The background of the page is a photograph of a large, modern glass dome structure. The dome is composed of many rectangular glass panels held together by a metal grid. The perspective is from the center of the dome, looking up towards the top. The glass reflects the surrounding city buildings and the sky. A semi-transparent dark grey rectangular box is overlaid in the center of the image, containing the title text. Two red vertical bars are also present: one on the left side of the page, extending from the top to the bottom, and another on the right side, extending from the top to the bottom, both partially overlapping the dome image.

ОБЗОР СТАНДАРТА МСФО (IFRS) 15
**«ВЫРУЧКА ПО ДОГОВОРАМ
С ПОКУПАТЕЛЯМИ»**
Строительная отрасль

ОГЛАВЛЕНИЕ

МСФО (IFRS) 15 «ВЫРУЧКА ПО ДОГОВОРАМ С ПОКУПАТЕЛЯМИ» ДЛЯ СТРОИТЕЛЬНОЙ ОТРАСЛИ	3
НОВЫЙ ПРИНЦИП	3
КОГДА ВСТУПАЕТ В СИЛУ?	3
ПОСЛЕДСТВИЯ ДЛЯ СТРОИТЕЛЬНОЙ ОТРАСЛИ	3
КОММЕРЧЕСКИЙ ЭФФЕКТ	3
СРОКИ ПРИЗНАНИЯ ВЫРУЧКИ	6
НАДО ЛИ ПРИЗНАВАТЬ ВЫРУЧКУ В ОПРЕДЕЛЕННЫЙ МОМЕНТ ВРЕМЕНИ ИЛИ В ТЕЧЕНИЕ ПЕРИОДА?	6
ЕСЛИ ВЫРУЧКА ПРИЗНАЕТСЯ В ОПРЕДЕЛЕННЫЙ МОМЕНТ ВРЕМЕНИ, КАК ОН ДОЛЖЕН ОПРЕДЕЛЯТЬСЯ?	7
ЕСЛИ ВЫРУЧКА ПРИЗНАЕТСЯ В ТЕЧЕНИЕ ПЕРИОДА, КАК СЛЕДУЕТ ОЦЕНИВАТЬ И ПРИЗНАВАТЬ СТЕПЕНЬ ВЫПОЛНЕНИЯ ОБЯЗАННОСТИ К ИСПОЛНЕНИЮ?	7
ПРИМЕР 1. МЕТОД РЕСУРСОВ	8
ПРИМЕР 2. МЕТОД РЕСУРСОВ (НЕУСТАНОВЛЕННЫЕ МАТЕРИАЛЫ)	9
ОБЪЕДИНЕНИЕ ДОГОВОРОВ	11
ПРИМЕР: ОБЪЕДИНЕНИЕ ДОГОВОРОВ	12
ДОГОВОРЫ, СОДЕРЖАЩИЕ НЕСКОЛЬКО ТОВАРОВ/ УСЛУГ	14
ОБЪЕДИНЕНИЕ ИЛИ РАЗЪЕДИНЕНИЕ ТОВАРОВ И/ИЛИ УСЛУГ	14
ПРИМЕР: РАЗЪЕДИНЕНИЕ ДОГОВОРА	15
ДОЛГОСРОЧНЫЕ ДОГОВОРЫ	16
ДОЛГОСРОЧНЫЕ ДОГОВОРЫ В СЛУЧАЕ, КОГДА ПОКУПАТЕЛЬ ВНОСИТ ЗАДАТОК	16
ПРИМЕР: ПОКУПАТЕЛЬ ВНОСИТ ЗАДАТОК	16
ПРИМЕР: ПОКУПАТЕЛЬ ПЛАТИТ С ЗАДЕРЖКОЙ	17
МОДИФИКАЦИЯ ДОГОВОРА	19
ПРИМЕР: МОДИФИКАЦИЯ (ОТЛИЧИМЫЙ ТОВАР/УСЛУГА)	19
ПРИМЕР: МОДИФИКАЦИЯ (НЕОТЛИЧИМЫЙ ТОВАР/УСЛУГА)	20
ДОГОВОРЫ С ПЕРЕМЕННЫМ ВОЗМЕЩЕНИЕМ	22
ПРЕМИИ ПО РЕЗУЛЬТАТАМ РАБОТЫ	22
ПРИМЕР: ИСПОЛЬЗОВАНИЕ МЕТОДА ОЖИДАЕМОЙ СТОИМОСТИ	22
ШТРАФЫ	23
ПРИМЕР: ИСПОЛЬЗОВАНИЕ МЕТОДА «НАИБОЛЕЕ ВЕРОЯТНОГО КОНЕЧНОГО РЕЗУЛЬТАТА»	23
ЗАТРАТЫ НА ТЕНДЕРЫ	25
ПРИМЕР: ЗАТРАТЫ НА ТЕНДЕР	25

МСФО (IFRS) 15 «ВЫРУЧКА ПО ДОГОВОРАМ С ПОКУПАТЕЛЯМИ» ДЛЯ СТРОИТЕЛЬНОЙ ОТРАСЛИ

Компании строительной отрасли ранее соблюдали МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство», в котором содержится конкретное руководство по признанию выручки от договоров на строительство. Данный стандарт был заменен на общий стандарт по выручке МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями». Новый стандарт по выручке, вероятно, добавит сложности бухгалтерам, которые готовят финансовую отчетность для строительных компаний, и может привести к значительным изменениям в модели признания выручки и прибыли.

НОВЫЙ ПРИНЦИП

Ключевой принцип МСФО (IFRS) 15 — признать выручку в такой мере, в которой товары или услуги передаются покупателю. Стандарт содержит гораздо более специфичное и детальное руководство по сравнению с предыдущими МСФО (IAS) 18 «Выручка» и МСФО (IAS) 11. В МСФО (IFRS) 15 внимание сосредоточено на «обещаниях», данных клиенту, и этот стандарт требует большего выделения компонентов или «обещаний», закрепленных в договоре. Необходимо распределять выручку на каждую «отличимую» обязанность к исполнению пропорционально ценам обособленных продаж каждого «обещания».

КОГДА ВСТУПАЕТ В СИЛУ?

Новый стандарт обязателен к применению для годовых отчетных периодов, начинающихся 1 января 2018 года и позже, с возможностью досрочного применения. Многим компаниям строительной отрасли потребуются внесение изменений в процессы и системы, включая более сильную связь между теми, кто подготавливает договоры купли-продажи, и бухгалтерами, которые должны обеспечить соблюдение МСФО (IFRS) 15.

ПОСЛЕДСТВИЯ ДЛЯ СТРОИТЕЛЬНОЙ ОТРАСЛИ

Из-за характера договоров на строительство новый стандарт МСФО (IFRS) 15, вероятно, значительно прибавит сложности в учетные процессы строительных компаний. В обычных договорах на строительство будет содержаться несколько обязанностей к исполнению, которые будут выполнены в разное время. Это потребует от бухгалтеров оценки того, признаются ли товары или услуги в определенный момент времени или в течение периода, эти товары или услуги отличимы или подлежат объединению с другими товарами или услугами при признании выручки, или требуется ли дисконтирование для учета временной ценности денег в долгосрочных договорах.

КОММЕРЧЕСКИЙ ЭФФЕКТ

Принятие МСФО (IFRS) 15 может привести к значительным изменениям в модели признания выручки и прибыли. Необходимо тщательно рассмотреть и планировать широкий спектр вопросов, включая влияние на:

- соблюдение банковских ковенантов,
- вознаграждение по итогам работы (включая выплаты на основе акций),
- внутреннее составление бюджета,
- корпоративные налоговые обязательства,
- обмен информацией с рынком и инвесторами, включая соблюдение требований регулятора (которые могут возникнуть в результате ожидаемых будущих значительных изменений в отношении финансового положения или финансовых результатов компании).



Сильное влияние

Принятие МСФО (IFRS) 15 повлечет за собой потенциальное изменение выручки, отраженной в финансовой отчетности строительных компаний, и/или, вероятно, потребует внесения изменений в текущие процессы и системы.



Среднее влияние

Принятие МСФО (IFRS) 15 может повлечь за собой потенциальное изменение выручки, отраженной в финансовой отчетности строительных компаний, и/или может потребовать внесения изменений в текущие процессы и системы.



Слабое влияние

Принятие МСФО (IFRS) 15 повлечет за собой минимальные изменения или вовсе не приведет к изменениям в отражаемой выручке или раскрытиях в финансовой отчетности строительных компаний.

Ниже в таблице обобщены аспекты договоров на строительство, которые, как ожидается, будут подвержены наиболее сильному влиянию в результате принятия МСФО (IFRS) 15.

Область	Сильное влияние	Среднее влияние	Слабое влияние
Проекты, в которых обязанности к исполнению удовлетворяются в течение периода, против тех, которые удовлетворяются в определенный момент времени			
Проекты, структурированные как объединение нескольких договоров			
Проекты строительства, которые включают различные товары или услуги, такие как: проектирование и инженерные работы, уборку территории стройки, закладку фундамента, поставку, строительство, прокладку труб и проводов, установку оборудования и отделочные работы			
Долгосрочные договоры, имеющие финансовый компонент (предоплаты или платежи по задолженности)			
Проекты, в которых условия договоров модифицировались			
Проекты или договоры с переменным или условным вознаграждением (включая штрафы и премии в зависимости от выполнения предварительно заданных контрольных показателей)			
Проекты, влекущие значительные расходы в процессе тендера			

ВЫВОД

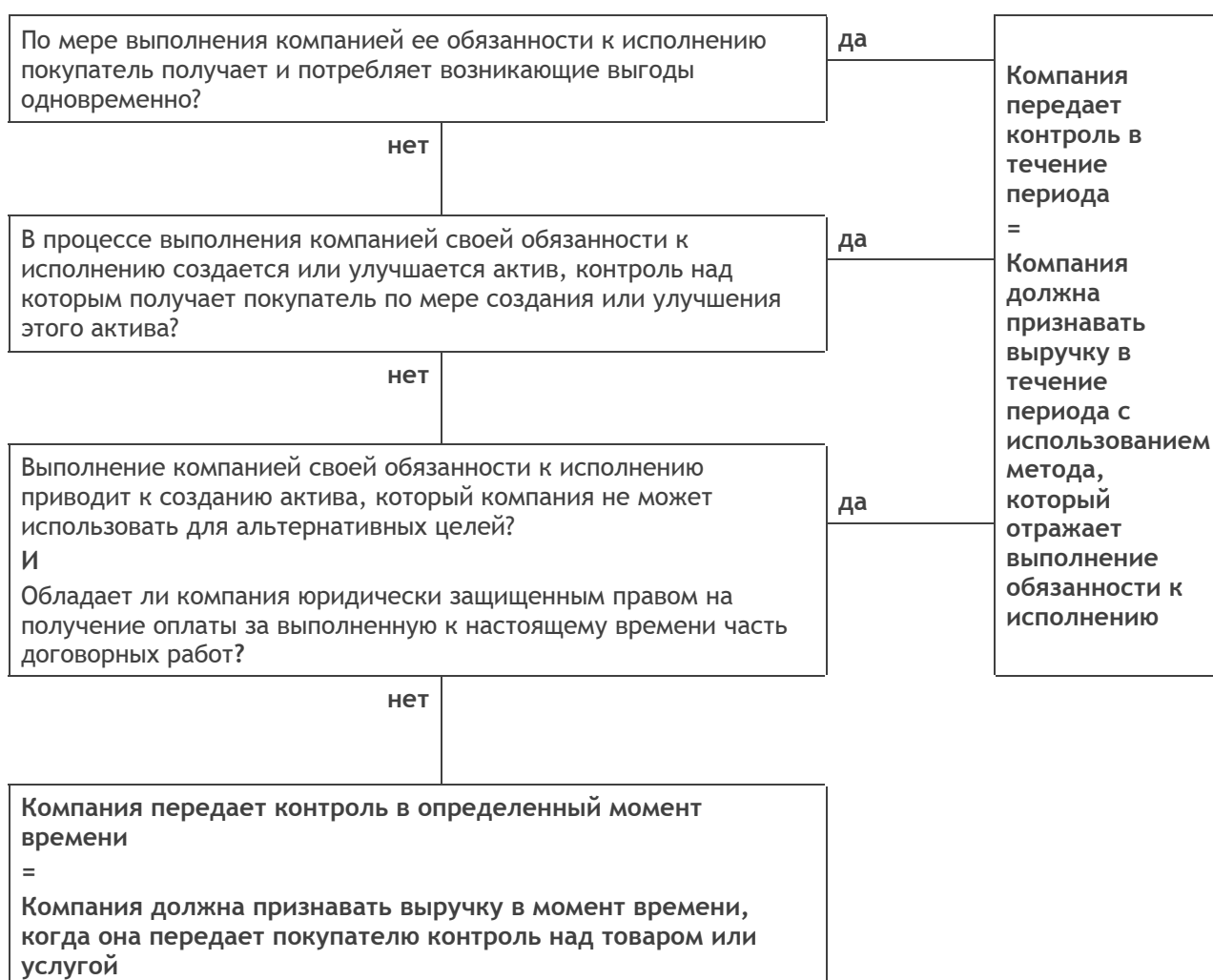
Строительная отрасль должна уделить внимание новому стандарту по выручке. Мы предполагаем, что применение нового стандарта будет крайне трудным в отрасли строительства из-за сложного характера ее договоров. МСФО (IFRS) 15 стандарт намного сложнее текущего стандарта учета и может значительно изменить модель признания выручки и модель прибыли для строительной отрасли. Это будет не просто изменение в учете, это вызовет последствия для широкого спектра областей бизнеса, например, потребуются серьезные изменения в ИТ-системах, возможно, потребуются изменения в договорах купли-продажи/ условиях этих договоров и потребуются пересмотреть маркетинговые кампании. Влияние на выручку также будет иметь последствия для премий, банковских ковенантов, выплат дивидендов и налогов.

СРОКИ ПРИЗНАНИЯ ВЫРУЧКИ

НАДО ЛИ ПРИЗНАВАТЬ ВЫРУЧКУ В ОПРЕДЕЛЕННЫЙ МОМЕНТ ВРЕМЕНИ ИЛИ В ТЕЧЕНИЕ ПЕРИОДА?

В МСФО (IFRS) 15 содержится более узкое и подробное руководство для определения того, признается ли выручка в течение периода (что в существующих стандартах часто называется «по мере готовности») или в определенный момент времени.

Общим принципом является то, что выручка признается в определенный момент времени. Однако если соблюдаются критерии пункта 35 МСФО (IFRS) 15, то выручку надо признавать в течение периода. Представленное ниже дерево решений является полезным инструментом для определения, следует ли признавать выручку в определенный момент времени или в течение периода:



ЕСЛИ ВЫРУЧКА ПРИЗНАЕТСЯ В ОПРЕДЕЛЕННЫЙ МОМЕНТ ВРЕМЕНИ, КАК ОН ДОЛЖЕН ОПРЕДЕЛЯТЬСЯ?

Если выручка признается в определенный момент времени, общим принципом является то, что выручка должна признаваться в тот момент, когда компания передает покупателю контроль над товаром или услугой.

При определении того, был ли передан контроль над активом или услугой, необходимо рассмотреть следующие признаки:

- Имеется ли у компании существующее право на оплату актива?
- Имеется ли у покупателя право собственности на актив?
- Передала ли компания покупателю право физического владения активом?
- Подвержен ли покупатель значительным рискам и выгодам, связанным с правом собственности на актив?
- Принял ли покупатель актив?

ЕСЛИ ВЫРУЧКА ПРИЗНАЕТСЯ В ТЕЧЕНИЕ ПЕРИОДА, КАК СЛЕДУЕТ ОЦЕНИВАТЬ И ПРИЗНАВАТЬ СТЕПЕНЬ ВЫПОЛНЕНИЯ ОБЯЗАННОСТИ К ИСПОЛНЕНИЮ?

Если выручка признается в течение периода, общим принципом является то, что выручка признается в той степени, в которой продавец выполнил обязанности к исполнению.

МСФО (IFRS) 15 разрешает использование либо методов результатов, либо методов ресурсов для расчета суммы выручки, которую необходимо признать. По методу результатов выручка признается на основе непосредственных оценок стоимости товаров или услуг, переданных до текущей даты, а по методу ресурсов выручка признается на основе оценок, таких как потребляемые ресурсы, понесенные расходы или машино-часы.

Особо отмечается, что при использовании методов ресурсов может не быть прямой взаимосвязи между использованными ресурсами и передачей покупателю товаров или услуг. Соответственно, ресурсы, не имеющие прямого отношения к исполнению обязанностей продавцом при передаче товаров и услуг, исключаются при оценке прогресса до текущей даты.

Кроме того, руководство влияет не только на признание выручки, но и на признание прибыли. Например, договор на строительство может предусматривать закупку продавцом дорогостоящего оборудования для установки, например, лифтов. МСФО (IFRS) 15 придерживается позиции: несмотря на то, что уместно признать выручку от продажи лифтов в момент передачи контроля покупателю, признавать прибыль при этом неуместно. Это связано с тем, что выполнение продавцом своих обязанностей к исполнению непосредственно связано как со строительством здания, так и с установкой оборудования, в том числе лифтов; поставка компонентов не ведет к тому, что какая-то часть услуги становится оказанной. Поэтому, и особенно если для целей признания выручки используется метод ресурсов, во многих случаях продавец должен признать равное количество выручки и себестоимости в отношении лифтов, а норма прибыли признается только со строительством и услугами по установке.

Пример 1. Метод ресурсов

Ситуация

Покупатель А 1 января 2017 года нанимает компанию Construction Co для строительства судна за 2 млн долларов США (ожидаемые затраты – 1,5 млн долларов США). Сумма подлежит оплате по завершении работы.

Судно спроектировано с учетом потребностей Покупателя А и включает характеристики, которые не могут быть полезными для других покупателей.

Construction Co работает в юрисдикции, по законам которой, если Покупатель А расторгнет договор, Construction Co будет иметь право на оплату выполненной к текущему моменту работы (то есть Construction Co будет иметь право подать иск за убытки, которые будут включать расходы, понесенные на текущую дату, и упущенную выгоду).

Судно было построено 31 декабря 2017 года. Финансовый год Construction Co заканчивается 30 июня 2017 года. На 30 июня 2017 года Construction Co понесла 50% затрат, и руководитель проекта оценил, что они выполнили 50% строительства.

Вопрос

Как Construction Co должна учитывать этот договор по состоянию на 30 июня 2017 года?

Ответ

Construction Co должна признать выручку в течение периода, потому что выполняется третий критерий пункта 35(с) МСФО (IFRS) 15, а именно:

- судно не может использоваться альтернативным образом, так как спроектировано в соответствии с особыми требованиями Покупателя А;
- Construction Co обладает защищенным правом на получение оплаты по законодательству, в котором она ведет свой бизнес.

Construction Co для расчета степени выполнения работ должна использовать метод ресурсов (затраты, понесенные к настоящему времени), так как это наиболее точный метод, которым она может воспользоваться. Расчеты руководителя проекта не являются уместными, так как являются просто оценочными расчетами, в то время как затраты фактически известны. Поэтому затраты являются наиболее объективным методом оценки степени выполнения работы.

30 июня 2017 года

Тип	Бюджет \$	Фактические расходы \$	Процент выполненной работы
Затраты	1 500 000	750 000	50% = (\$750 000/\$1 500 000)
Выручка	2 000 000	1 000 000 = (2 000 000 x 50%)	50%

Construction Co делала следующую журнальную проводку, когда несла расходы на строительство в течение года, закончившегося 30 июня 2017 года:

	Дт	Кт
Дт Затраты по договору	750 000	
Кт Банк/Кредиторы		750 000

Журнальная проводка по признанию выручки на 30 июня 2017 года выглядит следующим образом:

	Дт	Кт
Дт Себестоимость проданных товаров	750 000	
Кт Затраты по договору		750 000

	Дт	Кт
Дт Торговая дебиторская задолженность	1 000 000	
Кт Выручка		1 000 000

Предыдущая практика в соответствии с МСФО (IAS) 11

В соответствии с МСФО (IAS) 11 порядок учета был аналогичным, однако МСФО (IAS) 15 вводит более конкретные требования. Например, если судно можно легко продать другому покупателю и/или законодательство не дает строительной компании защищенное право на получение оплаты, выручка не может признаваться в течение периода.

Пример 2. Метод ресурсов (неустановленные материалы)

Ситуация

15 декабря 2018 года Building Co заключает договор стоимостью 5 млн долларов США на капитальный ремонт старого здания и установку лифтов. Расходы по договору состоят из следующего:

- Лифты \$1 500 000
 - Другие расходы на капремонт \$2 500 000
- \$4 000 000

Лифт доставляется компанией Building Co в помещение покупателя 31 декабря 2018 года.

Работы по капитальному ремонту завершаются 31 декабря 2019 года.

Допустим, Building Co подпадает под признание выручки в течение периода в соответствии с пунктом 35(с) МСФО (IFRS) 15 и признает выручку по методу ресурсов для определения процента выполненных работ.

Вопрос

Как Building Co должна учитывать этот договор по состоянию на 31 декабря 2018 года?

Ответ

В пункте B19 МСФО (IFRS) 15 отмечается, что при использовании метода ресурсов по причине сроков или характера понесенных расходов может отсутствовать прямая взаимосвязь между ресурсами компании и передачей покупателю контроля над товарами или услугами. Например, Building Co несет серьезные авансовые расходы в отношении лифтов, но эти расходы не отражают передачу покупателю контроля над работой по капитальному ремонту.

Поэтому при использовании метода ресурсов Building Co исключает влияние тех ресурсов, которые не отображают результат передачи покупателю контроля над товарами или услугами, то есть стоимость лифтов. Когда доставляется лифт, норма прибыли не признается, а выручка признается в пределах понесенных затрат на лифты, следующим образом:

	31 декабря 2018	31 декабря 2019	Итого
Выручка	\$1 500 000	\$3 500 000	\$5 000 000
Расходы	\$1 500 000	\$2 500 000	\$4 000 000
Чистая прибыль	НЕТ	\$1 000 000	\$1 000 000

Предыдущая практика в соответствии с МСФО (IAS) 11

Прибыль признавалась при доставке лифтов на 31 декабря 2018 года, даже если они еще не были установлены. Стоимость лифтов включалась в расчет процента выполненной работы методом ресурсов.

Практические последствия для систем и процессов

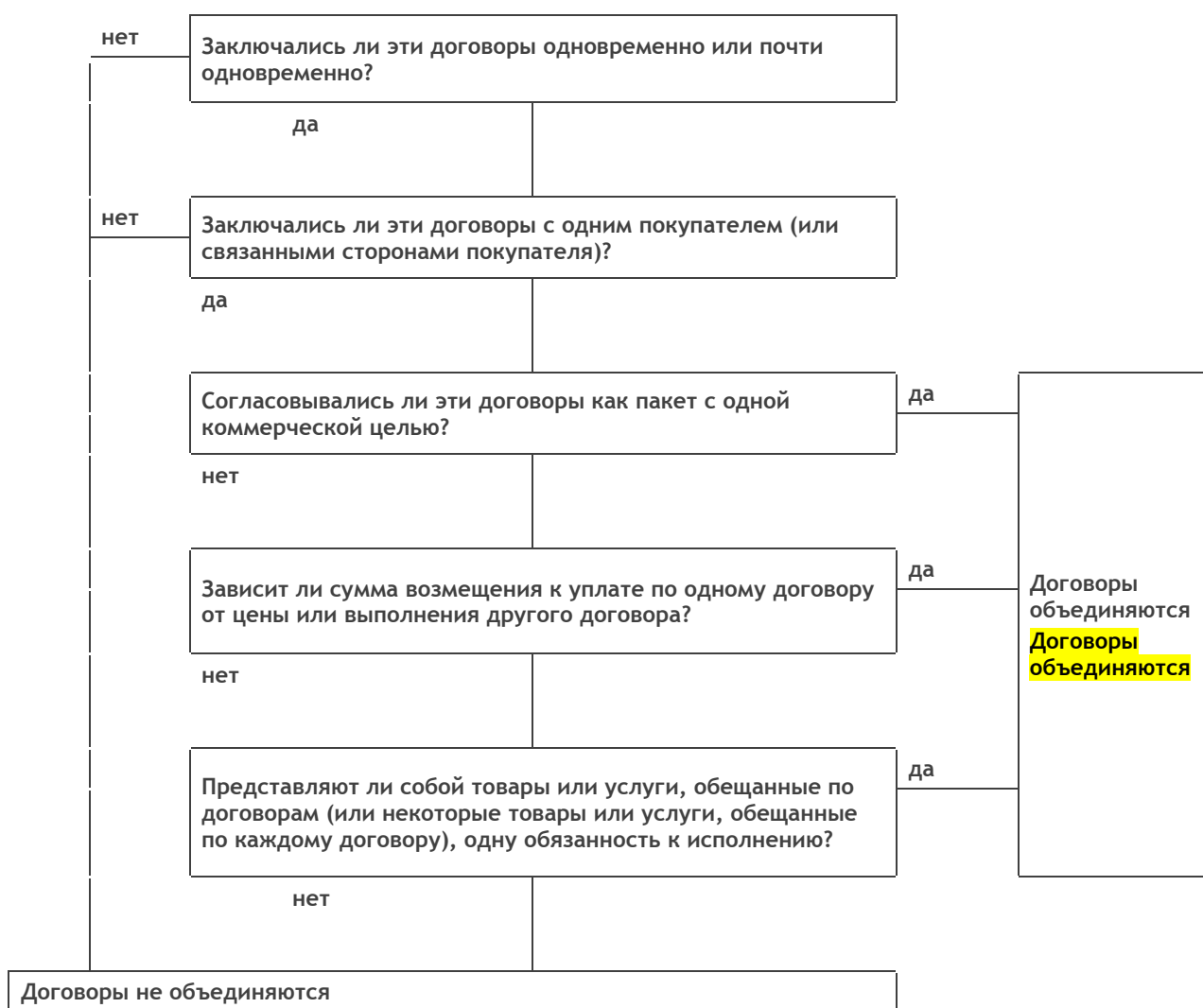
Некоторые из практических последствий на системы и процессы Construction Co включают:

- процессы, необходимые для идентификации надлежащей модели признания выручки, опираясь на специфические обстоятельства каждой сделки;
- системы для расчета признания выручки «в течение периода» и «в определенный момент времени»;
- системы для изолирования значительных сумм «неустановленных материалов», таких как лифты и другие значительные затраты, не пропорциональные степени выполнения компанией обязанности к исполнению;
- системы для признания выручки и учета временных разниц между оплатой/выставлением счета и выручкой.

ОБЪЕДИНЕНИЕ ДОГОВОРОВ

В строительной отрасли для компании типично предоставление нескольких товаров или услуг одному покупателю или связанным сторонам покупателя. Например, строительную компанию, кроме непосредственно услуги строительства, можно нанять также для оказания услуг проектирования и инженерных работ. Даже строительство можно рассматривать как услугу, состоящую из множества компонентов, таких как уборка территории стройки, заложение фундамента, поставка, строительство структуры, прокладка труб и проводов и т. д. Эти работы можно объединить в одном договоре или разделить по разным субдоговорам. МСФО (IFRS) 15 требует от строительных компаний подумать о том, будут ли эти договоры учитываться по отдельности или как один объединенный договор.

Необходимо использовать следующий алгоритм, чтобы определить, надо ли объединять отдельные договоры:



Пример: объединение договоров

Ситуация

Покупатель нанимает компанию Construction Co для оказания услуг строительства дома (цена договора составляет 500 тыс. долларов США) и гаража (цена договора составляет 50 тыс. долларов США). По каждой из этих работ составляются отдельные договоры. Они были согласованы одним пакетом, и по гаражу была предоставлена скидка, так как у Construction Co уже будет необходимое оборудование на площадке строительства дома, а фундамент для гаража будет закладываться одновременно с фундаментом для дома. В то же время Construction Co согласовала с покупателем условие, что сначала компания построит дом и завершит по нему работы, а затем в течение следующих трех месяцев завершит работы по гаражу.

Отдельные цены продаж дома и гаража составляют 500 тыс. долларов США и 80 тыс. долларов США соответственно.

Ожидаемая стоимость постройки дома и гаража составляет 400 тыс. долларов США и 64 тыс. долларов США соответственно. На 30 июня 2019 года компания затратила 200 тыс. долларов США на строительство дома и 5 тыс. долларов США на строительство гаража.

Вопрос

Должна ли выручка от каждого из договоров удерживаться и учитываться по отдельности или необходимо объединить эти договоры? Как будут различаться сроки признания выручки, если договоры отражаются в учете по отдельности и если договоры отражаются как объединенные?

Ответ

Если договоры были учтены по отдельности, выручка будет признаваться следующим образом:

Компоненты договора	Цена договора	Цена обособленной продажи	Предполагаемые затраты по договору	Затраты на 30 июня 2019 года	Выручка, признанная на 30 июня 2019 года
Дом	\$500 000	\$500 000	\$400 000	\$200 000	\$250 000 \$500 000 x (\$200 000/\$400 000)
Гараж	\$50 000	\$80 000	\$64 000	\$5 000	\$3906 \$50 000x(\$5 000/\$64 000)
Итого	\$550 000	\$580 000	\$464 000	\$205 000	\$253 906

Однако компании необходимо определить, должны ли договоры на строительство дома и гаража учитываться по отдельности или как один объединенный договор. Договоры были согласованы с покупателем одновременно, и цена одного договора зависит от цены другого. Construction Co также определила, что у них есть две отдельные обязанности к исполнению, так как они завершат и передадут дом за три месяца до окончания работ над гаражом. Выручка по обеим обязанностям к исполнению признается в течение периода, так как строительство происходит на земле покупателя.

Таким образом, в целях МСФО (IFRS) 15 договоры необходимо объединить и учитывать как один договор. Выручка будет признаваться следующим образом:

Компоненты договора	Цена договора	Цена обособленной продажи	Относительная цена обособленной продажи	Предполагаемые затраты по договору	Затраты на 30 июня 2019 года	Выручка, признанная на 30 июня 2019 года
Дом	\$500 000	\$500 000	$\frac{\$474\,137}{(\$500\,000/\$580\,000) \times \$550\,000}$	\$400 000	\$200 000	$\$237\,068$ $\frac{\$474\,137 \times (\$200\,000/\$400\,000)}$
Гараж	\$50 000	\$80 000	$\frac{\$75\,863}{(\$80\,000/\$580\,000) \times \$550\,000}$	\$64 000	\$5 000	$\$5\,927$ $\frac{\$75\,863 \times (\$5\,000/\$64\,000)}$
Итого	\$550 000	\$580 000	\$550 000	\$464 000	\$205 000	\$248 922

Предыдущая практика в соответствии с МСФО (IAS) 11

В соответствии с МСФО (IAS) 11 эти два договора должны учитываться по отдельности, и выручка должна признаваться за дом и гараж в зависимости от степени выполненной работы. Однако сроки признания выручки для обеих составляющих необязательно совпадают. Например, если сначала будет готов гараж, выручка по нему будет признаваться раньше, чем выручка по дому.

Практические последствия для систем и процессов

Некоторые из практических последствий на системы и процессы Construction Co включают:

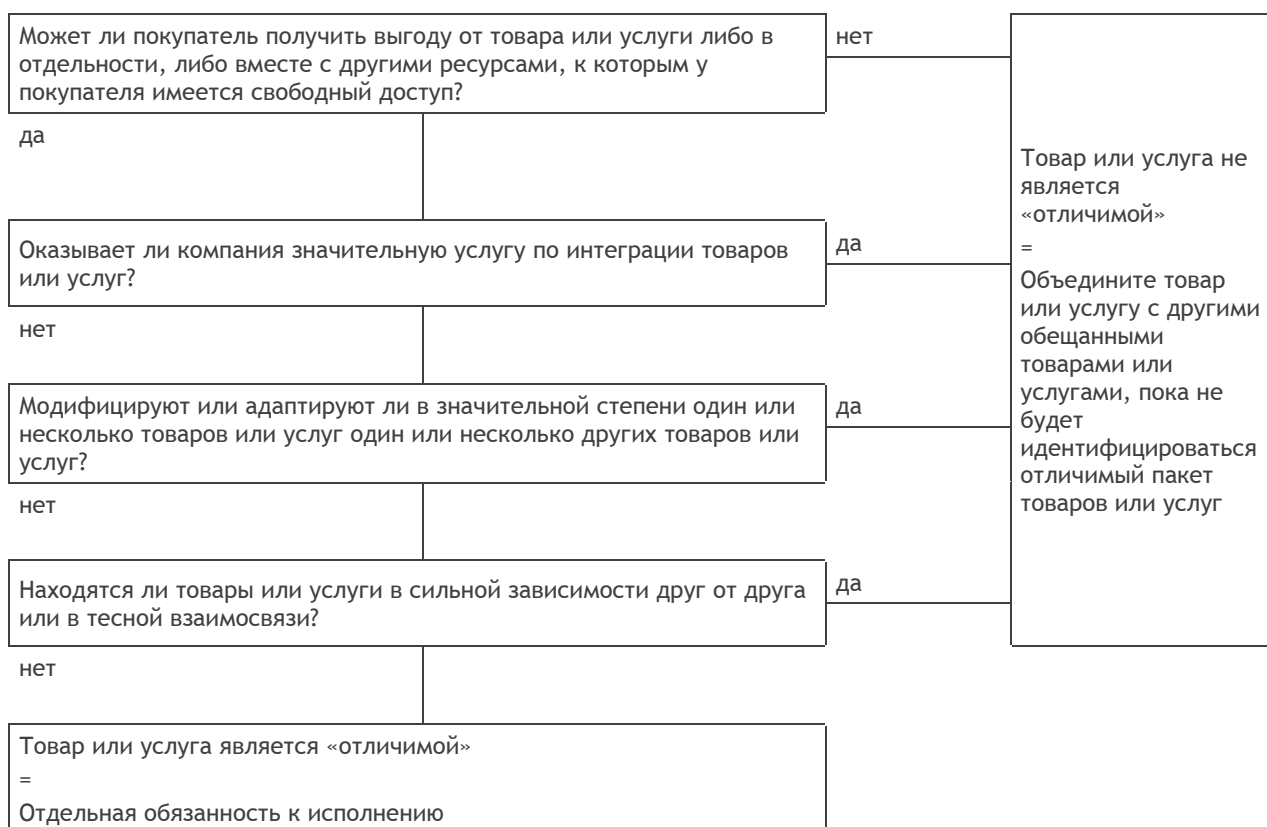
- идентификацию того, что это два связанных договора;
- определение того, надо ли объединять связанные договоры;
- идентификацию количества обязанностей к исполнению.

ДОГОВОРЫ, СОДЕРЖАЩИЕ НЕСКОЛЬКО ТОВАРОВ/ УСЛУГ

ОБЪЕДИНЕНИЕ ИЛИ РАЗЪЕДИНЕНИЕ ТОВАРОВ И/ИЛИ УСЛУГ

В строительной отрасли для компании типично предоставление нескольких товаров или услуг одному покупателю. Например, строительную компанию, кроме непосредственно услуги строительства, можно нанять также для оказания услуг по проектным и инженерным работам. Даже строительство можно рассматривать как услугу, состоящую из множества компонентов, таких как уборка территории стройки, заложение фундамента, поставка, строительство структуры, прокладка труб и проводов и т. д. Эти работы можно рассматривать как одну обязанность к исполнению или разделить на несколько отдельных обязанностей к исполнению. МСФО (IFRS) 15 требует от строительных компаний подумать о том, должны ли эти товары и/или услуги учитываться по отдельности или как одна обязанность к исполнению (пакет). Аналогично, если имеется один договор, включающий множество различных услуг, компания должна решить, содержится ли в данном договоре несколько обязанностей к исполнению, которые приведут к тому, что выручку по договору необходимо будет разделить на отдельные обязанности к исполнению (разъединение).

Можно использовать следующее дерево решений, чтобы определить, является ли товар или услуга отличимой и, соответственно, является ли это отдельной обязанностью к исполнению:



Пример: разъединение договора

Ситуация

Покупатель А нанял компанию Construction Co для проектировки здания и для его строительства после одобрения проекта. Оба вида работ выполняются по одному договору стоимостью 100 тыс. долларов США. Покупатель А может получить выгоду от услуг проектирования отдельно, так как может нанять другую строительную компанию для строительства здания, используя технические характеристики проекта, сделанные компанией Construction Co.

Цена обособленной продажи услуг по проектированию здания – 30 тыс. долларов США, а услуг строительства – 80 тыс. долларов США.

Вопрос

Как надо учитывать выручку от этого договора?

Ответ

В соответствии с МСФО (IFRS 15) компания Construction Co заключила договор, состоящий из двух обязанностей к исполнению:

- услуги проектирования,
- услуги строительства.

Таким образом, выручка за эти две обязанности к исполнению признается следующим образом:

Компоненты договора	Цена обособленной продажи	Выручка
Проектирование	\$30 000	\$27 273 $\$30\,000 \times (\$100\,000 / \$110\,000)$
Строительство	\$80 000	\$72 727 $\$80\,000 \times (\$100\,000 / \$110\,000)$
	\$110 000	\$100 000

Выручка от услуг проектирования, скорее всего, будет признаваться только в момент, когда технические характеристики проекта будут одобрены покупателем, а выручка от услуг строительства будет признаваться по мере оказания услуг строительства (в течение времени), так как соблюдается второй критерий параграфа 35(b) МСФО (IFRS) 15, то есть строительство на земле покупателя. Необходимо также рассмотреть, соответствуют ли услуги проектирования третьему критерию, то есть пункту 35(c) МСФО (IFRS) 15.

Предыдущая практика в соответствии с МСФО (IAS) 11

Компании, которые не «разъединяли» такие договоры, признавали выручку за услуги проектирования в течение периода наряду с услугами строительства.

Практические последствия для систем и процессов

Некоторые из практических последствий на системы и процессы Construction Co включают:

- идентификацию того, что имеются две обязанности к исполнению;
- определение цены обособленной продажи услуг проектирования и строительства;
- настройку системы учета для разделения операции на две обязанности к исполнению;
- настройку системы учета для признания выручки от услуг проектирования;
- настройку системы учета, которая позволит признать часть выручки и отложить признание оставшейся выручки по мере выполнения услуг строительства.

ДОЛГОСРОЧНЫЕ ДОГОВОРЫ

ДОЛГОСРОЧНЫЕ ДОГОВОРЫ В СЛУЧАЕ, КОГДА ПОКУПАТЕЛЬ ВНОСИТ ЗАДАТОК

В строительной отрасли от покупателя требуется внесение задатка или частичной оплаты договора авансом. Также от покупателя могут приходиться денежные поступления, не соответствующие срокам признания выручки. МСФО (IFRS) 15 требует от компании определить, является ли это механизмом финансирования. Если финансовый компонент значительный, МСФО (IFRS) 15 требует внести корректировку для отражения влияния включенного финансирования.

Пример: покупатель вносит задаток

Ситуация

Компания Construction Co заключила договор с покупателем на строительство нового объекта. Контроль над завершенным объектом будет передан через два года (если допустить, что обязанность к исполнению продавца будет выполнена в определенный момент времени). Договор предусматривает два варианта оплаты:

- покупатель может заплатить 5 млн долларов США через два года, когда получит контроль над объектом; или
- покупатель может заплатить 4 млн долларов США при заключении договора.

Покупатель решил заплатить 4 млн долларов США при заключении договора. Ставка привлечения дополнительных заемных средств для Construction Co составляет 6%.

Вопрос

Является ли внесенный задаток механизмом финансирования?

Ответ

Из-за большого промежутка времени между датой оплаты покупателем и передачей ему актива (завершенного объекта), а также с учетом влияния действующих на рынке процентных ставок в данном соглашении имеется значительный компонент финансирования.

На дату начала договорных отношений вносятся следующие журнальные проводки:

	Дт	Кт
Дт Денежные средства	\$4 000 000	
Кт Обязательство по договору		\$4 000 000

Признание обязательства по договору по авансовому платежу

В течение двухлетнего периода строительства внесены следующие журнальные проводки:

	Дт	Кт
Дт Расходы по процентам	\$494 400	
Кт Обязательство по договору		\$494 400

Прирост обязательства по договору по ставке 6% (6% сложного процента X \$4 млн за два года).

На дату передачи актива покупателю вносятся следующие журнальные проводки:

	Дт	Кт
Дт Обязательство по договору	\$4 494 400	
Кт Выручка		\$4 494 400

Признание выручки по договору после выполнения обязанности к исполнению.

Обратите внимание, ставка, вмененная в договор – 11,8% (именно это ставка позволяет сделать два альтернативных условия платежа экономически равными). Однако компания определила, что в соответствии с пунктом 64 МСФО (IFRS) 15 ставка, которая будет корректировать вознаграждение по договору, – это ставка привлечения дополнительных заемных средств для компании (6%), так как именно она отражает кредитные характеристики стороны, получающей финансирование.

Предыдущая практика в соответствии с МСФО (IAS) 11

В соответствии с МСФО (IAS) 11 выручка в размере 4 млн долларов США должна была признаваться через два года, когда контроль перейдет продавцу, без отдельного отражения компонента финансирования.

Пример: покупатель платит с задержкой

Ситуация

Компания Construction Co заключила договор с покупателем на строительство нового объекта. Контроль над завершенным объектом будет передан через 12 месяцев (если допустить, что обязанность к исполнению продавца будет выполнена в определенный момент времени). Договор предусматривает два варианта оплаты:

- покупатель может заплатить 4,5 млн долларов США через 12 месяцев, когда получит контроль над объектом; или
- покупатель может заплатить 5 млн долларов США через год после того, как получит контроль над объектом.

Покупатель решил использовать второй вариант оплаты. Ставка привлечения дополнительных заемных средств для Construction Co равна 6%.

Вопрос

Является ли вариант поздней оплаты механизмом финансирования?

Ответ

Из-за большого промежутка времени между датой оплаты покупателем и передачей ему актива (завершенного объекта), а также с учетом влияния действующих на рынке процентных ставок в данном соглашении имеется значительный компонент финансирования.

На дату передачи объекта покупателю вносятся следующие журнальные проводки:

	Дт	Кт
Дт Торговая дебиторская	\$4 716 981	
Кт Выручка от продажи объекта		\$4 716 981

Признание выручки от продажи объекта по чистой текущей стоимости 5 млн долларов США, которые необходимо уплатить через 12 месяцев по ставке привлечения дополнительных заемных средств в размере 6%.

В течение года до получения платежа от покупателя вносятся следующие журнальные проводки:

	Дт	Кт
Дт Торговая дебиторская задолженность	\$283 019	
Кт Выручка по процентам		\$283 019

Прирост процентов по торговой дебиторской задолженности по ставке 6% за 1 год.

Когда покупатель погашает долг спустя 12 месяцев после передачи объекта, вносятся следующие журнальные проводки:

	Дт	Кт
Дт Денежные средства	\$5 000 000	
Кт Торговая дебиторская задолженность		\$5 000 000

Признание денежных средств, полученных от покупателя.
Предыдущая практика в соответствии с МСФО (IAS) 11

Вероятно, имелась другая практика в отношении учета дополнительного отложенного возмещения в размере 500 тыс. долларов США. Некоторые компании могли признать его как компонент финансирования, но, скорее всего, большинство компаний так не делали.

Комментарий методологов BDO

Для идентификации того, имеет ли место значительный компонент финансирования, сравнение проводится между сроками платежа и сроками передачи (контроля) соответствующих товаров или услуг. От компаний, которые предоставляют товары или услуги (характерные для строительной отрасли), когда выручка не признается до определенного момента (при передаче покупателю завершено объекта), может потребоваться корректировка на компонент финансирования, даже если услуги строительства оказываются в течение периода.

Если признается значительный компонент финансирования, необходимо решить, надо ли капитализировать процентный доход или расход в соответствии с МСФО (IAS) 23 «Затраты по заимствованиям».

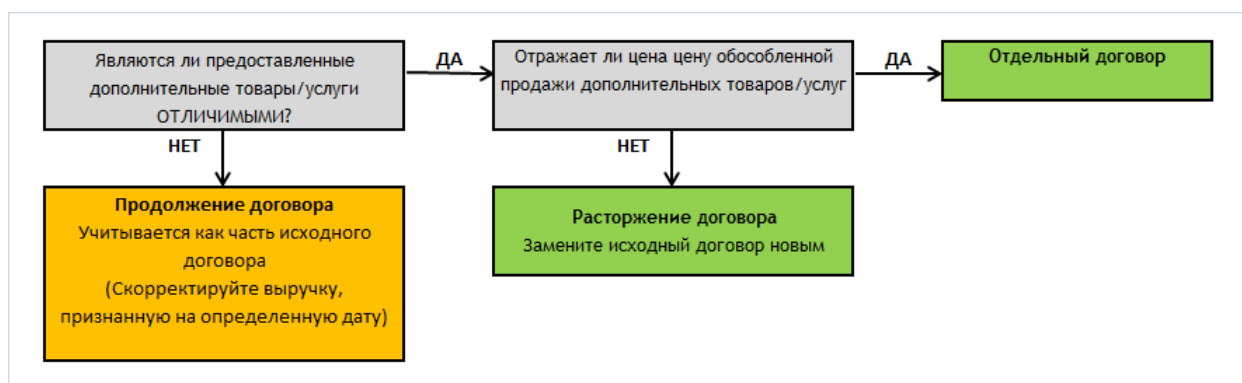
Практические последствия для систем и процессов

Некоторые из практических последствий на системы и процессы Construction Co включают:

- идентификацию того, что имеется компонент финансирования;
- определение ставки привлечения дополнительных заемных средств для компании;
- настройку системы для разделения операции на два компонента;
- настройку системы для признания влияния компонента финансирования.

МОДИФИКАЦИЯ ДОГОВОРА

Обычно объем и/или цена договоров на строительство модифицируется из-за изменений в объеме работы или из-за того, что к договору добавляются товары или услуги. В прошлом в МСФО содержалось мало информации о последствиях этих изменений для учета. В отличие от прошлой практики, в МСФО (IFRS) 15 приводится подробное руководство для определения того, расценивается ли с точки зрения учета модификация договора как изменение текущего договора или как заключение нового. Следствием этого является корректировка либо суммы уже признанной выручки (что ведет к правке в отчете о прибылях и убытках), либо к корректировке будущей выручки. Эти новые требования могут привести к значительным изменениям в модели признания выручки и прибыли.



Пример: модификация (отличимый товар/услуга)

Ситуация

1 января 2019 года покупатель нанял компанию Construction Co для оказания услуг строительства дома за 500 тыс. долларов США (сметные расходы – 300 тыс. долларов США).

1 января 2020 года Construction Co и покупатель согласовали модификацию договора, чтобы включить в него строительство бассейна за 50 тыс. долларов США (сметные расходы – 40 тыс. долларов США).

Construction Co регулярно строит бассейны отдельно по стандартной цене 60 тыс. долларов США. Компания Construction Co признавала выручку, исходя из стадии завершения строительства. На 1 января 2020 года исходный договор был выполнен на 50%.

Вопрос

Как необходимо учитывать модификацию договора?

Ответ

Строительство бассейна – отличимый товар, который должен учитываться как отдельная обязанность к исполнению. Так как договорная цена бассейна составляет 50 тыс. долларов США, что меньше цены обособленной продажи – 60 тыс. долларов США, модификация учитывается как расторжение исходного и заключение нового договора. Это означает, что все невыполненные по старому договору работы переходят в новый договор на строительство бассейна. Таким образом, итоговое возмещение по новому договору составляет 300 тыс. долларов США (250 тыс. долларов США + 50 тыс. долларов США).

Выручка в этом случае делится между двумя обязанностями к исполнению следующим образом:

Компоненты договора	Цена договора	Цена обособленной продажи	Выручка
Дом	\$250 000	\$250 000	\$241 935 $\$250\,000 \times (\$300\,000 / \$310\,000)$
Бассейн	\$50 000	\$60 000	\$58 065 $\$60\,000 \times (\$300\,000 / \$310\,000)$
Итого	\$300 000	\$310 000	\$300 000

Выручка, признанная до модификации договора: \$250 000 ($\$500\,000 \times 50\%$)

Выручка, которую необходимо признать на основе модификации договора:

- Дом \$241 935
- Бассейн \$58 065

Это значит, что по оставшимся услугам строительства дома выручка составит 241 тыс. долларов США, а не 250 тыс. долларов США, так как скидка за бассейн относится на обе обязанности к исполнению (оставшаяся часть дома и новый бассейн).

Предыдущая практика в соответствии с МСФО (IAS) 11

В соответствии с МСФО (IAS) 11 эти два договора учитывались по отдельности, и выручка признавалась в соответствии со стадией завершенности каждого из отдельных договоров.

Пример: модификация (неотличимый товар/услуга)

Ситуация

1 января 2019 года покупатель нанял компанию Construction Co для оказания услуг строительства дома за 500 тыс. долларов США (сметные расходы – 300 тыс. долларов США). 1 января 2020 года Construction Co и покупатель согласовали модификацию договора, чтобы модернизировать кухню за дополнительные 100 тыс. долларов США (сметные расходы – 50 тыс. долларов США). Компания Construction Co признавала выручку в соответствии со стадией завершенности строительства. На 1 января 2020 года исходный договор был выполнен на 50%.

Вопрос

Как необходимо учитывать модификацию договора?

Ответ

Модернизированная кухня не является отличимым товаром или услугой, поэтому Construction Co необходимо по-прежнему учитывать текущий договор и скорректировать признанную выручку путем внесения кумулятивной корректировки.

	Конец года 1	
Всего расходы, понесенные к текущей дате	\$150 000	($50\% \times \$300,000$)
Обновленные итоговые ожидаемые расходы	\$350 000	($\$300\,000 + \$50\,000$)

	Конец года 1	
Новый % завершения работ по договору	42,86%	(\$150 000/\$350 000)
Выручка, признанная по модифицированному договору	\$257 143	(\$600 000 x 42,86%)
Выручка, признанная к текущей дате	\$250 000	(\$500 000 x 50%)
Кумулятивная корректировка	\$7 143	(\$257 143 - \$250 000)

1 января 2020 года Construction Co внесет следующую проводку:

	Дт	Кт
Дт Торговая дебиторская задолженность	\$7 143	
Кт Выручка		\$7 143

Предыдущая практика в соответствии с МСФО (IAS) 11

Данный стандарт предоставляет мало информации, но общепринятой практикой был учет изменений на перспективной основе.

Практические последствия для систем и процессов

Некоторые из практических последствий на системы и процессы Construction Co включают:

- идентификацию того, являются ли отличимыми дополнительные товары или услуги;
- настройку системы для определения кумулятивной корректировки, если дополнительные товары или услуги не являются отличимыми.

ДОГОВОРЫ С ПЕРЕМЕННЫМ ВОЗМЕЩЕНИЕМ

Сумма возмещения, указанная в договоре на строительство, может быть фиксированной, переменной или комбинацией фиксированных и переменных сумм.

Если возмещение, обещанное в договоре с покупателем, включает переменную сумму, продавец **оценивает** сумму возмещения, на которую он имеет право, взамен обещанных товаров или услуг. Существует два возможных метода оценки: метод ожидаемой стоимости и метод наиболее вероятной величины. Выбранный метод должен применяться последовательно на протяжении всего срока действия договора.

Метод ожидаемой стоимости

Ожидаемая стоимость — это сумма взвешенных с учетом вероятности возможных значений ожидаемого возмещения из диапазона его возможных значений. Данный метод применяется, если у продавца большое количество договоров с одинаковыми характеристиками.

Метод наиболее вероятной величины

Наиболее вероятная величина — это единственное наиболее вероятное значение ожидаемого возмещения из диапазона его возможных значений (то есть единственный наиболее вероятный результат договора). Этот метод применяется, если у договора два возможных результата, например, премия по результатам работы, которая будет или не будет получена.

Выбор метода не является произвольным; применяется тот из них, который, как ожидается, обеспечивает наиболее точный прогноз суммы возмещения, на которую продавец, как он рассчитывает, будет иметь полное право.

Одним из главных принципов является то, что переменное возмещение можно признать только в том случае, если с **высокой степенью вероятности не произойдет значительного уменьшения суммы признанной накопительным итогом выручки**. Нет четкого указания на то, что такое высокая степень вероятности; обычно это показатель, превышающий 75-80%.

ПРЕМИИ ПО РЕЗУЛЬТАТАМ РАБОТЫ

В строительной отрасли общеприняты премии по результатам работы, связанные со сроками завершения объектов, для стимулирования строительства в установленные сроки. Также есть премии по результатам работы, относящиеся к гарантийному сроку и сроку подачи рекламаций.

Пример: использование метода ожидаемой стоимости

Ситуация

Покупатель нанял компанию Construction Co для строительства складского помещения стоимостью 1 млн долларов США. Если строительство завершится вовремя, Construction Co получит премию по результатам работы в размере 100 тыс. долларов США. Сумма будет уменьшаться на 10 тыс. долларов США за каждую неделю нарушения компанией сроков строительства.

Расчетная дата завершения работы	Вероятность
Вовремя	25%
Позже на 1 неделю	25%
Позже на 2 недели	20%
Позже на 3 недели	20%
Позже на 4 недели	10%

Вопрос

Как определить цену сделки?

Ответ

В этом примере мы используем **метод ожидаемой стоимости** (метод наиболее вероятной величины использовать нельзя, так как в примере не два возможных варианта развития событий, а больше). Используя метод ожидаемой стоимости, мы применяем сумму, взвешенную с учетом вероятностей, для расчета ожидаемой выручки.

Расчетная дата завершения работы		Сумма, взвешенная с учетом вероятностей, \$
Вовремя	$25\% \times (1\,000\,000 + 100\,000)$	275 000
Позже на 1 неделю	$25\% \times (1\,000\,000 + 90\,000)$	272 500
Позже на 2 недели	$20\% \times (1\,000\,000 + 80\,000)$	216 000
Позже на 3 недели	$20\% \times (1\,000\,000 + 70\,000)$	214 000
Позже на 4 недели	$10\% \times (1\,000\,000 + 60\,000)$	106 000
Итого стоимость операции		1 083 500

Предыдущая практика в соответствии с МСФО (IAS) 11

В соответствии с МСФО (IAS) 11 выручка учитывалась, если была **вероятность** того, что она будет получена, и компании признавали, скорее, метод наиболее вероятной суммы и не взвешивали вероятность большего количества опций.

ШТРАФЫ

Во многих договорах на строительство имеются статьи о штрафах, относящихся к дате завершения строительства или срокам гарантии/подачи рекламаций. Эти условия являются составной частью переменного возмещения и должны закладываться в цену сделки.

Пример: использование метода «наиболее вероятного конечного результата»

Ситуация

Компания Construction Co заключила договор на строительство буровой вышки стоимостью 100 тыс. долларов США. Если строительство не завершится вовремя, она заплатит штраф в размере 20 тыс. долларов США. Компания строила такие объекты и прежде, так что с вероятностью 90% вышка будет построена вовремя.

Вопрос

Как определить цену сделки?

Ответ

Есть только две возможные суммы возмещения:

- 100 тыс. долларов США, если строительство завершится вовремя; или
- 80 тыс. долларов США, если сроки сдачи объекта будут нарушены.

В данном сценарии метод наиболее вероятной суммы лучше прогнозирует сумму возмещения, поэтому операция будет стоить 100 тыс. долларов США. Выбор этой суммы означает высокую степень вероятности того, что уменьшение значительной части выручки не произойдет, так как практика показывает, что компания соблюдает сроки строительства на 90% (что превышает неформальный порог в 75-80%).

Предыдущая практика в соответствии с МСФО (IAS) 11

В соответствии с МСФО (IAS) 11 выручка учитывалась в размере 100 тыс. долларов США и расходы – в размере 20 тыс. долларов США.

Практические последствия для систем и процессов

Некоторые из практических последствий на системы и процессы Construction Co включают:

- определение вероятности оценочных дат завершения работ, привязанных к премиям по результатам работы и штрафам;
- определение вероятности привязки сроков гарантии/подачи рекламаций к штрафам;
- выбор наиболее оптимального метода расчета переменного возмещения.

ЗАТРАТЫ НА ТЕНДЕРЫ

Кроме подробной информации о признании выручки, в МСФО (IFRS) 15 также содержится директивный критерий, который определяет, должны ли расходы, связанные с заключением договора, признаваться в качестве актива или списываться на расходы. Это распространяется на все расходы по заключению договоров, такие как затраты на участие в тендере, предшествующие заключению договора.

МСФО (IFRS) 15 вводит ограничения и разрешает рассматривать на предмет капитализации только **дополнительные затраты на заключение договора**. Поэтому только те затраты, которые не были бы понесены, если бы договор не был заключен, подлежат рассмотрению. Пример – комиссия за продажу, которая подлежит уплате, только если договор выигран. И наоборот, текущие расходы на ведение бизнеса, такие как расходы на юристов, не подлежат рассмотрению, так как эти расходы были бы понесены независимо от того, был ли получен договор. Хотя и можно возразить, что юридический отдел не существовал бы, если бы у компании не было необходимости заключать договоры, МСФО (IFRS) 15 не разрешает рассматривать эти договоры как портфель договоров. Наоборот, внимание в стандарте направлено на то, являются ли расходы, относящиеся к каждому отдельному договору, дополнительными.

Как только идентифицированы дополнительные затраты, они признаются как актив, если ожидается, что они будут возмещены, обычно путем генерирования прибыли, полученной от соответствующего договора. Этот актив затем амортизируется на основе, которая соответствует передаче товаров или услуг, указанных в договоре. При определении надлежащего периода и характера амортизации необходимо применить профессиональное суждение.

Пример: затраты на тендер

Ситуация

Компания Construction Co выиграла тендер на строительство складского помещения для покупателя. Для получения договора она понесла следующие расходы:

- комиссия за внешнее юридическое сопровождение – 35 тыс. долларов США;
- командировочные расходы для участия в тендере – 5 тыс. долларов США;
- комиссионные отделу продаж в случае успеха – 10 тыс. долларов США;
- внешнее консультирование и помощь в подготовке тендерной документации – 10 тыс. долларов США;
- административные расходы на подготовку тендерной документации – 15 тыс. долларов США.

Завершение строительства ожидается через два года.

Вопрос

Как Construction Co следует учесть затраты на тендер?

Ответ

Затраты	Сумма \$	Порядок учета	Обоснование
Комиссия за внешнее юридическое сопровождение	35 000	Расходы	Списывается на расход, так как она была бы понесена независимо от того, является ли тендер успешным
Командировочные расходы для участия в тендере	5 000	Расходы	Списываются на расходы, так как были бы понесены независимо от того, является ли тендер успешным

Затраты	Сумма \$	Порядок учета	Обоснование
Комиссионные отделу продаж	10 000	Капитализация	Признаны в качестве актива, так как это дополнительные издержки на заключение договора и компания ожидает их возмещения путем получения в будущем вознаграждения по строительным договорам
Внешнее консультирование и помощь в подготовке тендерной документации	10 000	Расходы	Списывается на расходы, так как они были бы понесены независимо от того, является ли тендер успешным
Административные расходы	15 000	Расходы	Списываются на расходы, так как они были бы понесены независимо от того, является ли тендер успешным
Итого	75 000		

Журнальные проводки

	Дт	Кт
Дт Затраты на тендер (актив по договору)		\$10 000
Дт Расходы, связанные с тендером		\$65 000
Кт Торговая кредиторская задолженность		\$75 000

Предыдущая практика в соответствии с МСФО (IAS) 11

В МСФО было мало информации о том, какие виды расходов разрешается капитализировать, но на практике компании капитализировали большинство расходов, связанных с тендером, если тендер прошел успешно. МСФО (IFRS) 15 устанавливает больше ограничений относительно того, какие затраты могут капитализироваться.

Практические последствия для систем и процессов

Некоторые из практических последствий на системы и процессы Construction Co включают настройку:

- системы для фиксирования затрат на тендеры;
- процессов для идентификации того, какие затраты могут капитализироваться;
- системы для признания капитализированных затрат;
- системы для амортизации капитализированных затрат;
- процессов для оценки обесценения капитализированных затрат.