

переклассифицируете здание, ранее принадлежавшее к классу «основные средства» согласно МСФО (IAS) 16, в объект инвестиционной собственности согласно МСФО (IAS) 40.

Такие переводы из одного класса в другой возможны, но только при изменении характера использования или же назначения актива, например (см. МСФО (IAS) 40.57):

вы начинаете сдавать в аренду имущество, которое ранее использовалось в качестве вашей штаб-квартиры (перевод в инвестиционную собственность из собственности, занятой владельцем, согласно МСФО (IAS) 16);

вы прекратите сдачу в аренду здания и начнете использовать его для себя;

вы владели землей для неопределенной цели, недавно вы решили построить жилой дом для продажи квартир после окончания их строительства (переход от инвестиционной собственности к запасам).

Что такое изменение учетной модели в данном случае?

Это зависит от типа перевода и выбора учетной записи для вашего инвестиционного имущества.

Если вы решили учесть свою инвестиционную собственность по модели затрат, тогда никаких учетных проблем и не возникает: вы просто продолжаете оценивать и отражать в отчетности объекты недвижимости так же, как и делали ранее.

Однако если вы выбрали модель учета по справедливой стоимости, то все немного сложнее:

когда вы переводите объект в инвестиционную собственность, то тогда условная стоимость является справедливой стоимостью на дату передачи. Разница между балансовой стоимостью актива и его справедливой стоимостью рассматривается таким же образом, как и при переоценке объекта недвижимости по МСФО (IAS) 16;

когда же вы переводите объект из инвестиционной собственности, то тогда условная стоимость также является справедливой стоимостью на дату передачи.

ПРЕКРАЩЕНИЕ ПРИЗНАНИЯ ИНВЕСТИЦИОННОЙ СОБСТВЕННОСТИ

Правила прекращения признания (то есть когда вы можете удалить свою инвестиционную собственность из ваших бухгалтерских книг) в МСФО (IAS) 40 аналогичны правилам в МСФО (IAS) 16.

Вы можете прекратить признание своей инвестиционной собственности по двум обстоятельствам (МСФО (IAS) 40.66):

1) при утилизации;

2) когда инвестиционное имущество изымается из использования по его первоначальному предназначению, и ожидаемых экономических выгод в связи с этим больше не ожидается.

Вам в этом случае необходимо рассчитать прибыль или убыток от выбытия (МСФО (IAS) 40.69) в качестве разницы между:

чистой выручки от продажи;

балансовой стоимостью актива.

Прибыль или убыток от выбытия признаются в составе прибыли или убытка.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ ОБ ИНВЕСТИЦИОННОЙ НЕДВИЖИМОСТИ

IAS 40 предписывает много обязательных раскрытий, которые должны быть представлены в финансовой отчетности, включая описание выбранной учетной модели, как была получена справедливая стоимость, каковы критерии классификации инвестиционной собственности, движение инвестиционной собственности в течение отчетного периода (обратитесь в этом случае к МСФО (IAS) 40.74).

Александр БУГАЕВ,

аудитор, профессор ВГТУ, академик Ассоциации международных бухгалтеров — FAIA (acad) (Лондон), член-академик Американской бухгалтерской ассоциации — AAA (США), член Европейской бухгалтерской ассоциации — EAA-EIASM (Брюссель)

23.01.2018

ОПРЕДЕЛЕНИЕ И ПРИРОДА КОНТРАКТА СОГЛАСНО IFRS 15

Как известно, основным принципом IFRS 15 «Выручка по договорам с покупателями» является то, что предприятие признает доход от передачи обещанного второй стороне по сделке товара или оказанных услуг клиентам в размере, который отражает вознаграждение, которое предприятие рассчитывает получить в обмен на эти товары и

услуги. Для этого [IFRS 15](#) представляет 5-ступенчатую модель для признания выручки в финансовой отчетности.

5-ступенчатая модель применяется к доходам, полученным от выполнения практически всех видов контрактов с клиентами, с ограниченными исключениями из установленных [IFRS 15](#) общих правил, независимо от типа сделки, использованной для получения дохода или же отрасли национальной экономики.

В этой статье мы более подробно рассмотрим вопросы, связанные с определением и природой термина «контракт» в соответствии с [IFRS 15](#).

Определение того, что представляет собой контракт для целей применения [IFRS 15](#), имеет решающее значение и основано на определении контракта, применяемого в США, и аналогично определению в [IAS 32](#) «Финансовые инструменты: представление информации»: договор существует, когда соглашение между двумя или несколькими сторонами создает принудительные права сторон и обязанности между этими сторонами.

Контракт не должен быть обязательно заключен в письменной форме как соглашение сторон, но решение о том, является ли договорное право или обязательство исполненным, рассматривается в контексте соответствующих правовых рамок юрисдикции конкретной страны.

Таким образом, может ли контракт быть исполненным на практике, будет варьироваться в зависимости от конкретной юрисдикции. Действительно, обязательство совершить определенные действия может включать в себя обещания, которые приводят к обоснованному ожиданию того, что предприятие будет передавать товары или услуги клиенту, даже несмотря на то, что эти обещания не имеют юридической силы.

[IFRS 15](#) устанавливает 5 критериев, которые должны быть выполнены до того, как предприятие сможет применить модель признания выручки к любому из своих контрактов, и такие критерии признания были получены из опыта применения предыдущего стандарта, определяющего критерии признания доходов, и ряда других стандартов. Если некоторые из 5 или же все критерии не были соблюдены, то маловероятно, что контракт устанавливает принудительные права и обязанности. Оценка контракта на соответствие критериям осуществляется в самом начале работы по признанию дохода, и далее точка зрения в отношении контракта не меняется, за исключением тех случаев, когда происходят существенные изменения обстоятельств, что делает оставшиеся договорные права и обязательства невыполнимыми.

Первый из критериев заключается в том, что стороны должны были одобрить (подписать) контракт и обязуются выполнять взятые на себя соответствующие обязательства. В случае устных или подразумеваемых контрактов такие действия могут быть затруднены, но при оценке обязательств сторон следует учитывать все соответствующие факты и обстоятельства. Стороны не всегда могут быть привержены выполнению всех обязательств по контракту.

[IFRS 15](#) приводит пример, когда заказчику требуется приобрести минимальное количество товаров, но прошлый опыт показывает, что клиент (продавец) не всегда исполняет свои обязанности, а другая сторона не требует исполнения своих прав по контракту. Однако должны быть получены доказательства того, что стороны в основном привержены выполнению условий контракта. Если даже сторонами были выполнены все предусмотренные обязательства по контракту, но не были соблюдены критерии, установленные [IFRS 15](#) для признания дохода, то в этом случае доход для целей финансовой отчетности не признается.

Второй и третий критерии устанавливают важность идентификации прав и условий (сроков) оплаты в отношении товаров или услуг, подлежащих передаче. Это последнее требование является ключом к определению цены сделки. Для строительных контрактов ключевым вопросом является вопрос определения условий оплаты заказов, в которых был определен объем подлежащих выполнению работ, но цена такой работы не может быть определена на конкретную отчетную дату. Такие сделки получили название заказов или обязательств без цены. [IFRS 15](#) устанавливает в этом случае для предприятия право определения того, следует ли ему показывать в финансовой отчетности или же нет такие фактически выполненные, но не оцененные заказы или обязательства. Если объем работ был подтвержден клиентом и предприятие ожидает, что цена сделки будет также подтверждена, то тогда выручка может быть признана.

Четвертый критерий предусматривает, что контракт должен основываться на коммерческом интересе — получении прибыли, так как если доход будет признан без выполнения этого требования, то предприятие в этом случае может искусственно занижать свой доход, что вызывает сомнение в его действительных экономических интересах, а именно получении прибыли.

Наконец, должно быть вероятным, что предприятие получит причитающееся ему вознаграждение по контракту. Оценка кредитного риска клиента является важным элементом

при принятии решения о действительности договора, но кредитный риск клиента не влияет на оценку или же представление дохода в финансовой отчетности. Реальный доход может отличаться от цены контракта на сумму скидок и бонусных предложений.

Предприятие должно оценить способность клиента платить и само намерение клиента оплатить в конечном счете установленное контрактом вознаграждение. В случаях, когда контракт не соответствует критериям признания в качестве договора в соответствии с IFRS 15, полученное вознаграждение должно быть признано в качестве дохода только тогда, когда условия договора были или выполнены, или же изменены, или же до тех пор, пока сам контракт (его условия) не будет отвечать всем критериям признания.

IFRS 15 не применяется к полностью неисполняемым контрактам, в которых все стороны имеют право прекратить действие договора без каких-либо штрафных санкций. Такие контракты не влияют на финансовое положение предприятия, пока какая-либо сторона не выполнит сам контракт. Стандарт определяет термин «клиент» (customer) как «сторона, которая заключила контракт с предприятием на получение товаров или услуг, которые являются результатом обычной деятельности предприятия в обмен на возмещение» (party that has contracted with an entity to obtain goods or services that are an output of the entity's ordinary activities in exchange for consideration). Именно это и отличает контракты, которые должны учитываться в соответствии с IFRS 15, от учета согласно другим МСФО.

IFRS 15 исключает из доходов последствия сделок, связанных с неденежными обменах между компаниями в той же отрасли, с целью облегчения осуществления продаж клиентам или потенциальным клиентам. Например, в нефтяной промышленности принято обменивать запасы нефти с другим поставщиком нефти для снижения транспортных расходов и облегчения продажи нефти конечному потребителю. Сторона, осуществляющая обмен такими запасами с предприятием, соответствует определению клиента, именно из-за контрактного обязательства, которое приводит к тому, что сторона по контракту получает продукт обычной деятельности предприятия. В этой ситуации признание дохода было бы нецелесообразным, поскольку финансовым результатом такого обмена было бы излишнее увеличение доходов и расходов предприятия в отчетности.

Аренда, договоры страхования, финансовые инструменты и другие договорные права или обязательства в рамках IFRS 9 «Финансовые инструменты», IFRS 10 «Консолидированная финансовая отчетность», IFRS 11 «Соглашение о совместной деятельности», IAS 27 «Отдельная финансовая отчетность» и IAS 28 «Инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия», также рассматриваются в IFRS 15.

*Александр БУГАЕВ,
аудитор, профессор ВГТУ, академик Ассоциации международных
бухгалтеров — FAIA (acad) (Лондон), член-академик Американской
бухгалтерской ассоциации — AAA (США), член Европейской
бухгалтерской ассоциации — EAA-EIASM (Брюссель)*

21.12.2017

КОНЦЕПЦИЯ ПРИБЫЛИ И УБЫТКОВ И ПРОЧЕЙ СОВОКУПНОЙ ПРИБЫЛИ И УБЫТКОВ В IFRS: ПРОБЛЕМЫ И РЕШЕНИЯ

Показатели эффективности деятельности предприятия отражаются в отчете о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе. МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» определяет прибыль или убыток как «общий доход за вычетом расходов, за исключением компонентов прочего совокупного дохода» (the total of income less expenses, excluding the components of other comprehensive income). Прочий совокупный доход (OCI) определяется как включающий в себя «статьи доходов и расходов (в том числе и корректировки переклассификации), которые не признаются в составе прибыли или убытка по мере необходимости или разрешены другими МСФО». В целом совокупный доход определяется как «изменение капитала (equity) в течение периода, полученного в результате операций и других событий, за исключением тех изменений, которые произошли в результате операций с собственниками в качестве владельцев».

Цель отчета о прибылях и убытках и прочего совокупного дохода (далее — OCI) заключается в том, чтобы представить финансовые результаты предприятия в виде, полезном для широкого круга пользователей, с тем чтобы они могли попытаться оценить будущие чистые притоки денежных средств предприятия. Для этого сам отчет должен быть структурирован и агрегирован таким образом, чтобы сделать его понятным и сопоставимым. МСФО в настоящее время требуют, чтобы отчет представлялся либо как один отчет, представляющий собой комбинированный отчет о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе, или же как два отдельных отчета, а именно в виде отчета о прибыли или убытках и отчета о прочем совокупном доходе. Предприятие должно представлять отдельно в OCI те статьи, которые будут реклассифицированы (преобразованы) в последующем в прибыль или