

Выручка

Тема экзамена P2 профессиональной квалификации АССА

Также применимо к целям профессионального развития №10 и №11

В статье рассмотрен вопрос учета выручки, один из основных в рамках проекта развития МСФО. Изменения требований учета выручки тестируются на экзамене P2 «Корпоративная отчетность».

Изменения требований учета выручки

Концепция учета выручки и требования МСФО (IAS) 18 пришли к нам со времен, когда финансовая отчетность фокусировалась на учете прибыли. Результаты деятельности предприятия по ссылке только на прибыль в течение почти 50 лет, с 1950 г до 2000г. Наверняка Вам известна концепция соотношения доходов и расходов, и скорее всего, Вы знаете, что эта концепция была основной в бухгалтерских стандартах.

Когда Совет по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) начал проект по развитию бухгалтерских стандартов в 2001 году, он сфокусировался на учете активов и обязательств. Как результат перемен, МСФО (IAS) 18 перестал соответствовать новым концепциям учета.

Кроме того, США и их доминирующая позиция в вопросах финансовой отчетности, заставила СМСФО рассматривать вопрос учета выручки как основной на повестке работы. Правительство США назвало проблемы учета выручки камнем на пути объединения финансовых стандартов отчетности США и международных стандартов финансовой отчетности.

Данная статья содержит ряд вопросов, которые могут быть заданы на экзамене. Проект по учету выручки крайне концептуальный, и даже главные умы СМСФО находят его сложным для понимания. Поэтому, единственное, что я могу сделать, это пожелать Вам всего хорошего и предоставить вопросы для изучения.

Иллюстративный вопрос: Разветвление

«Разветвление» - это инженерная компания. У нее есть два договора, действия которых заканчивается в этом году. Компания сделала некоторые прогнозы в отношении признания выручки и хочет понять, будут ли эти прогнозы существующим правилам учета выручки. Кроме того, компания знает о том, что вышел проект стандарта по учету выручки. Компания хочет знать, какой эффект окажут новые правила на учет выручки «Разветвления», если они будут приняты.

Договор X

Этот договор на восстановление старого престижного здания в центре города. По условиям договора, «Разветвление» получит 1 млн. долл. двумя траншами по 500 тыс. долл. Первый транш будет оплачен по окончанию работ по восстановлению фундамента здания, что считается половиной всего объема работ. Второй транш будет оплачен по окончанию работ с фасадом здания, что считается второй половиной объема работ. Первый транш должен быть оплачен через год от текущей отчетной даты (при условии, что работы с фундаментом будут закончены). Второй транш должен быть оплачен через два года от текущей отчетной даты (при условии, что работы с фасадом будут закончены).

По условия договора, эксперт будет оценивать результаты работ. На конец года эксперт отчитался в том, что работы по фундаменту полностью завершены, а работы по фасаду приближаются к завершению. Таким образом, работы по договору выполнены на 90%. «Разветвление» предлагает признать выручку по договору X в соответствии с правилами для договоров на строительство. Таким образом, «Разветвление» предлагает признать выручку по ссылке на процент выполненных работ, подтвержденный экспертом,

и предлагает игнорировать цену денег во времени. Стоимость капитала для компании составляет 10%.

Договор Y

Договор Y является небольшим договором на строительство. «Разветвление» строит небольшой склад для хранения оборудования. «Разветвление» договорилось о цене по договору в сумме 20 тыс. долл, кроме того, предприятие предлагает гарантию на свои работы на три месяца. Строительство склада завершено, но срок гарантии пока не прошел. По условиям гарантии, предприятие произведен ремонт склада, если что-нибудь с ним случится в течение трех месяцев, после передачи покупателю. Передача покупателю произошла за два дня до окончания года, и ничего со складом не случилось до настоящего времени. Еще остается почти три полных месяца гарантии, но никаких проблем со складом не ожидается.

Предыдущие подобные контракты заключались по цене 18 тыс. долл. за склад и 3 тыс. долл. за гарантию. Поэтому «Разветвление» предлагает признать 20 тыс. долл. выручки и 3 тыс. долл. резерва по справедливой стоимости обязательств по гарантии.

Требуется:

- a) Расскажите о проблемах признания выручки по существующим правилам, которые привели к разработке нового проекта стандарта по выручке. (7 баллов)
- b) Обсудите приемлемость допущений, которые использует «Разветвление» в договорах X и Y. Рассчитайте выручку текущего года, основываясь на этих допущениях. (6 баллов)
- c) Кратко поясните основные предложения, раскрытые в проекте стандарта по выручке. (8 баллов)
- d) Поясните, как применение новых правил учета, повлияет на учет выручки «Разветвление» по договорам X и Y. (4 балла)

Итого 25 баллов.

Комментарий по ответу

Прежде всего советую Вам реалистично подходить к ответу на вопрос. На экзамене у Вас будет 45 минут для ответа. Это время включает время на прочтение, на кратковременную панику, и на обдумывание ответа. Поэтому, не думайте, что вы сможете подготовить идеальный ответ по всем вопросам за это время.

Страшно смотреть на ответы прошлых экзаменов. Анализируя объем и уровень детализации, Вы можете решить, что такой же ответ требуется от Вас на экзамене. Это не так. Экзаменационные ответы направлены на обучение студента. Это идеальные ответы, которые дают инструкции по сути вопроса. Для того, чтобы получить все баллы, Вам не нужно подготавливать идеальный ответ. Вам нужно подготовить понятный чистый ответ, которые покрывает основные моменты вопроса.

Давайте применим то, что я сказал при ответе на требование под пунктом (a). Конечно же, если бы у Вас было время, может написать целую книгу о проблемах учета выручки по существующему стандарту. Не пытайтесь это сделать. Подготовьте как минимум 7 идей как можно быстрее, которые покроют основные принципиальные проблемы.

Не бойтесь писать то, что Вы действительно думаете. Экзаменатор часто дает все баллы за описательную часть ответа, которая не такая, как в его ответах, в случае если, нужное количество правильных идей понятно изложено.

Далее я бы хотел Вам напомнить о правилах проверки вопросов секции Б. Это один балл за одну нужную мысль, доступно изложенную. В соответствии с этими правилами я подготовил ответ, который Вы увидите ниже. Каждая идея изложена в одном, двух предложениях, и выделена заголовком. Такое изложение – хорошая

помощь для проверяющего работы, который сейчас четко может увидеть каждый пункт, который Вы пытаетесь донести.

Мой ответ на вопрос:

a) Существующие правила учета

МСФО (IAS) 18 выделяет два типа выручки. Выручка «на момент» передачи рисков и вознаграждений (по переданным товарам) и выручка «в течение» периода (при передаче услуг).

Интуиция

Мало что еще изложено в МСФО (IAS) 18. Пользователь стандарта сам должен интерпретировать правила признания выручки. Основная сильная сторона стандарта МСФО (IAS) 18, отсутствие детальных требований, сейчас становится его слабой стороной.

Различия

В большинстве случаев сразу ясно, должна ли выручка признаваться «на момент» или «в течение периода». Но есть ситуации, где это не так очевидно.

Пример – производство кинофильмов

Производство кинофильмов – это хороший пример. Производство можно рассматривать как предоставление услуг в течение периода, или как передачу интеллектуальной собственности на определенную дату.

Разграничение

Проблема разграничения также остро стоит в МСФО (IAS) 18. Стандарт требует разграничивать многокомпонентные потоки выручки на составные части, но не говорит, как это можно сделать.

Пример – мебель и финансы

К примеру, составная сделка на продажу мебели со включенной в договор схемой финансирования должна быть разложена на составные части, но МСФО (IAS) 18 не поясняет, как это сделать.

Прочие МСФО

Требования иных МСФО в отношении признания выручки не соответствуют требованиям МСФО (IAS) 18, к примеру, это стандарты Договора строительства МСФО (IAS) 11, лизинг МСФО (IAS) 17, договора страхования МСФО (IFRS) 4.

США

МСФО начал проект по улучшению учета выручки по настоянию Совета по финансовой отчетности США в рамках проекта по сближению систем отчетности.

b) Введение

Как было сказано в части (а), существующие требования учета выручки интуитивны, каждый сам интерпретирует требования. Когда выручка более комплексная, как в приведенных выше примерах, появляется множество подходов к признанию выручки. Таким образом, я не могу сказать, правильный или нет предложенный метод учета выручки, я лишь могу прокомментировать его обоснованность.

Предположение 1 (X) 90%

Восстановление это не строительство, но это схожая деятельность, поэтому, я считаю, что обоснованно использование требований МСФО (IAS) 11 и процента 90%.

Предположение 2 (X) Цена денег во времени

Учет договоров на строительство предусматривает игнорирование цены денег во времени, следовательно, это предположение тоже обоснованно.

Выручка (X)

Таким образом, основываясь на приведенных предположениях, выручка равна:
1 млн. долл. * 90% = 900 тыс. долл.

Предположение 1 (Y) склад

«Разветвление» предположило, что поступления денежных средств относятся только к складу. Лично я не рассматривал бы договор подобным образом. Но и такой подход является приемлемым. Фактически, учет договоров с гарантией подобным образом в рамках учетной политики предприятия.

Предположение 2 (Y) резерв

«Разветвление» также предположило, что гарантия приводит к возникновению обязательства, а не выручки. Такой подход тоже обоснован.

Выручка (Y)

Таким образом, основываясь на приведенных предположениях,

выручка равна: 20 тыс. долл,

резерв равен: 3 тыс. долл.

с) *Пояснения*

Основное предложение нового стандарта в том, что требования к учету выручки должны содержать пояснения, как результат, все отрасли будут использовать одинаковые правила.

Концептуальные основы

Новые требования к учету выручки должны соответствовать Концептуальным основам МСФО, фокусироваться на активах и обязательствах.

Активы и обязательства

В соответствии с Концептуальными основами, актив/обязательство это текущее право/ обязанность на будущий приток / отток экономических выгод.

Изменение

МСФО планирует уйти от учета выручки через отчет о прибылях и убытках к балансовому методу учета выручки.

Договор

Проект стандарта предполагает, что в момент подписания договора поставщик получает актив и обязательство. Актив в виде права на поступление денежных средств от покупателя, а обязательство в виде обязанности передать товар или услугу.

Обязательство исполнения

Как только поставщик выполнил свое обязательство, обязательство по договору пропадает и оставшийся актив реализуется и признается в выручке.

Выручка

Сейчас выручка признается как придется. Обратите внимание, что предложения фокусируются на активах и обязательствах в первую очередь. Когда актив реализован, тогда можно признавать выручку.

Дисконтирование

Так как актив это право на приток денежных средств, а деньги имеют ценность во времени, то МСФО предложил использовать технику дисконтирования.

Разграничение

Так как при составной сделке возникает несколько обязательств исполнения, разделение договора на составные части становится обязательной процедурой. Так что одна продажа двух товаров должна быть разделена на две продажи (См. часть (d) в отношении договора Y).

d) *Пояснения по учету выручки (X)*

Для того, чтобы оценить результаты работы по договору, «Разветвление» примет по внимание заключение эксперта. «Разветвление» увидит, что фундамент полностью готов, а фасад пока нет. Таким образом, актив в сумме 500 тыс. долл. будет признан в 1 году.

Выручка по договору X составит: $500 \text{ тыс. долл} / 1.1 = 455 \text{ тыс. долл}$

Пояснения по учету выручки (Y)

В соответствии с новыми правилами, второй договор должен быть разделен на две части, выручка по складу и выручка по гарантии. Это можно сделать по ссылке по автономные цены продаж.

Выручка по договору Y составит: 20 000 долл. $(18 / (18+3)) = 17\,143$ долл.

Заключение

Статья затрагивает концептуальные вопросы развития стандарта по учету выручки, а также содержит пример ответа на экзаменационный вопрос.

Статья на английском языке подготовлена Мартином Джонсом, преподавателем Лондонской школы бизнеса и финансов