



## МСФО 15 «ВЫРУЧКА ПО ДОГОВОРАМ С ПОКУПАТЕЛЯМИ»

Поскольку МСФО 15 заменяет все предыдущие стандарты и интерпретации по признанию выручки и применяется ко всем предприятиям и отраслям, возникает вопрос, какими будут последствия для различных отраслей после перехода на новый стандарт.

МСФО 15 «Выручка по договорам с покупателями» заменит существующие стандарты МСБУ 18 и МСБУ 11 в отношении признания выручки и связанные с ними интерпретации, включая КРМФО 13, КРМФО 15, КРМФО 18 и ПКР 31. Стандарт вступил в силу для периодов, начинающихся с 1 января 2018 года.

Данный стандарт не применяется к определенным видам выручки, на которые распространяется действие других стандартов, таких как выручка по договорам аренды, операциям с финансовыми инструментами или выручка по договорам страхования.

Для многих организаций признание выручки не изменилось, однако стандарт содержит более детальное руководство в отношении договоров с несколькими обязательствами к исполнению.

МСФО 15 также предоставляет дополнительное руководство, чтобы помочь организациям в применении пересмотренного принципа к лицензиям на интеллектуальную собственность, гарантиям, правам на возврат, возмещениям принципалу/агенту и модификации договоров.

В соответствии с МСФО 15, выручка признается таким образом, что отражает передачу обещанных товаров или услуг покупателям в сумме, отражающей возмещение, на которое поставщик товаров или услуг рассчитывает получить право.

Для реализации этого принципа МСФО 15 требует принятия следующей 5-ступенчатой модели признания выручки:

- идентификация договора с покупателем – договор должен быть одобрен сторонами и иметь коммерческое содержание и являться результатом обычной деятельности;
- идентификация обязанностей к исполнению в рамках договора – это отличимые товары и услуги, которые будут переданы покупателю;
- определение цены сделки – исходя из условий договора должна быть определена цена операции;
- распределение цены сделки – цена сделки должна быть распределена на каждую обязанность к исполнению, идентифицированные на шаге 2, на основе относительной отдельной цены на каждый отличимый товар или оценки такой цены, если она не является наблюдаемой;
- признание выручки, когда организация выполняет обязанности к исполнению – обязанность исполнена, когда покупатель получает контроль над товаром или услугой.

В соответствии со стандартом раскрытию подлежат характер, величина, распределение во времени и неопределенность размера выручки и денежных потоков, обусловленных договорами с покупателями, путем раскрытия качественной и количественной информации.



МСФО 15 заменяет МСБУ 11 «Договора на строительство», поэтому особое внимание уделяется влиянию нового стандарта на отрасль строительства и недвижимости. Важно, чтобы организации понимали и оценили то влияние, которое МСФО 15 окажет на их бизнес, чтобы избежать непреднамеренных последствий, таких как нарушение долговых обязательств или невыполнение целевых показателей прибыли.

Вероятные области, затрагиваемые МСФО 15, включают:

- Сроки признания выручки;
- Количество обязанностей к исполнению, содержащихся в договоре;
- Учет модификаций договора;
- Когда следует признавать переменное возмещение, обещанное по договору;
- Компоненты финансирования в договоре;
- Затраты на заключение договора;
- Отражение выданных гарантий.

### **СРОКИ ПРИЗНАНИЯ ВЫРУЧКИ**

После отмены стандарта по договорам на строительство (AASB 111 / МСБУ 11) основная проблема многих строительных и девелоперских компаний заключается в том, могут ли они продолжать использовать метод процента выполнения для учета выручки по долгосрочным договорам. МСФО 15.35 поясняет, когда организация может использовать метод процента выполнения (в соответствии с МСФО – признание выручки в течение периода времени). Этот метод можно использовать, если выполняется один из следующих критериев:

- а. покупатель одновременно получает и потребляет выгоды, связанные с выполнением организацией указанной обязанности по мере выполнения;
- б. в процессе выполнения своей обязанности к исполнению организация создает или улучшает актив (например, незавершенное производство), который покупатель контролирует по мере создания или улучшения актива; или
- с. результаты деятельности организации не создают активов, которые можно было бы использовать в качестве альтернативы деятельности организации, но при этом организация имеет право на принудительную выплату за выполненные до настоящего времени результаты.

Не всегда легко понять, что на самом деле означает каждый из трех критериев! Эти критерии применяются ко всем договорам с покупателями, а не только к договорам в строительной отрасли, поэтому важно четко понять их.

Пункт (с) выше, как правило, является соответствующим разделом в отношении строительных договоров. Для того, чтобы применить, обе части должны быть выполнены:

Первая часть выполняется почти всегда, так как большинство строительных договоров не позволяют застройщику альтернативное использование актива (т.е. застройщик не может продать одно и то же здание дважды!), если только не возникнет ситуация, когда покупатель не выполняет своих обязательств по договору. (МСФО 15 не рассматривает дефолт в этом решении).

Вторая часть требует принудительного права на оплату за исполнение, выполненное на сегодняшний день:

Если у организации есть право на принудительную выплату, доход должен измеряться на основе процента завершения. Если нет, тогда весь доход будет признан в определенный момент времени (обычно после передачи права собственности).

### **КОЛИЧЕСТВО ОБЯЗАННОСТЕЙ К ИСПОЛНЕНИЮ, СОДЕРЖАЩИХСЯ В ДОГОВОРЕ**

МСФО 15 требует определения всех обязанностей к исполнению, содержащихся в договоре, части цены сделки, распределенной по каждой обязанности, и выручки, оцененной отдельно для каждой. В контексте строительных договоров это становится критически важным элементом при применении МСФО 15. Например, следует ли разделять комплексы домов и земельных участков на землю и строительство? Являются ли этапы проектирования и строительства различными обязательствами по выполнению?

Чтобы ответить на эти вопросы, компания должна определить, является ли товар или услуга, обещанные покупателю, отличимыми.

МСФО 15.27 указывает, что товар или услуга являются отличимыми, если соблюдаются оба следующих критерия:





- a. покупатель может извлечь выгоду из товара или услуги самостоятельно, либо вместе с другими ресурсами, которые легко доступны покупателю (т.е. товар или услуга могут отличаться); и
- b. обещание организации передать товар или услугу покупателю является отдельно идентифицируемым от других обещаний в договоре (т. е. товар или услуга являются отличимыми в контексте договора).

На первый взгляд может показаться, что в рамках договора на строительство предусмотрено много различных товаров или услуг, однако это не всегда так.

Интеграция различных частей договора является важнейшим элементом любого строительного договора. МСФО 15.29 освещает эту проблему и подчеркивает, что товар или услуга отличаются только в том случае, если организация не предоставляет значительных услуг по интеграции товара или услуги, в результате чего она использует их в качестве входных данных для производства или поставки комбинированного результата, указанного покупателем.

По сути, большинство строительных договоров будет включать в себя значительную услугу по интеграции отдельных частей и, следовательно, содержать только одно обязательство по исполнению.

### УЧЕТ МОДИФИКАЦИЙ ДОГОВОРА

Варианты и модификации договоров являются обычным явлением в строительной отрасли. Выручка, связанная с изменениями, не может быть признана в соответствии с МСФО 15 до тех пор, пока она не будет утверждена сторонами договора. На первый взгляд, это требование подразумевает письменное соглашение между сторонами. Однако в МСФО 15.18 говорится:

«Изменение договора может быть одобрено в письменной форме, устным соглашением или подразумевается обычной деловой практикой».

Таким образом, потребуется профессиональное суждение, чтобы определить, когда будет одобрена модификация договора.

В тех случаях, когда утверждение состоялось, но соответствующее изменение цены еще не согласовано, организациям необходимо будет следовать указаниям по учету переменных сумм, изложенным в следующем разделе (когда следует признавать переменное возмещение, связанное с договором).

Если модификация договора предоставляет покупателю дополнительные отличимые товары или услуги (то есть новую обязанность к исполнению), тогда эта модификация будет учитываться как отдельный договор. В большинстве случаев, однако, модификация не предусматривает дополнительных отличимых товаров или услуг и учитывается как корректировка существующей(их) обязанности(ей) к исполнению. Если организация применяет метод процента выполнения, прогнозируемые доходы и расходы необходимо будет обновить, чтобы учесть влияние модификации и рассчитанный новый процент выполнения. Результирующая корректировка выручки произойдет на дату утверждения изменения:

$$\begin{aligned} & * \text{новый процент выполнения} \\ & \text{скорректированная общая} \\ & \text{— выручка} \\ & = \frac{\text{ранее учтенный доход}}{\text{результирующая корректировка}} \end{aligned}$$

### КОГДА СЛЕДУЕТ ПРИЗНАВАТЬ ПЕРЕМЕННОЕ ВОЗМЕЩЕНИЕ, ОБЕЩАННОЕ ПО ДОГОВОРУ

Договора на строительство часто включают переменное возмещение, такое как изменения в договорах и бонусы за выполнение определенных критериев или временных ограничений. МСФО 15 требует использовать один из следующих методов для оценки этого дохода (в зависимости от того, какой метод показывает лучший результат):

- взвешенная оценка вероятности; или
- наиболее вероятная сумма.

Важно отметить, что МСФО 15 ограничивает, какая часть этого вида выручки фактически признается. В соответствии с МСФО 15.56, переменное вознаграждение (например, бонусные выплаты) может быть признано только: «В той степени, в которой высока вероятность того, что существенное изменение суммы совокупного признанного дохода не произойдет, если впоследствии будет разрешена неопределенность, связанная с переменным возмещением».



Другими словами, у организации должна быть высокая степень уверенности в том, что она может точно предсказать ожидаемый доход до того, как он будет признан. МСФО 15.57 приводит некоторые возможные примеры, которые могут поставить под сомнение способность организации выполнять требования приведенного выше критерия:

- сумма возмещения в значительной степени подвержена факторам, не зависящим от организации (включая погодные условия);
- неопределенность в отношении суммы возмещения, как ожидается, не будет решена в течение длительного периода времени;
- опыт организации (или другие доказательства) с аналогичными типами договоров ограничен, или этот опыт (или другие доказательства) имеет ограниченную прогностическую ценность;
- договор имеет большое количество и широкий диапазон возможных сумм возмещения;
- если переменное возмещение не было признано, организация будет оценивать в конце каждого отчетного периода, были ли устранены неопределенности, которые препятствовали признанию, и признавать выручку в этот момент.

## КОМПОНЕНТЫ ФИНАНСИРОВАНИЯ В ДОГОВОРЕ

Продажи в сфере развития недвижимости и строительства регулярно включают авансовые платежи или просроченные платежи, когда выручка признается для целей бухгалтерского учета. МСФО предоставляет подробные рекомендации по учету любого компонента финансирования в договоре (исключение из этого анализа делается в том случае, если период времени между оплатой и получением товаров или услуг составляет менее одного года). Если этот компонент считается значительным, он должен учитываться отдельно от выручки.

## ЗАТРАТЫ НА ЗАКЛЮЧЕНИЕ ДОГОВОРА

МСФО 15 допускает капитализацию **только** дополнительных затрат на получение договора. Затраты, которые возникли бы независимо от того, был ли заключен договор, должны быть отнесены на расходы по мере их возникновения.

Следовательно, расходы на заработную плату сотрудников и оплату консультационных услуг (выплачиваемых независимо от успеха) должны быть отнесены на расходы в соответствии с МСФО 15. Вознаграждение за успешное заключение контракта, выплачиваемое внутреннему персоналу или внешним консультантам при заключении нового договора, должно быть капитализировано (затраты, которые явно относятся на счет покупателя независимо от того, заключен ли договор, признаются в качестве активов).

## ПОЧЕМУ MOORE STEPHENS KAZAKHSTAN?

### Экспертиза

Наши специалисты имеют соответствующие профессиональные квалификации в аудите, бухгалтерском учете, налогах, внутреннем аудите, аудите информационных систем, управлении рисками и управлении проектами. Эта широкая экспертиза в сочетании со значительной практикой, накопленной в ходе работы с организациями различных отраслей, дает нам отличную возможность поделиться передовым опытом и помочь вам достичь реальных преимуществ – обеспечить ощутимую отдачу от ваших инвестиций.

### Партнерское руководство

Наши партнеры не только руководят заданием и обеспечивают максимальное качество и эффективность, но и доступны для консультаций в течение всего проекта.

### Открытость и последовательность

Ключевой частью наших услуг является не только подготовка подробного отчета, но и встреча с руководством клиента для обсуждения наших выводов и рекомендаций. Эта личная коммуникация и прозрачность способствуют тому, чтобы вы получили максимальную пользу.

## MOORE STEPHENS KAZAKHSTAN

**Мы являемся членом Moore Global Network Limited – одной из ведущих в мире аудиторских и консалтинговых сетей.**

Наши клиенты имеют доступ к широкому спектру услуг: аудит, налоговый аудит и консалтинг, аутсорсинг бухгалтерского учета, сопровождение сделок, финансовая и налоговая экспертиза, оценка бизнеса, юридические услуги. Будучи частью Moore Global, мы имеем возможность обмениваться с коллегами практическим опытом и знаниями для того, чтобы наши клиенты могли получать консультации самого высокого уровня и требовать высочайшего качества оказываемых нами услуг, в какой бы точке мира они ни вели свой бизнес.

## MOORE GLOBAL NETWORK

**Цель Moore Global – помогать преуспевать нашим клиентам, нашим сотрудникам и сообществам, в которых они живут и работают. Мы являемся глобальной бухгалтерской и консалтинговой семьей из более чем 30,000 человек в более чем 260 независимых фирмах и более 110 странах, которые объединены и сотрудничают, чтобы заботиться о ваших потребностях на местном, национальном и международном уровнях.**

Работая с фирмами Moore Global, вы будете работать с людьми, которые глубоко заботятся о вашем успехе и у которых есть стремление и преданность делу, чтобы обеспечить наилучшие результаты для вас и вашего бизнеса. Вы будете иметь больший доступ к высокому уровню экспертизы, чем со многими фирмами. Мы будем рядом, когда вы нуждаетесь в нас, чтобы помочь вам разобраться в лабиринте информации, чтобы направлять вас в ваших решениях и убедиться, что вы используете каждую возможность. Чтобы помочь вам преуспевать в меняющемся мире.

## СВЯЖИТЕСЬ С НАМИ

**Moore Stephens Kazakhstan**

**E** [info@moore.kz](mailto:info@moore.kz)  
**T** + 7 727 2669904



[kazakhstan.moore-global.com](http://kazakhstan.moore-global.com)