

Механизм признания выручки в строительных компаниях Кыргызской Республики в соответствии с МСФО (IFRS) 15 «выручка по договорам с клиентами»

Бегалиева Гульзат Ташеновна, старший преподаватель, магистр
Искендерова Асель Жыргалбековна, старший преподаватель, к.э.н
Шень Чжилинь, магистрант группы УАУ-1-17
Кыргызский государственный университет строительства,
транспорта и архитектуры имени Н. Исанова (г. Бишкек, Кыргызстан)

В данной статье рассмотрены специфические особенности, а также теоретические положения стандарта, проведен анализ влияния на существующие подходы по признанию выручки строительных компаний КР.

Также приведены отличия МСФО 11 и МСФО 15, рассмотрены 5 шагов модели учёта выручки, пошаговая процедура работы с договорами для признания выручки. В статье отмечено, что, несмотря на сложность внедрения МСФО 15, новый стандарт имеет ряд положительных моментов, которые улучшат систему бухгалтерского учета доходов и расходов строительных компаний и решат проблему признания выручки и определения финансового результата в строительстве

Ключевые слова: *выручка, финансовый результат, МСФО 15, МСФО 11, идентификация, признание, строительная компания.*

Бухгалтерский учет в строительной отрасли имеет свои специфические особенности, которые намного отличаются от бухгалтерского учета других сфер экономики.

Одним из особенностей учета в строительных компаниях является то, что в результате хозяйственной деятельности материальное производство связано с большим количеством затрат. Бухгалтерский учет должен строиться таким образом, чтобы администрация могла своевременно получать достоверную информацию о затратах, чтобы его контролировать. Также немаловажен тот факт, что при проведении бухгалтерских работ необходимо определить сметную стоимость строительно-монтажных работ, для своевременного списания затрат и отнесение их на финансовый результат по строительным работам.

Строительство обычно выполняется в длительно-сти более одного отчетного периода и в течении всего строительства подрядчик полностью несет все затраты связанные с договором строительства. В связи с этим возникает вопрос о необходимости признания выручки до того момента пока будет построен объект и сдан заказчику.

При признании выручки по строительным работам ранее применяли МСФО 11 «Договоры строительства», который начиная с 2018 года утратил силу. Согласно МСФО 11 «Договоры строительства» выручку по строительным работам определяли в зависимости от степени выполнения договора (метод процента выполнения) [1]. В соответствии с данным методом, выручка рассчитывалась и пряма пропорционально зависела от понесенных затрат по договору и выручка по договору признавалась в составе отчета о прибылях и убытках того периода в которых выполнялись соответствующие условия. [3]

Начиная с января 2018 года в бухгалтерском учете, происходит изменения, так как с этого периода вводится и вступает в силу новый стандарт, который заменил собой МСФО (IAS) 11 «Договора подряда», и МСФО 18 (IAS) 18 Выручка. Новый

стандарт МСФО 15 «Выручка по договорам с клиентами» (далее МСФО 15) включает в себя новую модель признания выручки. Также при использовании нового стандарта повысился объем требований к раскрытию информации. Естественно в связи с вводом МСФО 15 подходы по признанию выручки изменятся.

Особенностью МСФО 15 является, что при признании выручки с договорами компании необходимо использовать пошаговую инструкцию для учета выручки [2].

Если при строительном учете раньше использовался специальный стандарт касательно договоров строительного подряда, то с вводом МСФО 15 договоры на строительство будут учитываться, так же как и любой договор касающийся покупателей.

Для застройщиков и строительных компаний типичны составления контракта с клиентами имеющие долгосрочный характер, и самая большая проблема в данном случае заключается в том, чтобы как решить вопросы по признанию выручки: в течение всего периода строительства (разброс по отдельным годам строительства), либо на определенный момент после того как завершилось строительство (единовременно по завершении строительства и ввода в эксплуатацию).

Ранее при заключении договоров на строительство строительными компаниями КР использовался МСФО 11, в нынешних же условиях необходимо будет выполнять 5 шагов 15 стандарта.

Давайте разберем более подробно пятиступенчатую модель признания выручки (рис 2.). По данной модели предусмотрен следующий принцип признания выручки: Признавать выручку с целью отражения передачи услуг и товаров покупателям (заказчикам), а сумма выручки должна отражать то возмещение, которая строительная организация собирается получить в обмен на предоставленные товары либо услуги



Рис. 1 Пошаговая процедура работы с договорами [7]



Рис.2. Пятиступенчатая модель признания выручки [7]

Шаг 1. Идентифицировать договор [5]

Договор — это соглашение между двумя или более сторонами, которое создает обеспеченные правовой защитой права и обязательства.

Договор подряда - это соглашение, согласно которому одна сторона — Подрядчик — обязуется выполнить по заданию другой стороны — Заказчика — определённую работу и сдать её результат заказчику.

При идентификации договора важно учесть следующие моменты:

- договор существует, если высокая вероятность получения возмещения;
- договор существует, если права на строительные услуги и условия их оплаты можно определить;

- договор существует, если он имеет коммерческое содержание;

- договор существует, если стороны утвердили и приняли на себя обязательство выполнять каждый свою часть условия обязательства.

Шаг 2. Идентифицировать обязанности к исполнению. [5]

Договор включает обещание передать товары или услуги. В данном случае строительные компании должны идентифицировать каждое предусмотренное договором с заказчиком обещание. Обещание рассматривается как обязанность к исполнению. При этом обещания считаются отличимыми, если выполняются следующие критерии:

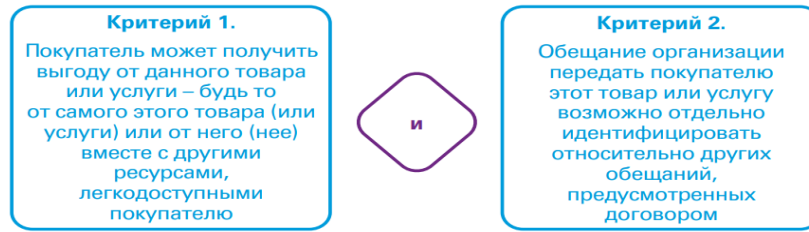


Рис.3. Критерии определения обязанности к исполнению

Пример:

Строительная компания Авангард заключает договор на строительство коттеджа. Процесс строительства требует использования большого количества товаров и услуг. Указанные товары соответствуют 1 критерию, так как покупатель мог бы получить выгоду от использования каждого отдельного материала (кирпича, цемента, окон, досок и т.д.) и не удовлетворяется 2 критерий. Но поскольку компания предоставляет услугу по строительству дома и все используемые товары будут объединены в конце в один конечный результат, то товары и услуги, используемые в процессе производства, будут учитываться как одна обязанность к исполнению.

Шаг 3. Определить цену сделки. [5]

Цена сделки – это величина возмещения по контракту, которое компания ожидает получить за переданные товары или услуги. Он может состоять из фиксированной суммы или переменной части вознаграждения.

Пример:

Строительная компания Авангард оказывает услуги заказчику по проектированию здания. По условиям заключаемого договора, предусмотрено

выплата бонусов, если результат работы будет ускорен и выполнен в ограниченные сроки.

Организация оценивает бонус следующим образом: с вероятностью 50 % — 100 000, с вероятностью 25 % — 80 000, с вероятностью 20 % — 60 000.

Итого оценочная цена сделки = 100 000 Ч 50 % + 80 000 Ч 25 % + 60 000 Ч 20 % = 82 000.

Шаг 4. Распределение цены сделки на обязательства к исполнению[5].

Распределение происходит на основании **обособленных** (stand alone) цен на товары или услуги. Если есть скидка, она может быть распределена либо на все обязательства пропорционально, либо только на некоторые обязательства.

Компания может признавать выручку **по мере исполнения своих обязанностей** по договору - то есть, в течение времени. В стандарте имеются указания, когда это надо делать. Рассмотрим эти условия: компания 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:

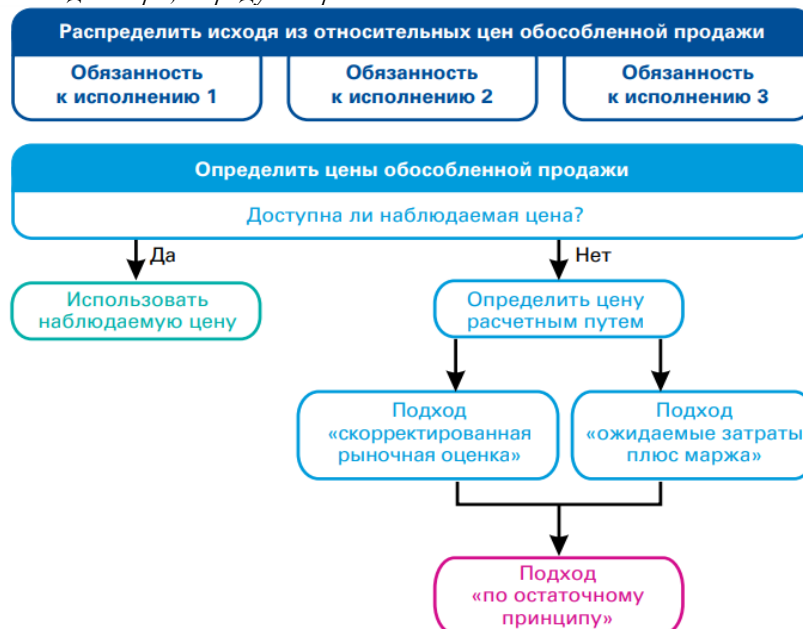


Рис.4. схема по определению цены обособленной продажи.

Шаг 5. Признание выручки [5].

Выручка должна признаваться или в определенный момент времени или по мере того как компания выполняет обязательства к исполнению. Выручка признается компанией, когда (или по мере того как) она выполнила свои обязанности к исполнению по контракту путем передачи товара или услуги (то есть передачи актива) покупателю.

Выручка признается, когда покупатель получает контроль над активом. В случае множественного контракта – по мере передачи каждой партии товара или части оказанных услуг, то есть компания исполнила каждую отличимую обязанность по договору.

Контроль над активами - есть возможность определять порядок использования актива и получать

все заложенные в активе выгоды, и предотвращать использование актива другими компаниями. Для определения момента и времени передачи контроля нужно принимать во внимание индикаторы передачи контроля:

- У организации имеется существующее право на оплату актива

- У покупателя имеется право собственности на актив

- Организация передала право физического владения активом

- Покупатель подвержен значительным рискам и выгодам, связанным с правом собственности на актив

- Покупатель принял актив

Таким образом, рассмотрев МСФО 15 «Выручка по договорам с покупателями», пришли к выводу, что стандарт сложный и кыргызским компаниям потребуется большой опыт при применении данного стандарта. Бухгалтерам потребуется гораздо больше времени для перехода на новый стандарт, так как при формировании суждений и оценок необходимо большое профессиональное мастерство.

Но, несмотря на сложность при внедрении данного стандарта, он позволит строительным компани-

ям выделять существенные потоки выручки и виды договоров, благодаря которому, и будет возникать основной поток денежных средств строительной компании. Такая интерпретация даст администрации компании выбирать те сделки, по которым ему наиболее выгодно по соотношению размеров выручки и условий выполнения договора.

Благодаря системе высокого контроля которая содержится по новому стандарту, строительные компании постепенно будут улучшать систему учета признания выручки и исключать риски связанные по договорам с клиентами.

Применение нового стандарта предполагает принципиально новую концепцию признания выручки. Вводятся ряд новых понятий и новое руководство по некоторым вопросам признания выручки, например: отдельные обязательства по исполнению договора; новое руководство в отношении момента признания выручки; понятие переменного возмещения, которое используется для определения суммы признаваемой выручки в случае, когда сумма выручки может меняться; новое руководство в отношении распределения цены операции между отдельными обязательствами; учет временной стоимости денег.

Литература:

1.МСФО (IAS) 11 «Договоры подряда»

2.МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» в вопросах и ответах. ЧАСТЬ 1

3.Бегалиева Г.Т. «Проблемы внедрения МСФО в строительные организации» Вестник КЭУ им М.Р.

Рыскулбекова. Спец.выпуск посвященный Иссык-Кульскому форуму бухгалтеров и аудиторов стран ЦА «3 Израилевские чтения» (часть 1) Ч-А., 2013, 114-119 с.

4.<https://iinacademy.net/materials/article/msfo-15-vyruchka-po-dogovoram>

5.<http://msfo-dipifr.ru/msfo-ifrs-15-priznanie-vyruchki-v-techenie-vremeni>

6.<https://iin-accounting.ru>

7.<https://home.kpmg/content/dam/kpmg/ru/pdf/2017/01/ru-ru-revenue-from-contracts-IFRS15-apr2016.pdf>