

А.Т. Оканова
Г.С. Каипова

Университет НАРХОЗ, Алматы, Казахстан
(E-mail: aizada.okanova@narhoz.kz, gulnara.kaipova@narhoz.kz)

Признание выручки по договорам с покупателями в строительстве

Аннотация. В статье освещены вопросы признания выручки в строительных компаниях в соответствии с МСФО (IFRS 15). Рассмотрены основные положения МСФО (IFRS) 15, в том числе модель признания выручки в соответствии с требованиями стандарта. Основной целью МСФО (IFRS) 15 является улучшение представления результатов деятельности компаний в финансовой отчетности и, в частности, в Отчете о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе. Это улучшение достигается посредством обеспечения сопоставимости результатов деятельности компаний по всему миру, так как стандарт рекомендует использование единой основы для признания выручки, независимо от отраслевой специфики. Строительные компании, по мнению экспертов, почувствуют на себе «наиболее сильный эффект», поскольку «заключают контракты, с изменяемыми условиями». В статье рассмотрены вопросы, связанные с признанием выручки по МСФО 15, рассмотрено, как правила признания выручки снижают субъективность ее признания по МСФО 11.

Ключевые слова: договор, анализ, выручка, признание, обязательство, МСФО, идентификация.

DOI: <https://doi.org/10.32523/2079-620X-2021-2-164-172>

Введение

МСФО (IFRS) 15 введен в действие в РК с 1 января 2018 года, заменив собой два стандарта - МСФО (IAS)18 «Выручка» и МСФО (IAS)11 «Договоры на строительство» [1].

Основной отличительной особенностью МСФО (IFRS) 15 является то, что стандарт предлагает рассматривать договоры с покупателями с позиций признания активов и обязательств, в зависимости от условий договора, тогда как два предшествующих стандарта рассматривали принципы признания выручки в зависимости от обстоятельств.

Методы исследования

Теоретическая и методологическая основа представлена научными трудами отечественных и зарубежных специалистов в сфере международных стандартов финансовой отчетности, законодательными актами, материалами, опубликованными в печати и сети интернет.

Обсуждение и результаты

МСФО (IFRS) 15 установил основу для признания выручки, которая применяется ко всем договорам с покупателями в различных отраслях строительства [2].

Финансовая отчетность, подготовленная с применением МСФО 15, является более информативной, поскольку стандарт рекомендует новый метод признания выручки и новые требования к раскрытию информации.

Исследования, связанные с принятием и внедрением МСФО показывают, что повышается качество бухгалтерской информации, которое способствует повышению эффективности рынков капитала [3]. Более того, есть исследования, которые показали, что пересмотренные или обновленные стандарты финансовой отчетности еще больше способствуют улучшению информационного содержания финансовой отчетности [4].

МСФО 15 предлагает единую 5-этапную модель признания выручки (рисунок 1). Согласно этой модели, проводится анализ договоров, который определяет признание выручки в момент передачи компанией контроля над товарами или услугами покупателю. Сумма выручки будет равна той сумме, которую компания будет иметь право получить.

Первым этапом признания выручки является идентификация договора с покупателем. Компания должна убедиться в том, что имеет дело с явным договорным соглашением между компанией и клиентом (рисунок 1).

Концепция МСФО 15 не выделяет договоры с фиксированной ценой и договоры «затраты плюс», в отличие от МСФО 11, а предусматривает единый подход к признанию выручки для всех видов договоров [5].

Исследование влияния МСФО 15 на строительные компании показывает, что применение этого стандарта положительно сказывается на прибыли и собственном капитале. Применение пятиступенчатой модели признания выручки в договорах с покупателями дало возможность компаниям признавать выручку с течением времени, а не в определенный момент времени. Это способствовало капитализации затрат по контракту, ускорив процесс признания выручки и отсрочив признание расходов [6].

Договор по МСФО 15 должен отвечать следующим требованиям (Рисунок 2):

Модификацией является изменение существующего договора. Модификация договора может изменять предмет договора, его цену или то и другое. Модификация договора имеет место, когда стороны по договору утверждают модификацию письменно, устно или в соответствии с обычной деловой практикой сторон. В зависимости от характера, модификация договора может учитываться как

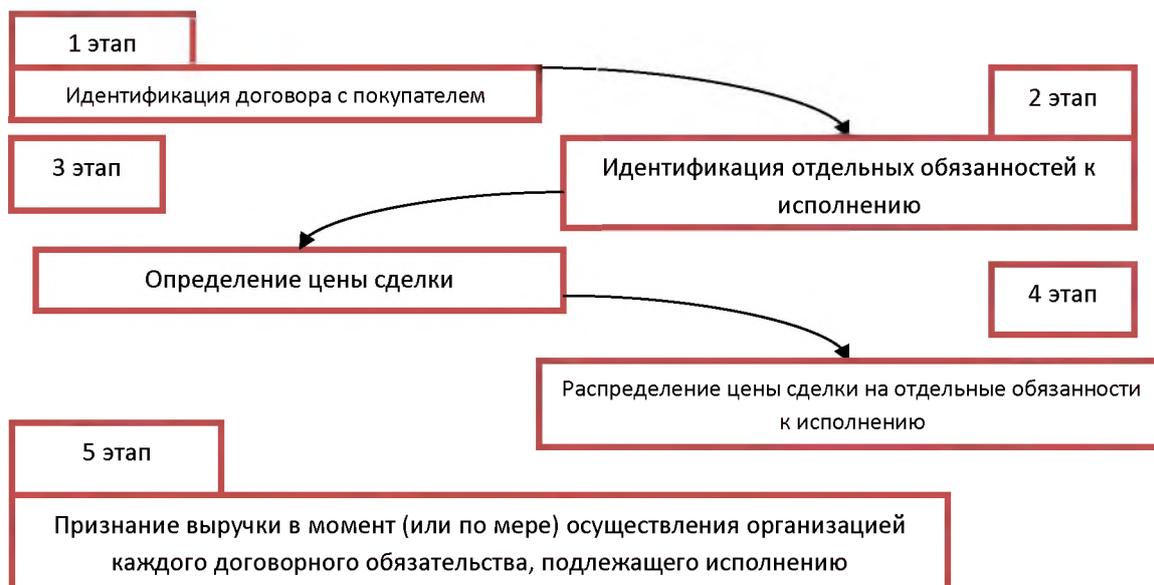


Рисунок 1 – 5-ти этапный процесс признания выручки по МСФО 15
Примечание: рисунок составлен авторами, источник [1]

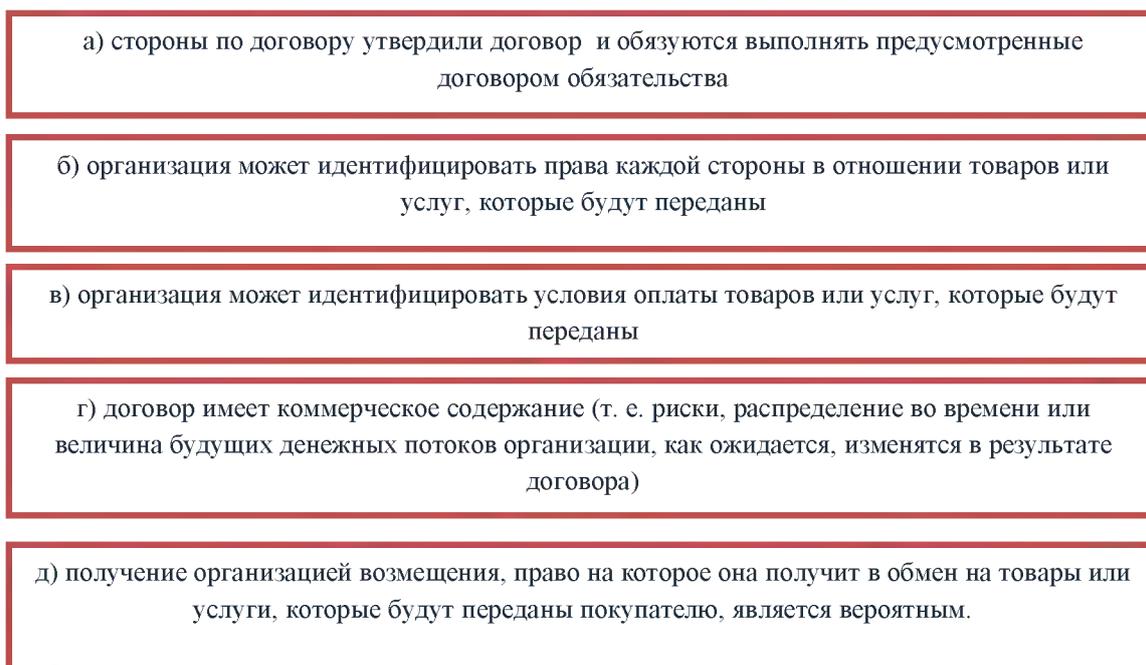


Рисунок 2 – Критерии договора, попадающего в сферу применения МСФО 15
Примечание: рисунок составлен авторами, источник [7, с.8-9]

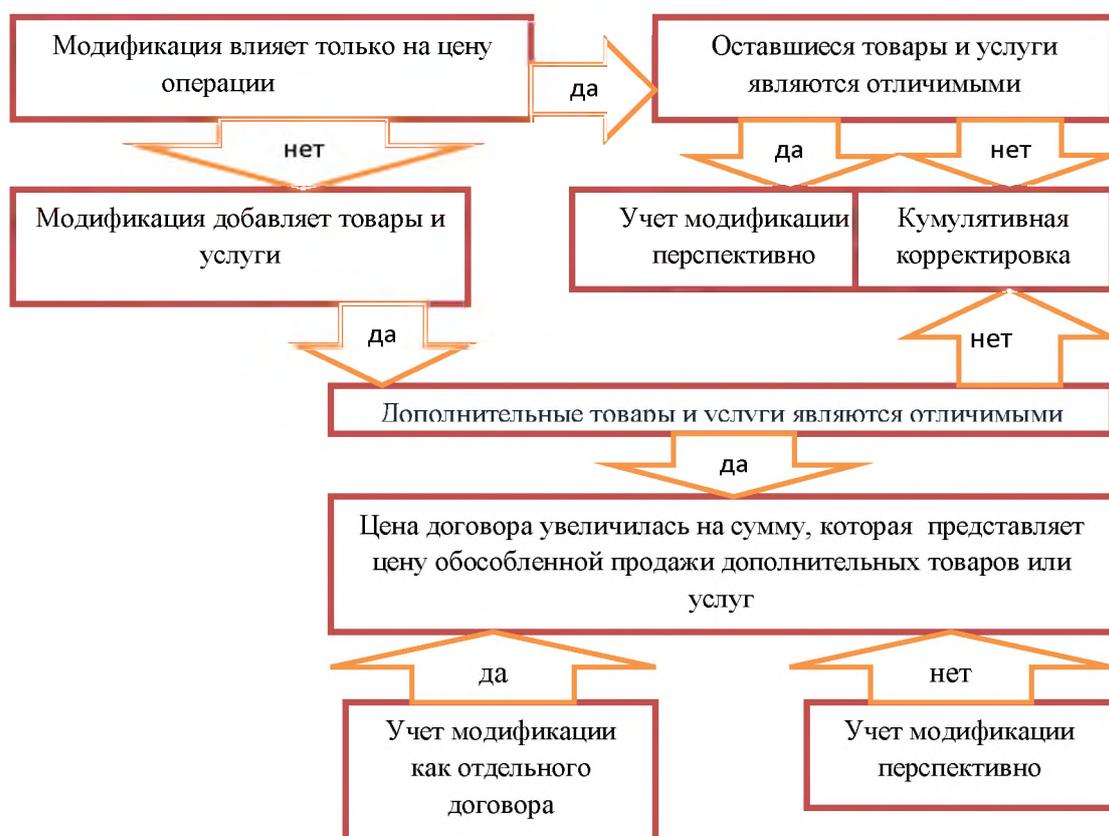


Рисунок 3 – Модификация договора
Примечание: рисунок составлен авторами, источник [1]

Критерий	Содержание критерия
Наличие выгоды	Покупатель получает выгоду отдельно либо вместе с другими ресурсами, имеющимися в свободном доступе
Идентификация от других обязанностей по договору	Товар или услугу можно отдельно идентифицировать От других товаров или услуг по договору

Рисунок 4 – Критерии признания товара или услуги отличимыми
Примечание: рисунок составлен авторами, источник [1]

отдельный договор или часть существующего договора.

На втором этапе определяются обязательства к исполнению по договору. Здесь необходимо определить не только товары и услуги, описанные в контракте, но и определить являются ли они отличимыми (рисунок 3). Если услуги и товары неотличимы друг от друга, они должны быть рассмотрены как в рисунке 4 – одно обязательство к исполнению.

Обычно договоры на строительство имеют только одно обязательство к исполнению, потому что контракт обычно заключается на строительство единого объекта, и клиент, как правило, хочет получить объект в готовом виде.

На третьем этапе определяется цена сделки. При определении цены сделки нужно

учитывать влияние факторов, показанных на рисунке 5.

На четвертом этапе необходимо распределить цену сделки на отдельные обязательства к исполнению. Подходящим методом оценки являются наблюдаемые цены, а также используются методы оценки ненаблюдаемых цен, к которым относятся рыночный, затратный и остаточный подходы. В случае со строительством одного объекта, как правило, имеется лишь одно обязательство к исполнению, и цена сделки распределяется на одно обязательство. Если имеется несколько обязательств, то необходимо распределить цену на основе относительных отпускных цен.

На пятом этапе признается выручка в определенный момент или по мере выполнения обязательств (Рисунок 6).

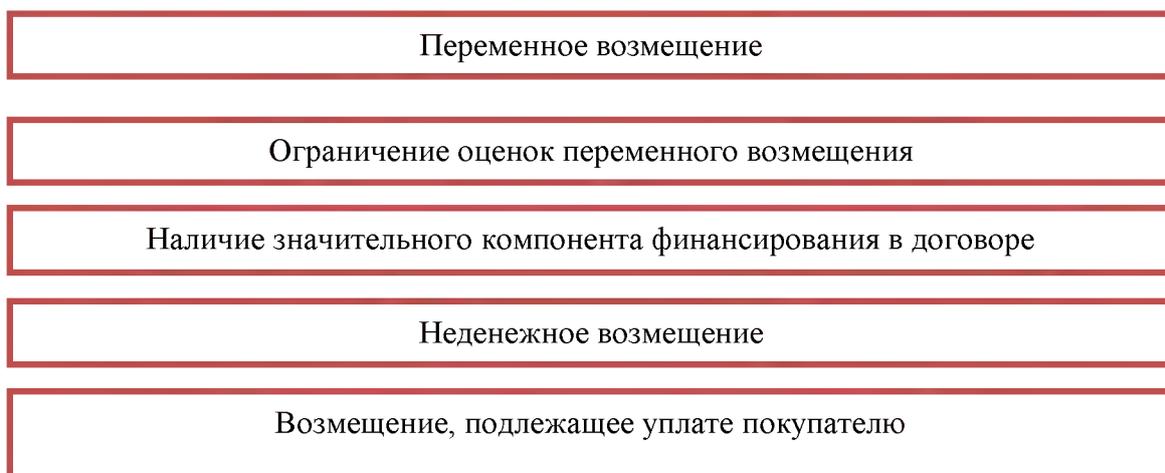


Рисунок 5 – Факторы, влияющие на цену сделки
Примечание: рисунок составлен авторами, источник [7, с 18-19]



Рисунок 6 – Варианты схем признания выручки
Примечание: рисунок составлен авторами, источник [1]

Согласно МСФО 15, меняется схема признания выручки в течение периода - на определенный момент времени. Если же схема момента признания выручки остается неизменной, может измениться время (срок) признания выручки (Рисунок 6). Важным моментом является оценка того, как требования МСФО 15 влияют на признание выручки в финансовой отчетности.

Согласно МСФО 15, если контроль не передается по мере выполнения обязательств, то применяется другой вариант исполнения обязательств – в определенный момент времени.

Чтобы компания могла признать выручку в течение периода, она должна отвечать хотя бы одному из трех критериев, представленных на рисунке 7.

Обычно для признания выручки в строительных компаниях необходимо соответствие 3 критерию. При этом требуется детальный анализ условий контракта и всех законодательных и регулирующих правил.

Если рассматривать признание выручки в определенный момент, то нужно учитывать, когда клиент получит возможность прямого использования полученного актива и все оставшиеся выгоды от актива. Есть несколько индикаторов получения контроля над активом, предусмотренные МСФО 15 (рисунок 8).

Основным индикатором, как и прежде, остаются риски и выгоды. Но по МСФО (IFRS) 15 компаниям необходимо проверить более точное отображение передачи контроля над активом, что скорее всего повлияет на момент времени признания выручки. Стандарт

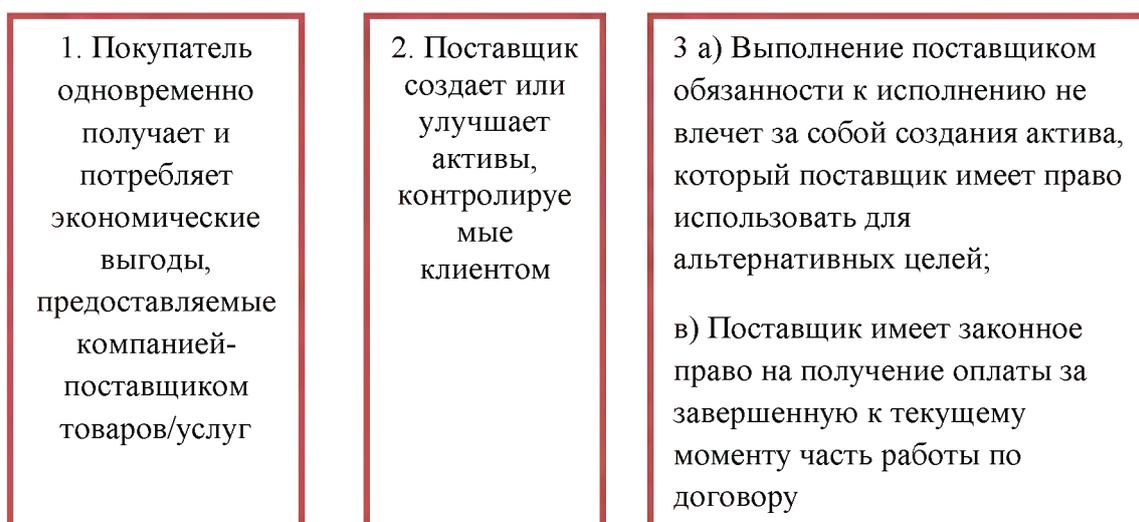


Рисунок 7 – Критерии признания выручки
Примечание: рисунок составлен авторами, источник [1]

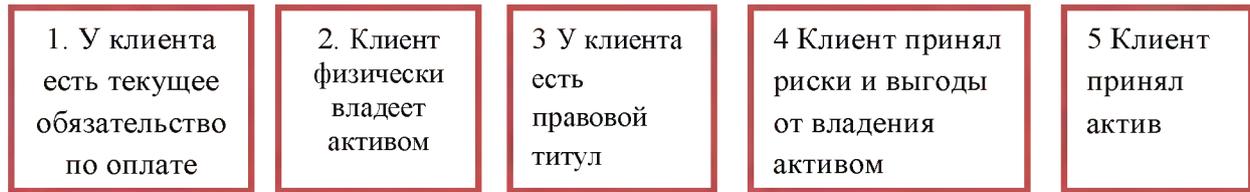


Рисунок 8 – Критерии признания выручки в определенный момент
Примечание: рисунок составлен авторами, источник [1]

МСФО (IFRS) 15 содержит критерии выполнения обязательств с течением времени (Рисунок 9).

Исполнение хотя бы одного критерия, из представленных на рисунке 8, будет означать, что обязательства по исполнению будут выполнены с течением времени.

В строительных контрактах обязательства к исполнению обычно выполняются в течение периода. Выручка признается пропорционально выполненной работе на определенный момент времени. При оценке части выполненной работы применяется метод ресурсов (input method) или метод результатов (output method).

Метод ресурсов основывается на отношении потребленных ресурсов, истраченных к настоящему моменту, к совокупным ожидаемым затратам. Для договоров на строительство очень важно учитывать тот факт, что может не быть прямой связи между понесенными затратами и передачей контроля над товарами или услугами. Это означает, что должны быть исключены влияния любых затрат, которые не отражают результаты при передаче управления товарами или услугами потребителю.

При использовании метода результатов принимают во внимание степень готовности актива, который нужно передать потребителю. Этот метод рекомендует использование прямой оценки стоимости товаров или услуг, которые нужно передать клиенту на текущую дату.

Стандарт дает возможность выбрать наиболее подходящий метод, который будет соответствовать типу контракта и схеме выполнения обязанностей по контракту, однако должна соблюдаться последовательность применения этого метода к сходным контрактам. На практике подрядные организации обычно выбирают метод результатов. Выручка и себестоимость по крупным проектам по строительству учитывается методом в течение времени исходя из достигнутого процента завершенности работ (метод по входящим данным - на основе себестоимости) [8]

Согласно МСФО 15, в случае превышения общих затрат над общей выручкой по договору, убыток необходимо признать расходом и немедленно списать на затраты. Существует три типа договоров с длительным циклом: прибыльный, убыточный и договор подряда, результат по которому не может быть на-

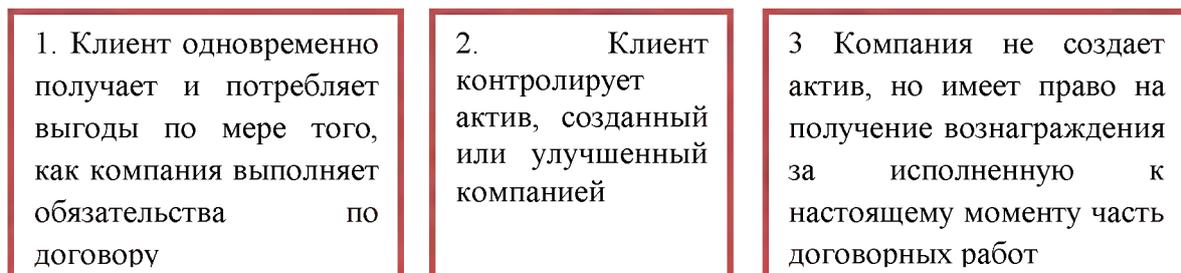


Рисунок 9 – Критерии признания выручки с течением времени
Примечание: рисунок составлен авторами, источник [1]

дежно оценен. Для определения выручки по договору с длительным циклом необходимо определить тип договора. Тип договора определяется сравнением суммы фактических и предполагаемых затрат за год с ценой контракта. Если затраты не превышают суммы контракта, договор является прибыльным, в обратном случае – убыточным. В отчете о совокупном доходе признается выручка в зависимости от степени завершенности контракта и отражаются затраты, относящиеся к выполненной доле контракта.

В целях налогового учета строительные компании определяют доход по долгосрочным договорам по методу завершения или по фактическому методу, отдельно по каждому контракту.

Метод определения доходов указывается в налоговой политике, не может быть изменен в течение действия контракта. Если отсутствует налоговая политика, а следовательно, и налоговые регистры, где отражаются применяемые методы определения дохода, то методом признания дохода является фактический метод.

Доходом по долгосрочному договору за отчетный налоговый период, согласно Налоговому кодексу (п.1, ст.283), является доход, который компания получила или получит за отчетный налоговый период, но не меньше суммы расходов, которые она понесла за рассматриваемый период, выполняя этот договор [9].

В некоторых случаях происходит превышение суммы дохода в налоговом периоде над

суммой дохода по долгосрочному контракту за весь период. Тогда в налоговом учете признается доход, равный положительной разнице между общей суммой дохода по договору и суммой дохода по этому договору, которая была ранее включена в совокупный годовой доход в предыдущих налоговых периодах. В последующие налоговые периоды действия долгосрочного договора в налоговом учете доход признается в сумме, равной нулю.

Выводы

В рассмотренном стандарте (МСФО 15) представлены требования по признанию и оценке выручки по договорам с покупателями. В соответствии с МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» компания обязана раскрывать качественную и количественную информацию о существенных суждениях и изменениях в суждениях, сделанных при отражении договоров с клиентами. Компания обязана предоставлять с объяснением решения в отношении: распределения исполнению договорных обязательств за период времени; цены сделки и сумм, выделенных для обязанностей к исполнению. Компания должна определить момент получения контроля со стороны покупателя за товар или услуги, показать суммы затрат, понесенных при заключении или выполнении договора с покупателем, а также выбрать метод, используемый для определения амортизации актива (дополнительные расходы) в течение каждого отчетного периода.

Список использованной литературы

1. МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями». [Электронный ресурс] – URL: https://online.zakon.kz/document/?doc_id=36789884. (дата обращения 15.05.2021)
2. Van Wyk, Milan H. The Application of IFRS 15 in the Construction Industry. [Электронный ресурс] – URL: <https://www.proquest.com/openview/fbdedfbaa7f728c9ef6d125dcc68494f/1?pq-origsite=gscholar&cbl=2026366&diss=y>. (дата обращения: 03.05.2021)
3. Ahmed K., Chalmers K., Hichem K. A meta-analysis of IFRS adoption effects // International Journal of Accounting. – 2013. – № 48(2). – С. 173–217
4. Aboud A., Roberts C., Zalata A. M. The impact of IFRS 8 on financial analysts' earnings forecast errors: EU evidence // Journal of International Accounting, Auditing and Taxation (in print). – 2018. – № 33. – P. 2–17

5. МСФО (IAS) 11 «Договоры подряда». [Электронный ресурс] – URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=32837024. (дата обращения 18.05.2021)
6. Trabelsi N. S. IFRS 15 early adoption and accounting information: case of real estate companies in Dubai // Academy of Accounting & Financial Studies. – 2013. – № 22(1). – P. 1–12
7. Tan Liong Tong. A review of IFRS 15 revenue from contracts with customers. [Электронный ресурс] – URL: <http://bulecon.enu.kz/page/default/view?id=rules>. (дата обращения: 20.04.2021)
8. Модеров С. В. Учет долгосрочных договоров // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: история, современность и перспективы развития. – 2019. – С. 79-87
9. Кодекс Республики Казахстан от 25 декабря 2017 года № 120-VI «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)» (с изменениями и дополнениями по состоянию на 01.04.2021 г.). [Электронный ресурс] – URL: https://online.zakon.kz/document/?doc_id=36148637&show_di=1. (дата обращения 26.05.2021).

А.Т. Оқанова, Г.С. Каипова
НАРХОЗ университеті, Алматы, Қазақстан

Құрылыста тапсырыс берушілермен жасалған келісімшарттардан түскен кірісті анықтау

Аннотация. Мақалада ХҚЕС (IFRS 15) сәйкес құрылыс компанияларындағы кірісті тану мәселелері қарастырылған. ХҚЕС (IFRS) 15 негізгі ережелері, оның ішінде стандартты талаптарға сәйкес кірісті тану моделі қарастырылған. ҚЕХС (IFRS) 15-тің негізгі мақсаты компаниялардың қаржылық, атап айтқанда, пайда мен шығындар туралы есепте және басқа да жиынтық кірістерде қызмет нәтижелерін ұсынуды жақсарту болып табылады. Бұл жақсартуға әлемде компаниялар қызметінің нәтижелерін салыстыруды қамтамасыз ету арқылы қол жеткізіледі, өйткені стандарт салалық ерекшелікке қарамастан, кірісті танудың бірыңғай негізін пайдалануды ұсынады. Сарапшылардың пікірінше, құрылыс компаниялары «ең күшті әсерді» сезінеді, өйткені олар «өзгеретін шарттармен келісім-шарттар жасайды». Мақалада ҚЕХС 15 бойынша кірісті тануға байланысты мәселелер қарастырылып, кірісті тану ережелері оны ҚЕХС 11 бойынша танудың субъективтілігін қалай төмендететіні қарастырылды.

Түйін сөздер: келісім-шарт, талдау, кіріс, тану, міндеттеме, ҚЕХС, сәйкестендіру.

A.T. Okanova, G.S. Kaipova
NARXOZ University, Almaty, Kazakhstan

Recognition of revenue under contract with buyers in construction

Abstract. The article highlights issues of revenue recognition in construction companies in accordance with IFRS 15. The main provisions of IFRS 15 were considered, including the revenue recognition model in accordance with the requirements of the standard. The main objective of IFRS 15 is to improve the presentation of the performance of companies in the financial statements, and in particular in the Statement of Profit and Loss and Other Comprehensive Income. This improvement is achieved by ensuring comparability of the performance of companies around the world, as the standard recommends the use of a single basis for revenue recognition, regardless of industry specifics. Construction companies, according to experts, will feel the «strongest effect» as they «enter into contracts with variable terms.» The article highlights some issues related to the recognition of revenue under IFRS 15. It considers ways in which the revenue recognition rules reduce the subjectivity of revenue recognition under IFRS 11.

Keywords: contract, analysis, revenue, recognition, obligation, IFRS, identification.

References

1. MSFO (IFRS) 15 «Vyruchka po dogovoram s pokupatelyami». [IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers]. [Electronic resource] – Available at: https://online.zakon.kz/document/?doc_id=36789884. (Accessed: 05.15.2021)

2. Van Wyk, Milan H. The Application of IFRS 15 in the Construction Industry. [Electronic resource] – Available at: <https://www.proquest.com/openview/fbdedfbaa7f728c9ef6d125dcc68494f/1?pq-origsite=gscholar&cbl=2026366&diss=y>. (Accessed: 03.05.2021)
3. Ahmed K., Chalmers K., Hichem K. A meta-analysis of IFRS adoption effects // International Journal of Accounting. – 2013. – № 48(2). – С. 173–217
4. Aboud A., Roberts C., Zalata A. M. The impact of IFRS 8 on financial analysts' earnings forecast errors: EU evidence // Journal of International Accounting, Auditing and Taxation (in print). – 2018. – № 33. – P. 2–17
5. MSFO (IAS) 11 «Dogovory podryada». [IAS 11 «Construction Contracts»]. [Electronic resource] – Available at: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=32837024. (Accessed: 18.05.2021)
6. Trabelsi N. S. IFRS 15 early adoption and accounting information: case of real estate companies in Dubai // Academy of Accounting & Financial Studies. – 2013. – № 22(1). – P. 1–12
7. Tan Liong Tong. A review of IFRS 15 revenue from contracts with customers. [Electronic resource] – Available at: <http://bulecon.enu.kz/page/default/view?id=rules>. (Accessed: 20.04.2021)
8. Moderov S. V. Uchet dolgosrochnyh dogovorov. [Moderov S. V. Accounting for long-term contracts]. (Buhgalterskij uchet, analiz i audit: istoriya, sovremennost' i perspektivy razvitiya, 2019, S. 79-87). [In Russian]
9. Kodeks Respubliki Kazahstan ot 25 dekabrya 2017 goda № 120-VI «O nalogah i drugih obyazatel'nyh platezhah v byudzhete (Nalogovyj kodeks)» (s izmeneniyami i dopolneniyami po sostoyaniyu na 01.04.2021 g.) [Code of the Republic of Kazakhstan dated December 25, 2017 No. 120-VI «On taxes and other obligatory payments to the budget (Tax Code)» (with amendments and additions as of 01.04.2021)]. [Electronic resource] - Available at: https://online.zakon.kz/document/?doc_id=36148637&show_di=1. (Accessed: 05.26.2021).

Сведения об авторах:

Оканова А.А. – основной автор, PhD студент научно-образовательного департамента «Учет, анализ и аудит» университета НАРХОЗ, Алматы, Казахстан.

Каирова Г.С. – к.э.н., ассоциированный профессор научно-образовательного департамента «Учет, анализ и аудит» университета НАРХОЗ, Алматы, Казахстан.

Оканова А.А. – The main author, PhD student of the Scientific and Educational Department: «Accounting, Analysis and Audit» of the NARXOZ university, Almaty, Kazakhstan.

Каирова Г.С. – Candidate of Economics, Associate Professor of the Scientific and Educational Department: «Accounting, Analysis and Audit» of the NARXOZ university, Almaty, Kazakhstan.