

УДК: 336.67

***МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ
15 «ВЫРУЧКА ПО ДОГОВОРАМ С КЛИЕНТАМИ» (IFRS 15): ОЦЕНКА
ВЛИЯНИЯ НА СТРОИТЕЛЬНЫЕ ОРГАНИЗАЦИИ***

Камалова Л.Р.

магистрант

Финансовый университет при Правительстве РФ (Уфимский филиал)

Уфа, Россия

Аннотация:

В статье рассматривается МСФО 15 «Выручка по договорам с клиентами» в сравнении с IAS 11 «Договоры на строительство». В разрезе данного анализа выявлены изменения в новом стандарте и их влияние на строительные организации.

Ключевые слова: Международный стандарт финансовой отчетности 15 «Выручка по договорам с клиентами» (IFRS 15), IAS 11 «Договоры на строительство», IAS 18 «Выручка», IFRIC 13 «Программы лояльности клиентов», IFRIC 18 «Передача активов покупателями».

***INTERNATIONAL STANDARD OF FINANCIAL REPORTING 15
«REVENUE AGREEMENT WITH CUSTOMERS» (IFRS 15): IMPACT
ASSESSMENT FOR CONSTRUCTION ORGANIZATIONS***

Kamalova L. R.

Magistrate

Financial University under the government of the Russian Federation

Ufa, Russia

Annotation

The article compares IFRS 15 «Revenue under contracts with customers» and IAS 11 «Construction contracts». In the context of this analysis, changes in the new standard and their impact on construction organizations are revealed.

Keywords: IFRS 15 «Revenue under contracts with customers», IAS 11 «Construction contracts», IAS 18 «Receipts », IFRIC 13 «Customer loyalty programs », IFRIC 18 « Asset Transfer by Buyers ».

Международный стандарт финансовой отчетности 15 «Выручка по договорам с клиентами» (IFRS 15) затронул все организации, составляющие свою отчетность по МСФО, начиная с 1 января 2018 года.

Новый IFRS 15 пришел на смену действующим до сих пор стандартам признания доходов - а значит и IAS 11 «Договоры на строительство», IAS 18 «Выручка», IFRIC 13 «Программы лояльности клиентов», IFRIC 18 «Передача активов покупателями» и SIC-31 «Выручка – бартерные сделки, включающие рекламные услуги».

Ключевое изменение, которое несет с собой стандарт – это способ признания доходов и прибыли. Новые правила достаточно подробно и строго оговаривают момент бухгалтерского признания. Требования нового стандарта могут повлиять на отчетность по договорам организаций строительной отрасли, которые до сих пор применяли руководство IAS 11 [2].

Логично и последовательно – этап за этапом

В рамках нового стандарта можно выделить следующие этапы использования модели признания доходов:

Этап I – Идентификация договоров с клиентами

Договор может быть письменным, устным либо вменным. Вместо этого ключевое значение имеет исполнение совместно оговоренных критериев.

Этап II – Идентификация контрактных обязательств исполнения

IFRS 15 позволяет признавать доход в момент исполнения организацией обязательства. Обязательство исполнения – это оговоренные в договоре товары либо услуги, которые можно четко идентифицировать, и от которых заказчик (клиент) может получить выгоду независимо либо в сочетании с другими доступными для заказчика ресурсами.

Этап III – Оговорка цены транзакции

Чтобы признать доход, организация должна быть в состоянии оговорить вознаграждение за обещанные по договору услуги либо товары. Цена транзакции может представлять собой фиксированную квоту либо переменную, зависящую от дополнительных уступок или бонусов, премий и так далее.

Этап IV – Отнесение цены транзакции на обязательства исполнения по договору

В случае идентификации более чем одного обязательства исполнения в рамках одного контракта новый стандарт требует отнесения цены транзакции на каждый элемент (обязательство). Осуществлять это распределение нужно на основе относительных индивидуальных цен продажи. Лучшим основанием для определения индивидуальной цены является цена, по которой организация может отдельно продать данный товар либо услугу.

Этап V – Признание доходов по мере исполнения обязательств

Обязательство считается исполненным в момент передачи заказчику контроля над услугой либо товаром, являющимися предметом договора. Суть контроля определяется как возможность непосредственного использования и экспроприации остающихся выгод от данной составляющей активов [1].

Ключевые вопросы, возникающие из нового стандарта для строительных компаний, признающих доходы по IAS 1:

1. Идентификация обязательств исполнения на основе договора на строительство.

Согласно IAS 11, стандартный договор на услуги строительства – это договор на строительство составляющей активов (либо целого комплекса), которые являются между собой тесно связанными либо взаимозависимыми с проектной, технологической либо функционально-эксплуатационной точки зрения. В таком случае отчетность по договору (признание доходов по IAS 11) анализируется на основе целого контракта (единого договора). Исключением здесь будут случаи выделения дополнительных договоров, которые подлежат отдельным тендерам и переговорами с заказчиком – такие договоры, в соответствии с основами, должны трактоваться в качестве отдельных контрактов.

Также в случае использования новых критериев, возникающих из IFRS 15, договор на реализацию определенного составляющего активов либо совместного с технологически-эксплуатационной точки зрения комплекса представляет собой одно обязательство исполнения. Не в меньшей степени ключевым с точки зрения IFRS 15 будет обязанность документирования организацией всех существующих зависимостей (функционально-технологических), чтобы быть в состоянии обосновать использованный подход.

В случае составных контрактов, где составляющие отдельных активов могут реализовываться отдельно и при этом не являться между собой тесно связанными, обязательной будет идентификация разных обязательств в рамках одного контракта и отнесения цены контракта на отдельные элементы.

2. Признание доходов с течением времени или в момент исполнения обязательства

Согласно IAS 11, если договор отвечает определению договора на строительство, доходы от реализации признаются согласно методологии расчета в зависимости от степени реализации, описываемой в данном

стандарте. В случае IFRS 15 организации придется провести отдельный анализ, и она не имеет право автоматически допустить, что если данный договор касается строительных услуг, то доходы необходимо рассчитывать с течением времени согласно степени реализации. Согласно новому стандарту, организация признает доходы с течением времени, если она постепенно передает с течением времени контроль над товаром либо услугой и тем самым исполняет свое обязательство.

При осуществлении оценки возможности признания дохода с течением времени в контексте последнего пункта ключевым является то, что нельзя говорить об альтернативном использовании актива, если организация каким-либо способом связана договорными ограничениями относительно возможности свободного переназначения составляющей активов на иной вариант использования в процессе создания либо улучшения. Существенно то, что оценка, имеет ли данный актив альтернативный вариант использования, осуществляется в момент формирования соглашения.

Новый IFRS 15 не содержит основ автоматического признания доходов с течением времени в соответствии со степенью реализации, однако на практике стандартные соглашения можно составлять на прежних основах, если будут выполнены критерии, оговоренные в целях признания доходов с течением времени (см. выше). Строительные компании часто оказывают услуги, связанные со строительством либо улучшением уже существующих активов, которые находятся в распоряжении заказчиков (строительство на участке земли заказчика, ремонт существующих инсталляций и так далее), а дополнительно подписанное соглашение часто накладывает ограничения на альтернативный способ использования либо передачи создаваемых активов (страховка для заказчика). Однако ключевым с точки зрения новых стандартов будет анализ положений существующих соглашений (в частности, в случае нестандартных договоров) с целью определения, не существуют ли предпосылки для отсутствия возможности признать доходы с течением времени (например, договорные ограничения, касающиеся

получения активов). В таком случае доходы могут быть признаны только в определенный момент времени фактической реализации обязательства исполнения в полном объеме.

В случае с другими элементами договорной отчетности, ныне основанной на IAS 11, новый стандарт вводит более жесткие критерии (например, касающиеся согласования изменений сроков или договорной цены), либо – в случае договоров, исполняемых с потерями – ссылается на другой ныне действующий стандарт IAS 37, который регулирует вопросы резервирования.

Таким образом, согласно новому IFRS 15, ключевым элементом является осуществление оценки договорной отчетности с точки зрения описанных выше критериев и устранение прямой автоматической формы расчета по мере исполнения, которая действует сегодня согласно IAS 11.

С точки зрения компаний строительной отрасли ключевым в связи с IFRS 15 является анализ существующих договоров с позиции новых требований. Изменению может подвергаться величина доходов, которые до этого времени признавались согласно IAS 11 – это способно оказать серьезное влияние на операционные показатели организаций. В контексте новых требований к раскрытиям обязательным может оказаться пересмотр существующих ныне систем внутренней отчетности таким образом, чтобы обеспечить получение информации, необходимой для осуществления новых раскрытий.

В рамках нового стандарта организации могут использовать ретроспективный подход – а значит, соответствующим образом скорректировать сравнительные данные для годового периода, начинающегося после 1 января 2018 г., либо же модифицированный подход, который означает перерасчет данных баланса закрытия и признание возникающих изменений в качестве корректировки баланса открытия с позиции нераспределенного дохода на дату вступления стандарта в силу. В таком случае сравнительные данные на 31 декабря 2017 года корректировке

не подлежат. Однако в при таком модифицированном подходе обязательно придется дополнительно представить баланс и отчет о финансовых результатах за текущий период таким образом, как если бы организация продолжала использовать способ расчета договоров согласно IAS 11 (чтобы обеспечить возможность сравнения данных баланса открытия).

Библиографический список

1. "Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15 "Выручка по договорам с покупателями" (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 21.01.2015 N9н) http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_175324/ (Дата обращения: 12.04.2018 г);
2. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 11 "Совместная деятельность" (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 18.07.2012 N 106н) (ред. от 30.10.2014) http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_133867/ (Дата обращения: 12.04.2018 г).