

# Капитализация издержек, связанных с заключением договоров, и более сложные аспекты признания выручки – применение теории на практике (2/21/20)

1 января 2018 года вступил в силу 15-й Международный стандарт финансовой отчетности «Выручка от договоров с клиентами» (15-й МСФО), который дополняет и объединяет принципы признания выручки, ранее рассмотренные в нескольких международных стандартах. В процессе применения данного стандарта коммерсанты столкнулись с рядом проблем. В данной статье – о вопросах, которые уже больше года решает Комитет по интерпретации международной финансовой отчетности (*International Financial Reporting Interpretations Committee*, КИМФО), разъясняющий предпринимателям и бухгалтерам применение МСФО в конкретных случаях.

## Основные принципы признания выручки

15-й МСФО заменяет ранее действовавший 18-й Международный стандарт бухгалтерского учета (МСБУ) «Выручка» и 11-й МСБУ «Строительные договоры». 15-й МСФО обязателен для применения латвийскими предприятиями, которые подготавливают свою финансовую отчетность согласно МСФО или чье материнское общество требует подготавливать финансовую информацию согласно МСФО в целях составления отчетности группы.

15-й МСФО предусматривает единый подход к признанию всех видов выручки, конкретизируя следующие этапы оценки:

- 1-й этап – идентифицировать договор с клиентом;
- 2-й этап – отделить предусмотренные в нем обязанности по продаже товара или оказанию услуги;
- 3-й этап – определить общую цену договора или сделки с учетом всех скидок и плавающих платежей;
- 4-й этап – после определения общей цены сделки, ее необходимо распространить на каждую отдельную предусмотренную договором обязанность, идентифициированную на 2-м этапе;
- 5-й этап – фактическое признание выручки в новом стандарте основано на контроле, оставляя связанные с имущественными правами риски и выгоду как другие важные показатели контроля. Выручка признается со временем или в конкретный момент в зависимости от механизма передачи контроля.

Эти пять этапов признания выручки лежат в основе всех разъяснений КИМФО.

## Издержки, связанные с заключением договора

Согласно 15-му МСФО, все издержки, непосредственно связанные с получением договора, необходимо капитализировать<sup>1</sup> и амортизировать в период получения выгоды от договора, т.е. капитализация не является выборочной нормой!

Капитализировать нужно только издержки, непосредственно и неразрывно связанные с заключением договора, которые не возникли бы у предприятия, если бы договор не был заключен. Примеры такого рода издержек: комиссионная плата за заключение договора, уплачиваемая брокеру/агенту/посреднику, вознаграждение посреднику за привлечение клиента, а также премии работникам за каждого дополнительно привлеченного клиента.

На практике это означает не только отслеживание издержек и капитализацию издержек, непосредственно связанных с заключением договора, но и предположение, как долго предприятие будет получать следующую из договора выгоду.

#### Обучение работников выполнению договора

Еще один рассмотренный КИМФО вопрос относится к затратам на обучение работников в связи с получением знаний, необходимых для выполнения договора. По мнению КИМФО, такие затраты на обучение, как и затраты на обучение работников обращению с основными средствами или нематериальными активами, капитализации не подлежат, поскольку непосредственно не связаны с выполнением конкретного договора (работники получают знания, которые в дальнейшем смогут использовать в выполнении и других договоров).

#### Капитализация других издержек на договоры и строительные договоры

В КИМФО также обратились за разъяснением девелоперы недвижимой собственности (НС) относительно возможности капитализировать издержки, возникающие у третьих лиц во время строительства НС, пред назначенной для продажи.

До конца 2017 года учет строительных договоров определял предназначенный специально для строительства 11-й МСБУ, однако сейчас на их учет распространяется принцип пятиэтапного признания выручки. В вышеуказанном вопросе важнейшим для строителей является 5-й этап – передача контроля и возможность признавать выручку только при продаже НС или уже во время строительства.

Чтобы признавать выручку от строительства в процессе строительства, необходимо выполнить критерии, указанные в 15-м МСФО:

1. строящийся актив является улучшением другого принадлежащего клиенту актива (например, строительство здания на принадлежащем клиенту земельном участке); или
2. строящийся актив не имеет альтернативных возможностей использования, и договором предусмотрено право строителя получить вознаграждение за выполненную работу, даже если объект не будет завершен.

Договоры, не соответствующие данным критериям, учитывают как запасы, признавая выручку только в момент продажи объекта. В то же время для договоров, выручка от которых признается в процессе выполнения работ, могут использоваться три способа оприходования:

1. если НС предварительно продана клиенту и уже выписан счет на всю сумму завершенных работ, образуется дебиторская задолженность;
2. если НС предварительно продана клиенту, но еще не выписан счет либо счет за проделанную работу выписан частично, образуется договорной актив (или дебиторская задолженность плюс договорной актив);
3. если НС еще не продана, но ее можно приобрести в любой момент до завершения и без

ограничений, она признается в составе запасов.

На практике также возникают вопросы: какие из понесенных в ходе исполнения договора издержек относятся к договору и можно ли их признать частью стоимости актива (т.е. капитализировать)? По мнению КИМФО, все издержки, непосредственно связанные со строительством, являются частью стоимости актива и недвусмысленно образуют либо дебиторскую задолженность, либо договорной актив.

Иначе объясняются издержки на займы, связанные со строительными договорами, в которых выручка признается со временем. КИМФО не позволяет капитализировать процентные выплаты ни в составе дебиторской задолженности, ни в составе договорного актива, ни в составе запасов. Такой запрет обоснован тем, что стоимость реализации изначально подсчитана с учетом прогнозируемых процентных выплат, поэтому было бы неверно увеличивать актив, еще раз капитализируя издержки на заем.

#### Предоплата за рассмотрение заявлений

В опубликованных в течение года разъяснениях КИМФО также разбирается вопрос о предоплате за рассмотрение заявления на вступление в некую организацию. Несмотря на то, что вступление можно разрешить или запретить, вывод КИМФО основывается на том, что предоставленной услугой является членство в организации, а не рассмотрение заявления, однако оба действия неотделимы друг от друга.

В результате получатель предоплаты не может считать ее своей выручкой в момент получения – выручку следует признавать только после начала предоставления услуги. Если в услуге отказано без обязанности возвращать предоплату, она признается в выручке в момент отказа.

#### Платежи клиенту

Еще один актуальный вопрос затрагивает компенсации, которые согласно закону или договору выплачиваются клиенту за отмену или задержку предоставления услуг, например, в случае отмены или задержки авиарейса. В разъяснении КИМФО такие компенсации являются неотъемлемой частью договора и учитываются на 3-м этапе признания выручки при определении общей цены сделки.

На практике при признании выручка снижается на сумму компенсаций, выплачиваемых за отмену или задержку предоставления услуги, как это уже сейчас происходит с предоставленными клиентам скидками или другого рода бонусами.

Признание выручки – сложный вопрос, и в будущем ожидаются дальнейшие разъяснения множества других вопросов. Но обязательно следует помнить, что выручку нельзя признавать в бухгалтерском учете, если клиенту ничего не передавалось, и можно признавать только в объеме, который планируется получить от клиента (без учета возврата).

<sup>1</sup> Необходимо признать как актив и постепенно амортизировать, а не сразу признавать в издержках.