

элемент опциона колл представляется в отчетности как долевой инструмент.

### **Сложные финансовые инструменты**

Некоторые финансовые инструменты представляют собой как обязательство, так и капитал.

Например, конвертабельная облигация, в которой эмитент выпускает облигацию для покупателя, и у покупателя есть возможность получить, некоторое количество обыкновенных акций эмитента вместо того, чтобы получить платеж деньгами.

### **Выкупленные собственные акции**

Выкупленные собственные акции — это термин, используемый IAS 32 в отношении собственных акций.

Если вы приобретаете собственные акции, вам нужно вычесть их из капитала и не признавать в качестве финансовых активов.

### **Зачет финансового актива и финансового обязательства**

Зачет означает представление финансового актива и финансового обязательства в виде единой чистой суммы в отчете о финансовом положении.

IAS 32.42 устанавливает следующие правила, когда вы должны зачесть финансовый актив в финансовое обязательство:

1. Если у вас есть законное право на зачет признанных сумм;
2. Когда вы намереваетесь произвести расчет на нетто-основе или реализовать актив и обязательство одновременно.

Небольшой пример.

Представьте, что вы управляете торговой сетью и покупаете товары у местного белорусского производителя.

Вы приобрели некоторые его товары, и у вас есть кредиторская задолженность перед ним в размере 10 000 BYN.

Но вы выставили счет вашему поставщику за рекламу его товара в ваших рекламных материалах в целях продвижения этого товара в размере 2 500 BYN.

Таким образом, в то же время у вас есть и дебиторская задолженность в 2 500 BYN.

Вы можете представить в финансовой отчетности эти две статьи как одну в виде чистого финансового обязательства в сумме 7 500 BYN, если для этого нет юридических ограничений и вы договорились с поставщиком в контракте о том, что вы будете делать чистые платежи.

*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)*

*27.12.2018*

## **ПРАКТИЧЕСКОЕ ПРИМЕНЕНИЕ ПОЛОЖЕНИЙ МСФО 15 «ВЫРУЧКА ПО ДОГОВОРАМ С ПОКУПАТЕЛЯМИ» ПРИ УЧЕТЕ СТРОИТЕЛЬНЫХ КОНТРАКТОВ**

МСФО 15 «Выручка по договорам с покупателями» — международный стандарт финансовой отчетности, который устанавливает принципы применения информации о характере, величине, распределении во времени и неопределенности выручки и денежных потоков, обусловленных договором с покупателями МСФО 15 «Выручка по договорам с покупателями» — международный стандарт финансовой отчетности, который устанавливает принципы применения информации о характере, величине, распределении во времени и неопределенности выручки и денежных потоков, обусловленных договором с покупателем (обнародован 28.05.2014 Советом по МСФО и начал действовать с 01.01.2018, введен в действие для применения на территории Республики Беларусь постановлением Совета Министров Республики Беларусь и Национального банка Республики Беларусь от 19.08.2016 № 657/20).

После выхода в свет нового стандарта для учета доходов организации МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» у организаций строительного сегмента национальной экономики возник вопрос о практическом применении данного стандарта применительно к их

виду деятельности. До этого момента ими повсю применялись положения IAS 11 Construction Contracts, который отменен с 1 января 2018 г.

Согласно новому МСФО 15 к строительным контрактам применяются те же положения, что и к любому иному контракту гражданско-правового характера. Однако на практике все сложнее.

Поэтому в данной статье покажем, как необходимо в реальной практике применения положений МСФО 15 учитывать строительные контракты.

Итак, что устанавливает стандарт. МСФО 15 предписывает 5-ступенчатую модель для признания дохода организации.

Вот эти 5 шагов:

1. Идентифицировать договор с заказчиком;
2. Определить исполняемые обязательства согласно условиям контракта;
3. Определить цену сделки;
4. Распределить цену сделки в соответствии с исполняемыми обязательствами по контракту;
5. Признать доход, когда (или как только) организация выполнила свое обязательство по договору.

По каждому заключенному договору на строительство строительной организации необходимо выполнить именно эти 5 шагов в соответствии с МСФО 15. Рассмотрим применение положений стандарта на следующем примере.

***ПРИМЕР. Учет исполнения обязательств по контракту на строительство согласно МСФО 15***

Строительная компания «К» заключила договор строительного подряда в мае 2018 г. на реконструкцию административно-производственного здания заказчика и установку новых пуленепробиваемых дверей (даже граната их не берет) (далее — двери). Общая контрактная цена составляет 6 млн USD.

Ожидаемые затраты по контракту составят:

3 млн USD на двери (приобретаются у поставщиков);

2 млн USD на оплату труда строителей, прочие материалы и другие расходы, связанные с проектом.

По состоянию на 31 декабря 2018 г.:

фирма «К» передала клиенту приобретенные двери, хотя установка их еще не завершена. Однако заказчик в результате таких действий получил контроль над дверями.

Прочие расходы, понесенные до 31 декабря, составили 1 млн USD.

Незадолго до конца года заказчик сделал свой первый платеж в сумме 4 млн USD.

Давайте рассмотрим 5 шагов для признания выручки фирмой «К» по состоянию на 31 декабря 2018 г. в соответствии с МСФО 15.

#### **Шаг 1. Идентификация контракта с заказчиком**

Итак, ясно, что в нашем случае есть четкое договорное соглашение между фирмой «К» и заказчиком.

#### **Шаг 2. Определение обязательств к исполнению согласно условиям контракта**

Нужно определить не только отдельные товары и работы, которые были обещаны к поставке и исполнению в договоре, но также нужно установить, являются ли они отдельными (различными) или нет.

Если товары и работы невозможно отделить друг от друга, то есть они не могут быть выполнены или поставлены одни без других (хотя это очень упрощенное объяснение), то в этом случае они должны рассматриваться как одно обязательство к исполнению.

Согласно оценке фирмы «К» работы по реконструкции здания, услуги по возмещению ущерба, двери и установка дверей — одно обязательство к исполнению.

Большинство контрактов на строительство будут содержать только одно-единственное обязательство к исполнению. Обязательство по такому контракту будет состоять в том, чтобы подрядчик построил или создал законченный объект для заказчика, как результат выполнения единого пакета строительных работ из приобретаемых для этих целей материалов, и когда у заказчика нет иного выбора, кроме как получить такой полный пакет работ от подрядчика.

Но такое бывает не всегда, и в результате может возникнуть два и более обязательств к исполнению.

В этом случае учет будет строиться несколько иначе.

#### **Шаг 3. Определение цены сделки**

Цена сделки в контракте фирмы «К» составляет 6 млн USD.

Это ясно из условия примера, но на самом деле на практике цена сделки может меняться, например, индексироваться с учетом инфляции. Поэтому следует принимать во внимание такие факторы для определения цены сделки на дату составления отчетности.

#### **Шаг 4. Распределение цены сделки на цены на отдельные исполняемые обязательства**

В нашем случае проблем для этого нет, поскольку, как установила фирма «К», на шаге 2 существует только одно обязательство к исполнению, и поэтому вся цена сделки относится к этому одному обязательству.

Если бы было более одного обязательства по исполнению, то фирме «К» пришлось бы распределять цену сделки на основе относительных независимых цен отдельных обязательств — этапов выполнения СМР согласно проектно-сметной документации (например, отдельно по возведению фундамента, возведению стен и т.п.).

#### **Шаг 5. Признать доход, когда (или как только) компания выполнит свои обязательства**

МСФО 15 требует от предприятия признавать выручку в момент, когда клиент получает контроль над обещанными товарами или услугами (то есть в течение времени или в определенный момент времени).

В случае наступления события признание выручки должны быть определено отдельно для каждого обязательства к исполнению на этапе 2.

Необходимо иметь в виду, что исполнение обязательства может быть осуществлено:

в определенный момент времени — на дату исполнения обязательства;

или со временем (в течение времени его исполнения).

В стандарте МСФО 15 перечислено несколько критериев, когда обязательства выполнены в процессе его исполнения:

1) заказчик одновременно получает и потребляет активы в процессе исполнения обязательства;

2) заказчик контролирует актив, измененный или созданный субъектом;

3) подрядчик не создает актива с альтернативным использованием и имеет право на платеж за обязательство, исполненное на определенную дату.

Если выполняется только один из перечисленных выше критериев, то обязательства к исполнению будут выполнены с течением времени, в процессе их исполнения.

В рамках одного и того же договора некоторые исполнения обязательств могут быть удовлетворены с течением времени (в связи с чем выручка признается в процессе исполнения), в то время как другие обязательства к исполнению должны быть удовлетворены в определенный момент времени (это означает, что выручка признается в определенный момент времени).

МСФО 15 может быть основанием признания выручки в течение периода времени (если передача управления заказчику в течение периода времени может быть продемонстрирована), принимая во внимание, что в секторе создания объектов недвижимости в нашей стране выручка часто признается по завершению. То есть в большинстве контрактов на строительство обязательства к исполнению выполняются со временем и не в конкретный момент времени (хотя могут существовать исключения).

В этом случае необходимо признать доход, основанный на степени выполнения обязательства (the progress towards completion).

#### **Как измерить степень прогресса завершения обязательства?**

Можно использовать методы ресурсов или метод результатов для измерения прогресса в завершении сделки.

Допустим, фирма «К» использует метод ресурсов, то есть делает расчеты степени прогресса в выполнении обязательства на основе затрат, понесенных организацией на дату производимого расчета выполнения (до настоящего времени).

#### **Внимание!**

*Особенность для строительных контрактов: не может быть прямой связи между затратами организации и передачей контроля товаров или работ заказчику.*

Таким образом, следует исключать последствия влияния любых входных ресурсов при применении метода ресурсов, которые не отражают вашу эффективность при передаче управления товарами или услугами клиенту (параграф В19 МСФО 15).

Объясним применение такого подхода на простом языке применительно к нашему примеру.

Фирма «К» полагает, что затраты на двери являются значительной статьей расходов в рамках общих затрат, и поэтому использование таких затрат для измерения прогресса до завершения не будут подходящими, поскольку это, безусловно, завышает показатели фирмы.

Причина в том, что двери (пуленепробиваемые) приобретаются у третьей стороны, а передача дверей заказчику не имеет прямого отношения к выполняемым СМР фирмой «К».

Таким образом, степень завершенности работ будет измеряться за исключением стоимости дверей.

Вы должны применить полученный процент завершения к доходам, кроме дверей, просто для согласованности!

Давайте оценим прогресс в направлении завершения:

1. Общие затраты, исключая двери: 2 млн.
2. Общие понесенные затраты на сегодняшний день, за исключением окон: 1 млн.
3. Степень завершенности СМР:  $1 \text{ млн} / 2 \text{ млн} = 50\%$ .
4. Общий контрактный доход, за исключением окон: 3 млн (6 млн – 3 млн).
5. Общий доход на 31 декабря 2018 г., за исключением окон:  $3 \text{ млн} \times 50\% = 1,5 \text{ млн}$ .

#### **Записи в учете на 31 декабря 2018 г.**

Поскольку исключили окна из расчета степени готовности объекта, то будут составляться отдельно записи для дверей и остальных СМР.

#### **Двери пуленепробиваемые**

Поскольку фирма «К» передала двери и исключила их из оценки степени завершенности объекта из-за того, что понесенные затраты на двери не внесли вклад в достижение организацией текущей степени выполнения обязанности, доход от продажи дверей был признан во время их доставки.

Покупка дверей фирмой «К» (на момент поставки от поставщика):

Дебет «Запасы»: 3 млн;

Кредит «Поставщики»: 3 млн.

Фирма «К» признает доход от передачи дверей с нулевой маржой прибыли (равный их стоимости — в соответствии с параграфом B19(b) МСФО 15):

Дебет «Контрактный актив»: 3 млн.

Кредит «Доход от строительного проекта»\*: 3 млн.

Стоимость дверей:

Дебет «Затраты на строительство в составе прибыли или убытка»: 3 млн.

Кредит «Запасы»: 3 млн.

#### **Остальные затраты/доходы:**

Затраты на оплату труда, материалы и т.д. для завершения контрактов учитываются на основе контрактных затрат (в момент их фактического возникновения):

затраты на окраску здания:

Дебет «Расходы по контракту (актив в балансе)»;

Кредит «Зарплата к оплате (или поставщики или что-то другое)»;

расход красок:

Дебет «Расходы по контракту (актив в балансе)»;

Кредит «Запасы».

По состоянию на 31 декабря 2018 г. фирма «К» должна списать затраты по контракту исходя из степени его завершения.

Поскольку степень завершения измеряется ресурсным методом (понесенными затратами), то все расходы, понесенные до указанной даты, списываются.

Однако если для измерения прогресса до завершения используется другой метод, компания списывает расходы исходя из процента завершенности.

В этом случае по состоянию на 31 декабря 2018 г. делаются записи:

Дебет «Затраты строительства в составе прибыли или убытка»: 1 млн.

Кредит «Расходы по контракту»: 1 млн.

Давайте узнаем доход от выполненных СМР (остальное, кроме дверей).

Такие доходы составили 1,5 млн (с учетом степени завершенности СМР) (см. выше).

Записи в учете:

Дебет «Контрактный актив»: 1,5 млн;

Кредит «Доход от контракта на строительство»: 1,5 млн.

Оплата клиентом СМР и дверей в размере 4 млн в конце года:

Дебет «Дебиторская задолженность (Деньги на банковском счете)»: 4 млн;

Кредит «Контрактный актив»: 4 млн.

Давайте определим стоимость контрактного актива на 31 декабря 2018 г.:

Контрактный актив, возникший при признании выручки (3 + 1,5) : 4,5 млн минус оплата заказчика СМР и дверей в конце года: 4 млн.

Остаток: +0,5 млн.

Поскольку контрактный актив положителен на 31 декабря 2018 г., он должен быть представлен в составе активов в отчете о финансовом положении.

Конечно, более предпочтительно иметь контрактные обязательства, а не контрактные активы в финансовой отчетности на конец года, потому что в этом случае:

нет кредитного риска, так как нет выполненных СМР на дату отчетности, которые не оплачены заказчиком;

не нужно рассчитывать и оценивать обесценение контрактных активов.

\* Помните: не выручка от продажи окон, весь проект — это одно обязательство к исполнению, и в этом случае признаем доход в целом.

*Александр БУГАЕВ,*

*30.10.2018*

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

## **КАК УЧИТЫВАТЬ МЕЖФИРМЕННЫЕ КРЕДИТЫ ПО МСФО**

Очень часто в пределах Группы управление дочерними организациями носит формальный характер, а реальные решения принимаются совсем в другом месте на уровне менеджмента Группы. Иногда дочерние организации настолько малы по масштабам своей деятельности с размерами Группы (или ее материнской организации), что любая ошибка в учете или искажение финансовой отчетности дочерней организации являются несущественными для Группы в целом. С учетом этого при проведении аудита Группы вызывает определенный интерес одновременное наличие большой взаимной дебиторской и кредиторской задолженности материнской и дочерней компаний в учете каждой из них, поскольку именно таким образом обычно отражаются суммы заимствований денежных средств дочерней организации в интересах материнской компании.

Для составления финансовой отчетности в формате МСФО также важной является информация о природе такой задолженности, о дате и графике ее погашения, о наличии финансового интереса в ее сумме, поскольку отвечает на два вопроса:

**1.** Как признать такой кредит (заем) по справедливой стоимости?

**2.** Как представить такой кредит (заем) в финансовой отчетности (как текущий или как долгосрочный)?

Подобная ситуация возникает во многих компаниях и при большом выборе вариантов различных сценариев, например:

родительская организация направляет денежные средства дочерней компании для покрытия операционных потерь, или же финансирования некоторых операций, или для чего-либо еще;

дочерняя компания направляет денежные средства материнской компании только потому, что получение кредитов в месте ее расположения обходится дешевле, чем кредитование в стране по месту прописки материнской компании;

компании в пределах одной Группы направляют деньги друг другу, чтобы улучшить управление денежными потоками и т.п.

В настоящее время внутригрупповые займы достаточно часты. Но при составлении финансовой отчетности их наличие приносит иногда много проблем.

Рассмотрим несколько вопросов, связанных с межфирменными займами внутри Группы.

### ***Проблема № 1. У нас нет полного пакета кредитной документации***

Это происходит очень часто, особенно между родителем и дочерней компанией.