.
- В35А** В случае привлечения другой стороны для предоставления товаров или услуг покупателю организация, которая является принципалом, получает контроль над одним из следующих аспектов:
- товаром или иным активом другой стороны, которые она впоследствии передает покупателю;
 - правом на услугу, которая будет оказана другой стороной, что дает организации возможность поручить данной стороне оказание такой услуги покупателю от имени организации;
 - товаром или услугой другой стороны, которые она впоследствии объединяет с другими товарами или услугами при предоставлении оговоренных товаров или услуг покупателю. Например, если организация оказывает значительную услугу по интеграции товаров или услуг (см. пункт 29(a)), предоставляемых другой стороной, в оговоренный товар или услугу, для получения которых покупатель заключил договор, организация контролирует оговоренный товар или услугу до передачи такого товара или услуги покупателю. Это обусловлено тем, что организация сначала получает контроль над исходными ресурсами для оговоренного товара или услуги (которые включают в себя товары или услуги других сторон) и определяет способ их использования для создания совокупного результата, который является оговоренным товаром или услугой.
- В35В** Когда (или по мере того, как) выполняется обязанность к исполнению, организация, являющаяся принципалом, признает выручку в валовой сумме возмещения, право на которое она ожидает получить в обмен на передаваемые оговоренные товар или услугу.
- В36** Организация является агентом, если принятая ею обязанность к исполнению заключается в организации предоставления оговоренных товаров или услуг другой стороной. Организация, являющаяся агентом, не контролирует оговоренные товар или услугу, предоставляемые другой

стороной, до передачи такого товара или услуги покупателю. Когда (или по мере того, как) выполняется обязанность к исполнению, организация, являющаяся агентом, признает выручку в сумме вознаграждения или комиссии, право на которые она ожидает получить в обмен на организацию предоставления оговоренных товаров или услуг другой стороной. Вознаграждение или комиссия организации может представлять собой чистую сумму возмещения, которую организация удерживает после выплаты другой стороне возмещения, полученного в обмен на товары или услуги, которые должны быть предоставлены такой стороной.

B37 Признаки того, что организация контролирует оговоренный товар или услугу до того, как они передаются покупателю (и, следовательно, является принципалом (см. пункт B35)), включают в себя, среди прочего, следующие:

- (a) организация несет основную ответственность за исполнение обещания предоставить оговоренный товар или услугу. Как правило, это включает ответственность за приемлемость оговоренных товара или услуги (например, основная ответственность за соответствие товара или услуги требованиям покупателя). Если организация несет основную ответственность за исполнение обещания предоставить оговоренные товар или услугу, это может указывать на то, что другая сторона, вовлеченная в предоставление оговоренных товара или услуги, действует от имени организации.
- (b) организация подвержена риску обесценения запасов до того, как оговоренные товар или услуга были переданы покупателю, или после передачи контроля покупателю (например, если у покупателя имеется право на возврат). Например, если организация получает или принимает на себя обязательство получить оговоренные товар или услугу до заключения договора с покупателем, это может указывать на то, что организация имеет возможность определять способ использования таких товара или услуги и получать практически все оставшиеся выгоды от них до того, как они будут переданы покупателю.
- (c) организация имеет право самостоятельно устанавливать цену на оговоренные товар или услугу. Возможность устанавливать цену, которую покупатель уплачивает за оговоренные товар или услугу, может указывать на наличие у организации возможности определять способ использования таких товара или услуги и получать практически все оставшиеся выгоды. Однако в некоторых случаях агент может иметь право самостоятельно устанавливать цены. Например, агент может обладать некоторой самостоятельностью при установлении цены с целью генерирования дополнительной выручки от оказания им услуги по организации предоставления товаров или услуг покупателям другими сторонами.
- (d) [удален]
- (e) [удален]

B37A В зависимости от характера оговоренных товара или услуги, а также от условий договора признаки, перечисленные в пункте B37, могут быть уместными для оценки контроля в большей или меньшей степени. Кроме того, в различных договорах различные признаки могут служить более убедительным подтверждением.

B38 Организация не должна признавать выручку в отношении обязанности к исполнению, если другая сторона принимает на себя обязанность к исполнению и приобретает права организации, предусмотренные договором, и в результате этого организация более не является обязанной выполнить обязанность к исполнению в отношении передачи оговоренных товара или услуги покупателю (т. е. организация более не действует в качестве принципала). Вместо этого организация должна оценить необходимость признания выручки в отношении выполнения обязанности к исполнению по заключению договора для другой стороны (т. е. выступает ли организация в качестве агента).

Опционы в отношении дополнительных товаров или услуг, предоставленные покупателю

B39 Предоставляемые покупателям опционы на приобретение дополнительных товаров или услуг бесплатно или со скидкой имеют множество форм, в том числе, это могут быть средства стимулирования продаж, бонусные баллы (или единицы), начисляемые покупателю, право на продление договора или прочие скидки на будущие товары или услуги.

B40 Если договор предусматривает предоставление организацией покупателю опциона на приобретение дополнительных товаров или услуг, то данный опцион обуславливает возникновение обязанности к исполнению по договору только в том случае, если он предоставляет покупателю существенное право, которое покупатель не получил бы, не заключив договор (например, право на скидку,

предоставляемую в дополнение к набору скидок, обычно предоставляемых в отношении таких товаров или услуг для данной категории покупателей в данном регионе или на данном рынке). Если опцион предоставляет существенное право покупателю, то покупатель фактически авансом оплачивает организации товары или услуги, которые будут переданы в будущем, соответственно, организация признает выручку только тогда, когда такие товары или услуги передаются либо когда истекает срок действия опциона.

- B41** Если у покупателя имеется опцион на приобретение дополнительных товаров или услуг по цене, отражающей цену обособленной продажи таких товаров или услуг, такой опцион не предоставляет покупателю существенного права даже в том случае, если опцион может быть исполнен только в результате заключения предыдущего договора. В таких случаях организация сделала маркетинговое предложение, которое она должна учитывать в соответствии с настоящим стандартом только тогда, когда покупатель исполнит опцион на приобретение дополнительных товаров или услуг.
- B42** Согласно пункту 74 организация должна распределить цену сделки между обязанностями к исполнению на основе их относительной цены обособленной продажи. Если цена обособленной продажи опциона на приобретение дополнительных товаров или услуг, предоставленного покупателю, не является непосредственно наблюдаемой, организация должна оценить ее. Такая оценка должна отражать скидку, которую покупатель получил бы при исполнении опциона, и корректироваться с учетом:
- (a) любых скидок, которые покупатель мог получить, не исполняя опцион; и
 - (b) вероятности исполнения опциона.
- B43** Если у покупателя имеется существенное право на приобретение товаров или услуг в будущем, и такие товары или услуги аналогичны товарам или услугам, предусмотренным в исходном договоре, и предоставляются в соответствии с условиями этого договора, то организация вправе (в качестве практической альтернативы оценке цены обособленной продажи опциона) распределить цену сделки на дополнительные товары или услуги, предусмотренные опционом, основываясь на объеме товаров или услуг, которые, как ожидается, будут предоставлены, и соответствующем ожидаемом возмещении. Как правило, такие виды опционов предоставляются для продления договора.

Нереализованные права покупателей

- B44** В соответствии с пунктом 106, после получения предоплаты от покупателя организация должна признать в отношении принятой ею обязанности к исполнению, заключающейся в передаче или в готовности предоставить товары или услуги в будущем, обязательство по договору в размере полученной предоплаты. Организация должна прекратить признание обязательства по договору (и признать выручку), когда она передает такие товары или услуги и, следовательно, выполняет обязанность к исполнению.
- B45** Не подлежащая возврату предоплата, полученная от покупателя, предоставляет покупателю право на получение товара или услуги в будущем (и налагает на организацию обязанность быть готовой передать товар или услугу). Однако покупатели могут не реализовать все имеющиеся у них договорные права. Такие нереализованные права обычно называются «невостребованными правами».
- B46** Если организация ожидает получить право на величину невостребованной части, включенную в состав обязательства по договору, то организация должна признавать ожидаемую величину невостребованной части в качестве выручки пропорционально тому, каким образом права реализуются покупателем. Если организация не ожидает получить право на величину невостребованной части, организация должна признать ожидаемую величину невостребованной части в качестве выручки тогда, когда реализация покупателем оставшихся у него прав становится маловероятной. Для определения того, ожидает ли организация получения права на величину невостребованной части, организация должна рассмотреть требования пунктов 56–58 относительно ограничения оценок переменного возмещения.
- B47** Организация должна признать обязательство (а не выручку) в отношении любого полученного возмещения, относящегося к нереализованным правам покупателя, которое организация должна передать другой стороне, например, государственной организации, в соответствии с применимыми законодательными актами о невостребованном имуществе.

Невозмещаемый первоначальный платеж (и некоторые связанные затраты)

- B48** Согласно некоторым договорам в момент заключения договора или близкий к нему момент покупатель уплачивает организации невозмещаемый первоначальный платеж. Примеры таких платежей включают вступительные взносы, предусмотренные в договорах о членстве в спортивно-оздоровительном клубе, плату за активацию в договорах, заключаемых с организациями телекоммуникационной отрасли, установочную плату в некоторых договорах на обслуживание и первоначальную комиссию в некоторых договорах поставки.
- B49** Для идентификации обязанностей к исполнению в таких договорах организация должна оценить, относится ли такое вознаграждение к передаче обещанных товара или услуги. Во многих случаях, несмотря на то, что невозмещаемый первоначальный платеж относится к деятельности, которую организация для выполнения договора должна осуществить в момент заключения договора или близкий к нему момент, такая деятельность не приводит к передаче обещанного товара или услуги покупателю (см. пункт 25). Вместо этого, первоначальный платеж является авансовым платежом за товары или услуги, подлежащие передаче в будущем, и, следовательно, должен признаваться в качестве выручки тогда, когда будут переданы соответствующие товары или услуги. Период признания выручки будет более продолжительным, чем первоначальный договорной период, если организация предоставляет покупателю опцион на продление договора и такой опцион предоставляет покупателю существенное право, как описано в пункте B40.
- B50** Если невозмещаемый первоначальный платеж относится к товару или услуге, организация должна оценить необходимость учета такого товара или услуги в качестве отдельной обязанности к исполнению в соответствии с пунктами 22–30.
- B51** Организация может требовать уплаты невозмещаемого платежа частично для целей возмещения затрат, понесенных при заключении договора (или прочих административных затрат, как описано в пункте 25). Если такая деятельность по заключению договора не приводит к выполнению обязанности к исполнению, организация не должна учитывать такую деятельность (и соответствующие затраты) при оценке степени выполнения обязанности к исполнению в соответствии с пунктом B19. Это связано с тем, что затраты, связанные с деятельностью по заключению договора, не отражают передачу товаров или услуг покупателю. Организация должна проанализировать, возник ли в результате понесенных затрат на заключение договора актив, подлежащий признанию в соответствии с пунктом 95.

Лицензирование

- B52** Лицензия устанавливает права покупателя на интеллектуальную собственность организации. Лицензии на интеллектуальную собственность могут включать в себя, среди прочего, лицензии на:
- (a) программное обеспечение и технологии;
 - (b) кинофильмы, музыку и другие средства аудиовизуальной информации и развлечений;
 - (c) франшизы; и
 - (d) патенты, торговые марки и авторские права.
- B53** В дополнение к обещанию предоставить покупателю лицензию (или лицензию), организация также может обещать передать покупателю другие товары или услуги. Такие обещания могут быть явно указаны в договоре или подразумеваться обычной деловой практикой организации, опубликованной политикой или конкретными заявлениями (см. пункт 24). Как и в случае других видов договоров, когда договор с покупателем включает в себя обещание в отношении предоставления лицензии (или лицензий) в дополнение к другим обещанным товарам или услугам, организация применяет пункты 22–30 для идентификации каждой обязанности к исполнению в договоре.
- B54** Если обещание предоставить лицензию не является отличимым от других обещанных товаров или услуг в договоре в соответствии с пунктами 26–30, организация должна учитывать обещание предоставить лицензию и такие другие обещанные товары или услуги вместе в качестве единой обязанности к исполнению. Примеры лицензий, не отличимых от других товаров или услуг, обещанных в договоре, включают в себя:
- (a) лицензию, являющуюся компонентом товара, имеющего физическую форму, и составляющую неотъемлемую часть его функциональных возможностей; и

- (b) лицензию, выгоду от которой покупатель может получить исключительно в сочетании с соответствующей услугой (например, онлайн услуга, оказываемая организацией, которая посредством выдачи лицензии предоставляет покупателю доступ к контенту).
- B55 Если лицензия не является отличимой, организация должна применять пункты 31–38 для определения того, является ли обязанность к исполнению (которая включает в себя обещанную лицензию) обязанностью к исполнению, выполняемой в течение периода, либо обязанностью, выполняемой в определенный момент времени.
- B56 Если обещание предоставить лицензию является отличимым от других обещанных товаров или услуг, предусмотренных в договоре и, следовательно, обещание предоставить лицензию является отдельной обязанностью к исполнению, организация должна определить, переходит ли лицензия к покупателю в определенный момент времени или в течение периода. При определении этого организация должна проанализировать, является ли обещание организации предоставить покупателю лицензию по своему характеру обещанием предоставить покупателю:
- (a) право доступа к интеллектуальной собственности организации в том виде, в котором она существует на протяжении срока лицензии; либо
- (b) право на использование интеллектуальной собственности организации в том виде, в котором она существует в момент предоставления лицензии.

Определение характера обещания организации предоставить лицензию

- B57 [Удален]
- B58 Обещание организации при предоставлении лицензии является по своему характеру обещанием предоставить право доступа к интеллектуальной собственности организации при условии соблюдения всех критериев ниже:
- (a) договор требует или покупатель обоснованно ожидает от организации осуществления деятельности, которая значительным образом влияет на интеллектуальную собственность, правами на которую располагает покупатель (см. пункт B59 и B59A);
- (b) права, предоставляемые лицензией, напрямую подвергают покупателя любому положительному или отрицательному влиянию осуществляемой организацией деятельности, идентифицированной в пункте B58(a); и
- (c) такая деятельность не приводит к передаче товара или услуги покупателю по мере ее осуществления (см. пункт 25).
- B59 Факторы, которые могут указывать на то, что покупатель может обоснованно ожидать, что организация будет осуществлять деятельность, которая значительным образом влияет на интеллектуальную собственность, включают в себя обычную деловую практику организации, опубликованную политику или конкретные заявления. Несмотря на то, что наличие общего экономического интереса (например, роялти, основанных на продажах) у организации и покупателя в отношении интеллектуальной собственности, правами на которую обладает покупатель, не играет решающей роли, оно также может указывать на то, что покупатель может обоснованно ожидать, что организация будет осуществлять такую деятельность.
- B59A Деятельность организации значительным образом влияет на интеллектуальную собственность, правами на которую обладает покупатель, если:
- (a) ожидается, что такая деятельность значительным образом изменит форму (например, структуру или содержание) или функциональные характеристики (например, способность выполнять функцию или задачу) интеллектуальной собственности; либо
- (b) способность покупателя получать выгоду от интеллектуальной собственности значительным образом обуславливается или зависит от такой деятельности. Например, выгода от использования бренда зачастую обуславливается или зависит от постоянной деятельности организации по поддержанию или увеличению ценности интеллектуальной собственности.

Следовательно, если интеллектуальная собственность, правами на которую обладает покупатель, сама по себе обладает существенными функциональными характеристиками, значительная часть выгоды от такой интеллектуальной собственности обуславливается этими характеристиками. Таким образом, деятельность организации не будет значительным образом влиять на способность покупателя получать выгоду от такой интеллектуальной собственности, если только такая деятельность не изменяет значительным образом форму или функциональные характеристики интеллектуальной собственности. Примеры интеллектуальной собственности, которая зачастую

обладает существенными функциональными характеристиками сама по себе, включают программное обеспечение, биологические соединения или формулы лекарственных средств, а также готовый медиа контент (например, фильмы, телевизионные шоу и музыкальные записи).

- B60** Если критерии в пункте B58 выполняются, организация должна учитывать обещание предоставить лицензию в качестве обязанности к исполнению, выполняемой в течение периода, поскольку покупатель будет одновременно получать и потреблять выгоду от результатов деятельности организации по предоставлению доступа к интеллектуальной собственности по мере ее осуществления (см. пункт 35(a)). Организация должна применять пункты 39–45 для выбора надлежащего метода оценки степени выполнения обязанности к исполнению по предоставлению доступа.
- B61** Если критерии в пункте B58 не выполняются, обещание организации является по своему характеру обещанием предоставить право использования интеллектуальной собственности организации в том виде, в котором такая интеллектуальная собственность существует (в контексте формы и функциональных характеристик) в момент предоставления лицензии покупателю. Это означает, что покупатель может определять способ использования лицензии и получать практически все оставшиеся выгоды от лицензии в тот момент времени, в который осуществляется передача лицензии. Организация должна учитывать обещание предоставить право на использование ее интеллектуальной собственности в качестве обязанности к исполнению, выполняемой в определенный момент времени. Организация должна применять пункт 38 при определении момента времени, в который лицензия передается покупателю. Однако выручка в отношении лицензии, предоставляющей право на использование интеллектуальной собственности организации, не может быть признана до начала периода, в течение которого покупатель имеет возможность использовать лицензию и получать выгоду от нее. Например, если период лицензии на программное обеспечение начинается до того, как организация предоставляет (или иным образом делает доступным) покупателю программный код, позволяющий покупателю незамедлительно использовать программное обеспечение, организация не будет признавать выручку до того, как такой программный код будет предоставлен (или организация иным образом сделает его доступным покупателю).
- B62** Организация должна пренебречь нижеперечисленными факторами при определении того, предоставляет ли лицензия право доступа к интеллектуальной собственности организации либо же право на использование интеллектуальной собственности организации:
- (a) Ограничения, касающиеся времени, географического региона или способа использования – такие ограничения определяют характеристики обещанной лицензии, но не то, выполняется ли обязанность к исполнению организацией в определенный момент времени или в течение периода.
 - (b) Гарантии, предоставляемые организацией в отношении того, что она располагает действующим патентом на интеллектуальную собственность и что она будет защищать патент от незаконного использования – обещание обеспечить защиту патента организации не является обязанностью к исполнению, поскольку действия по обеспечению защиты патента защищают ценность активов организации, представленных ее интеллектуальной собственностью, и выступают в качестве средства обеспечения для покупателя того, что переданная лицензия удовлетворяет параметрам лицензии, обещанной в договоре.

Роялти, основанные на продажах, или роялти, основанные на использовании объекта интеллектуальной собственности

- B63** Несмотря на требования, предусмотренные пунктами 56–59, организация должна признавать выручку в отношении роялти, основанных на продажах или использовании объекта интеллектуальной собственности, обещанных в обмен на лицензию на интеллектуальную собственность, только тогда, когда (или по мере того, как) происходит более позднее из событий ниже:
- (a) последующая продажа или использование; и
 - (b) выполнение (или частичное выполнение) обязанности к исполнению, на которую были отнесены какая-либо часть либо все роялти, основанные на продажах, или роялти, основанные на использовании объекта интеллектуальной собственности.
- B63A** Предусмотренное пунктом B63 требование в отношении роялти, основанных на продажах, или роялти, основанных на использовании, применяется в случаях, когда роялти относятся только к лицензии на интеллектуальную собственность или когда лицензия на интеллектуальную собственность является основной статьей, к которой относятся роялти (например, лицензия на

интеллектуальную собственность может быть основной статьей, к которой относятся роялти, если организация обоснованно ожидает, что покупатель отнесет на лицензию существенно более значительную часть стоимости, чем на другие товары или услуги, к которым относятся роялти).

В63В Если требование, предусмотренное пунктом В63А, соблюдается, выручка в отношении роялти, основанных на продажах, или роялти, основанных на использовании, должна признаваться полностью в соответствии с пунктом В63. Если требование, предусмотренное пунктом В63А, не соблюдается, в отношении роялти, основанных на продажах, или роялти, основанных на использовании, применяются требования в отношении переменного возмещения в пунктах 50–59.

Договоры обратной покупки

В64 Договор обратной покупки – это договор, по которому организация продает актив и при этом в рамках того же или другого договора дает обещание выкупить актив или получает опцион на его обратную покупку. Выкупаемый актив может быть активом, который был продан покупателю в первоначальной сделке, активом, который практически аналогичен такому активу, или другим активом, компонентом которого является актив, который был продан покупателю в первоначальной сделке.

В65 Как правило, договоры обратной покупки имеют одну из трех ниже приведенных форм:

- (a) обязательство организации выкупить актив обратно (форвард);
- (b) право организации выкупить актив обратно (колл-опцион); и
- (c) обязательство организации выкупить актив обратно по требованию покупателя (пут-опцион).

Форвард или колл-опцион

В66 Если у организации имеется обязательство или право в отношении обратной покупки актива (форвард или колл-опцион), покупатель не получает контроль над активом, поскольку покупатель ограничен в своей способности определять способ использования актива и получать практически все оставшиеся выгоды от него, даже если покупатель владеет активом физически. Следовательно, организация должна учитывать договор в качестве:

- (a) аренды в соответствии с МСФО (IFRS) 16 «Аренда», если организация вправе или обязана выкупить актив обратно за сумму, меньшую, чем цена его первоначальной продажи, за исключением случаев, когда договор является частью операции продажи с обратной арендой. Если договор является частью операции продажи с обратной арендой, организация должна продолжить признание актива и должна признать финансовое обязательство в отношении возмещения, полученного от покупателя. Организация должна учитывать финансовое обязательство в соответствии с МСФО (IFRS) 9; либо
- (b) соглашения о финансировании в соответствии с пунктом В68, если организация вправе или обязана выкупить актив обратно за сумму, которая равна первоначальной цене продажи актива или превышает ее.

В67 При сравнении цены обратной покупки с ценой продажи, организация должна принимать во внимание временную стоимость денег.

В68 Если договор обратной покупки является соглашением о финансировании, организация должна продолжить признание актива, также признать финансовое обязательство в отношении возмещения, полученного от покупателя. Организация должна признать разницу между суммой полученного от покупателя возмещения и суммой возмещения, подлежащего уплате покупателю, в качестве процентов и, если применимо, в качестве затрат на обработку или хранение (например, страхование).

В69 Если срок действия опциона истекает и он остается неисполненным, организация должна прекратить признание обязательства и признать выручку.

Пут-опцион

В70 Если у организации имеется обязательство выкупить актив обратно по требованию покупателя (пут-опцион) по цене, меньшей, чем цена его первоначальной продажи, организация должна оценить в момент заключения договора наличие у покупателя значительного экономического стимула для реализации такого права. Реализация данного права покупателем приводит к тому, что фактически покупатель платит организации возмещение за право использования оговоренного актива в течение

определенного периода времени. Таким образом, если у покупателя имеется значительный экономический стимул для реализации такого права, организация должна учитывать соглашение в качестве аренды в соответствии с МСФО (IFRS) 16, за исключением случаев, когда договор является частью операции продажи с обратной арендой. Если договор является частью операции продажи с обратной арендой, организация должна продолжить признание актива и должна признать финансовое обязательство в отношении возмещения, полученного от покупателя. Организация должна учитывать финансовое обязательство в соответствии с МСФО (IFRS) 9.

- B71** Для целей определения того, имеется ли у покупателя значительный экономический стимул для реализации своего права, организация должна проанализировать различные факторы, включая отношение цены обратной покупки к ожидаемой рыночной стоимости актива на дату обратной покупки и период времени до истечения срока действия права. Например, если ожидается, что цена обратной покупки значительно превысит рыночную стоимость актива, это может указывать на наличие у покупателя значительного экономического стимула для исполнения пут-опциона.
- B72** Если у покупателя отсутствует значительный экономический стимул для реализации своего права обратной продажи актива по цене, меньшей, чем цена его первоначальной продажи, организация должна учитывать соглашение, как если бы это была продажа продукта с правом на возврат, как описано в пунктах B20–B27.
- B73** Если цена обратной покупки актива равна цене его первоначальной продажи или превышает ее, а также превышает ожидаемую рыночную стоимость актива, договор, по сути, является соглашением о финансировании и, следовательно, должен учитываться согласно пункту B68.
- B74** Если цена обратной покупки актива равна цене первоначальной продажи или превышает ее, а также меньше или равна ожидаемой рыночной стоимости актива, и у покупателя отсутствует значительный экономический стимул для реализации своего права обратной продажи актива, организация должна учитывать соглашение, как если бы это была продажа актива с правом на возврат, как описано в пунктах B20–B27.
- B75** При сравнении цены обратной покупки с ценой продажи организация должна принимать во внимание временную стоимость денег.
- B76** Если срок действия опциона истекает и он остается неисполненным, организация должна прекратить признание обязательства и признать выручку.

Консигнационные соглашения

- B77** Когда организация поставляет продукцию другой стороне (например, дилеру или дистрибьютору) для продажи конечным покупателям, организация должна оценить, получила ли такая другая сторона контроль над продукцией в этот момент времени. Продукция, которая была поставлена другой стороне, может удерживаться по консигнационному соглашению, если такая другая сторона не получила контроль над продукцией. Соответственно, организация не должна признавать выручку при поставке продукции другой стороне, если поставленная продукция удерживается на условиях консигнации.
- B78** К признакам того, что соглашение является консигнационным соглашением, относятся, среди прочего, следующие:
- (a) продукция контролируется организацией до наступления определенного события, например, продажи продукции покупателю дилера или до истечения определенного периода времени;
 - (b) организация имеет возможность требовать возврата продукции или передачи продукции третьей стороне (например, другому дилеру); и
 - (c) у дилера отсутствует безусловное обязательство в отношении оплаты продукции (но при этом он может быть обязан внести депозит).

Соглашения о продаже с выставлением счета и отложенной поставкой

- B79** Соглашение о продаже с выставлением счета и отложенной поставкой – это договор, в соответствии с которым организация выставляет покупателю счет за продукцию, но физически удерживает продукцию до тех пор, пока она не будет передана покупателю в определенный момент времени в будущем. Например, покупатель может обратиться к организации с запросом о заключении такого договора ввиду отсутствия у него свободных помещений для хранения продукции либо в связи с задержками в выполнении запланированных им производственных графиков.

- B80** Организация должна определить момент выполнения обязанности к исполнению в отношении передачи продукции посредством оценки того, когда покупатель получает контроль над такой продукцией (см. пункт 38). Для некоторых договоров контроль в зависимости от предусматриваемых ими условий (включая условия доставки и отгрузки) передается либо в момент, когда продукция доставляется покупателю, либо в момент, когда производится ее отгрузка. Однако для некоторых других договоров покупатель может получить контроль над продукцией даже несмотря на то, что продукция все еще физически удерживается организацией. В этом случае покупатель имеет возможность определять способ использования продукции и получать практически все оставшиеся выгоды от нее, даже если он решил не реализовывать свое право на физическое владение ею. Следовательно, организация не контролирует продукцию. Вместо этого организация оказывает покупателю услугу по хранению принадлежащего покупателю актива.
- B81** В дополнение к применению требований в пункте 38, для того, чтобы сделать вывод о получении покупателем контроля над продукцией по соглашению о продаже с выставлением счета и отложенной поставкой, необходимо выполнение всех критериев ниже:
- (a) причина заключения соглашения о продаже с выставлением счета и отложенной поставкой должна быть существенной (например, покупатель обратился с запросом использовать такой вид соглашения);
 - (b) продукция должна быть отдельно идентифицирована как принадлежащая покупателю;
 - (c) продукция должна быть в настоящий момент готова к физической передаче покупателю; и
 - (d) у организации не должно быть возможности использовать продукцию или передать ее другому покупателю.
- B82** Если организация признает выручку в отношении продажи продукции на условиях выставления счета и отложенной поставки, организация должна проанализировать наличие у себя оставшихся обязанностей к исполнению (например, оказания услуги по ответственному хранению) в соответствии с пунктами 22–30, на которые организация должна распределить часть цены сделки в соответствии с пунктами 73–86.

Принятие покупателем

- B83** В соответствии с пунктом 38(е) принятие актива покупателем может указывать на то, что покупатель получил контроль над активом. Положения договоров о принятии покупателем позволяют покупателю расторгнуть договор или требовать от организации проведения работ по устранению недостатков, если товар или услуга не соответствуют согласованным параметрам. Организация должна принимать во внимание такие положения при оценке того, в какой момент покупатель получает контроль над товаром или услугой.
- B84** Если организация может объективно определить, что контроль над товаром или услугой был передан покупателю в соответствии с согласованными параметрами, предусмотренными договором, то принятие покупателем является формальностью и не влияет на вывод организации относительно того, когда покупатель получил контроль над товаром или услугой. Например, если условия принятия покупателем основаны на соответствии указанным параметрам размера и веса, организация будет в состоянии определить выполнение этих критериев до получения подтверждения принятия покупателем. Опыт организации, связанный с договорами на аналогичные товары или услуги, может свидетельствовать о том, что предоставляемые покупателю товар или услуга соответствуют согласованным параметрам, предусмотренным договором. Даже если выручка признается до принятия покупателем, организация должна проанализировать наличие оставшихся обязанностей к исполнению (например, обязательства по установке оборудования) и оценить, нужно ли учитывать их отдельно.
- B85** Однако если организация не может объективно определить соответствие переданных покупателю товара или услуги согласованным параметрам, предусмотренным договором, организация не сможет сделать вывод о том, что покупатель получил контроль до тех пор, пока организация не получит информацию о принятии покупателем. Это обусловлено тем, что в таких обстоятельствах организация не сможет установить, имеет ли покупатель возможность определять способ использования товара или услуги и получать практически все оставшиеся выгоды от них.
- B86** Если организация доставляет покупателю продукцию для целей проведения пробных тестов или оценки и обязанность покупателя выплатить организации какое-либо возмещение не возникает до окончания испытательного периода, контроль над продукцией передается покупателю только после того, как покупатель примет продукцию либо истечет испытательный период.

Раскрытие информации о детализированной выручке

- B87** Согласно пункту 114 организация должна детализировать информацию о выручке по договорам с покупателями по категориям, отражающим то, каким образом экономические факторы влияют на характер, величину, сроки и неопределенность возникновения выручки и денежных потоков. Следовательно, степень детализации выручки для целей выполнения данного требования к раскрытию информации зависит от фактов и обстоятельств, относящихся к договорам организации с покупателями. Некоторым организациям, возможно, придется использовать несколько категорий для достижения цели детализации выручки в пункте 114. Другие организации смогут достичь данной цели, используя только одну категорию для детализации выручки.
- B88** При выборе категории (или категорий), которая будет использоваться для детализации выручки, организация должна определять, каким образом была представлена информация о выручке организации для других целей, включая все перечисленное ниже:
- (a) раскрытие информации за рамками финансовой отчетности (например, в отчетах о прибылях, годовых отчетах или презентациях для инвесторов);
 - (b) информация, регулярно анализируемая руководством, принимающим операционные решения, с целью оценки финансовых результатов операционных сегментов; и
 - (c) прочая информация, аналогичная видам информации, идентифицированным в пунктах B88(a) и (b), которая используется организацией или пользователями финансовой отчетности организации для оценки финансовых результатов организации или принятия решений о распределении ресурсов.
- B89** Примеры категорий, которые могут быть целесообразны для детализации, среди прочего, включают все перечисленное ниже:
- (a) вид товара или услуги (например, основные продуктовые линейки);
 - (b) географический регион (например, страна или регион);
 - (c) рынок или класс покупателей (например, потребители из государственного и негосударственного секторов);
 - (d) вид договора (например, договоры с фиксированной ценой и договоры с оплатой стоимости затраченного рабочего времени и материалов);
 - (e) срок действия договора (например, краткосрочные и долгосрочные договоры);
 - (f) распределение во времени передачи товаров или услуг (например, выручка от товаров и услуг, передаваемых покупателям в определенный момент времени, и выручка от товаров или услуг, передаваемых в течение периода); и
 - (g) каналы сбыта (например, товары, реализуемые непосредственно потребителям, и товары, реализуемые через посредников).

Приложение С

Дата вступления в силу и переходные положения

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего стандарта и имеет такую же силу, как и другие составляющие настоящего стандарта.

Дата вступления в силу

- C1 Организация должна применять настоящий стандарт в отношении годовых отчетных периодов, начинающихся 1 января 2018 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применяет настоящий стандарт досрочно, она должна раскрыть этот факт.
- C1A МСФО (IFRS) 16 «Аренда», выпущенным в январе 2016 года, внесены поправки в пункты 5, 97, B66 и B70. Организация должна применить эти поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 16.
- C1B Документом «Разъяснения к Международному стандарту финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», выпущенным в апреле 2016 года, внесены изменения в пункты 26, 27, 29, B1, B34–B38, B52–B53, B58, C2, C5 и C7, удален пункт B57 и добавлены пункты B34A, B35A, B35B, B37A, B59A, B63A, B63B, C7A и C8A. Организация должна применять настоящие поправки в отношении годовых отчетных периодов, начинающихся 1 января 2018 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит настоящие поправки в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.

Переходные положения

- C2 Для целей переходных положений пунктов C3–C8A:
- (a) датой первоначального применения является начало отчетного периода, в котором организация впервые применяет настоящий стандарт; и
 - (b) выполненным договором является договор, по которому организация передала все товары или услуги, идентифицированные в соответствии с МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство», МСФО (IAS) 18 «Выручка» и соответствующими разъяснениями.
- C3 Организация должна применять настоящий стандарт с использованием одного из двух методов ниже:
- (a) ретроспективно в отношении каждого предыдущего отчетного периода, представленного в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки», с учетом упрощений в пункте C5; либо
 - (b) ретроспективно с признанием суммарного влияния первоначального применения настоящего стандарта на дату первоначального применения в соответствии с пунктами C7–C8.
- C4 Несмотря на требования пункта 28 МСФО (IAS) 8, при первом применении настоящего стандарта организация должна представить количественную информацию, требуемую пунктом 28(f) МСФО (IAS) 8, только для годового периода, непосредственно предшествующего первому годовому периоду, в котором применяется настоящий стандарт («непосредственно предшествующий период»), и только в том случае, если организация применяет настоящий стандарт ретроспективно в соответствии с пунктом C3(a). Организация также вправе, но не обязана представить такую информацию за текущий период или более ранние сравнительные периоды.
- C5 Организация может использовать одно или несколько из перечисленных ниже упрощений практического характера, применяя настоящий стандарт ретроспективно в соответствии с пунктом C3(a):
- (a) в случае выполненных договоров организация не должна пересчитывать договоры:
 - (i) срок действия которых начинается и заканчивается в рамках одного годового отчетного периода; либо
 - (ii) которые являются выполненными на начало самого раннего из представленных периодов.

- (b) в случае выполненных договоров с переменным возмещением организация вправе использовать цену сделки на дату, на которую договор был выполнен, вместо оценки величин переменного возмещения в сравнительных отчетных периодах.
- (c) в случае договоров, которые были модифицированы до начала самого раннего из представленных периодов, организация не должна ретроспективно пересчитывать договор с учетом таких модификаций в соответствии с пунктами 20–21. Вместо этого организация должна отразить совокупное влияние всех модификаций, которые возникли до начала самого раннего из представленных периодов, в следующих случаях:
- (i) при идентификации выполненных и невыполненных обязанностей к исполнению;
 - (ii) при определении цены сделки; и
 - (iii) при распределении цены сделки на выполненные и невыполненные обязанности к исполнению.
- (d) для всех отчетных периодов, представленных до даты первоначального применения, организация не должна раскрывать сумму цены сделки, распределенную на оставшиеся обязанности к исполнению, а также объяснение того, когда организация ожидает признать такие суммы в качестве выручки (см. пункт 120).
- C6 В случае использования организацией какого-либо упрощения практического характера в пункте C5 организация должна применять такое упрощение последовательно в отношении всех договоров в рамках всех представленных отчетных периодов. Кроме того, организация должна раскрывать всю информацию ниже:
- (a) использованные упрощения; и
 - (b) в той степени, в которой это обоснованно возможно, качественную оценку расчетного влияния применения каждого такого упрощения.
- C7 Если организация использует возможность применять настоящий стандарт ретроспективно в соответствии с пунктом C3(b), организация должна признать суммарный эффект от первоначального применения настоящего стандарта в качестве корректировки остатка нераспределенной прибыли (или другого компонента собственного капитала, соответственно) на начало годового отчетного периода, который включает дату первоначального применения. Согласно такому методу перехода к новому порядку учета организация может решить применять настоящий стандарт ретроспективно только в отношении договоров, которые не являются выполненными договорами на дату первоначального применения (например, 1 января 2018 года для организации, отчетный год которой заканчивается 31 декабря).
- C7A Организация, применяющая настоящий стандарт ретроспективно в соответствии с пунктом C3(b), может также использовать упрощение практического характера, описанное в пункте C5(c), в отношении:
- (a) всех модификаций договора, которые возникли до начала самого раннего из представленных периодов; либо
 - (b) всех модификаций договора, которые возникли до даты первоначального применения.
- Если организация применяет данное упрощение практического характера, она должна применять его последовательно в отношении всех договоров, а также раскрывать информацию в соответствии с требованиями пункта C6.
- C8 Если настоящий стандарт применяется ретроспективно в соответствии с пунктом C3(b), то для отчетных периодов, которые включают дату первоначального применения, организация должна дополнительно раскрыть информацию, указанную в подпунктах ниже:
- (a) сумма, на которую изменяется каждая статья финансовой отчетности в текущем отчетном периоде в результате применения настоящего стандарта, по сравнению с МСФО (IAS) 11, МСФО (IAS) 18 и соответствующими разъяснениями, действовавшими до данного изменения; и
 - (b) объяснение причин значительных изменений, идентифицированных в C8(a).
- C8A Организация должна применять «Разъяснения к Международному стандарту финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» (см. пункт C1B) ретроспективно в соответствии с МСФО (IAS) 8. При ретроспективном применении настоящих поправок организация должна применять настоящие поправки, как если бы они были включены в состав МСФО (IFRS) 15 на дату первоначального применения. Следовательно, организация не должна применять настоящие поправки в отношении отчетных периодов или договоров, к которым требования МСФО (IFRS) 15 не применяются в соответствии с пунктами C2–C8. Например, если организация применяет МСФО

(IFRS) 15 в соответствии с пунктом С3(b) только в отношении договоров, которые не являются выполненными договорами на дату первоначального применения, организация не должна пересчитывать выполненные договоры на дату первоначального применения МСФО (IFRS) 15 с учетом настоящих поправок.

Ссылки на МСФО (IFRS) 9

- С9 Если организация применяет настоящий стандарт, но еще не применяет МСФО (IFRS) 9 «*Финансовые инструменты*», то соответствующие ссылки на МСФО (IFRS) 9 следует читать как ссылки на МСФО (IAS) 39 «*Финансовые инструменты: признание и оценка*».

Прекращение действия других стандартов

- С10 Настоящий стандарт заменяет собой следующие стандарты:
- (a) МСФО (IAS) 11 «*Договоры на строительство*»;
 - (b) МСФО (IAS) 18 «*Выручка*»;
 - (c) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 13 «*Программы лояльности покупателей*»;
 - (d) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 15 «*Соглашения на строительство объектов недвижимости*»;
 - (e) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 18 «*Передача активов покупателями*»; и
 - (f) Разъяснение ПКР (SIC) 31 «*Выручка – бартерные сделки, включающие рекламные услуги*».

