

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 18

«Передача активов покупателями»

Ссылки:

- Концепция подготовки и представления финансовой отчетности¹,
- МСФО (IFRS) 1 «Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности» (пересмотренный в 2008 году),
- МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»,
- МСФО (IAS) 16 «Основные средства»,
- МСФО (IAS) 18 «Выручка»,
- МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»,
- Разъяснение КРМФО (IFRIC) 12 «Концессионные соглашения на предоставление услуг».

Исходная информация

- 1 В сфере коммунальных услуг организация может получать от своих покупателей объекты основных средств, которые должны использоваться для подключения этих покупателей к сети и обеспечения их постоянным доступом к поставкам товаров, таких как электроэнергия, газ или вода. В иных случаях организация может получать от покупателей денежные средства для приобретения или сооружения таких объектов основных средств. Обычно от покупателей требуется дополнительная оплата за потребление товаров или услуг, основанная на объемах их использования.
- 2 Передача активов покупателями может также иметь место и в отраслях, не связанных с коммунальным обслуживанием. Например, организация, приобретающая услуги внешнего подрядчика в области информационных технологий, может передать свои имеющиеся объекты основных средств этому внешнему подрядчику.
- 3 В некоторых случаях сторона, передающая актив, может не быть той организацией, которая в конечном итоге получит постоянный доступ к поставляемым товарам или услугам и станет получателем этих товаров или услуг. Однако, для удобства в настоящем разъяснении организация, передающая актив, считается покупателем.

Сфера применения

- 4 Настоящее разъяснение применяется к учету передачи объектов основных средств организациями, которые получают такие объекты от своих покупателей.
- 5 Соглашения, попадающие в сферу применения настоящего разъяснения – это соглашения, по которым организация получает от покупателя объект основных средств, который она должна затем использовать либо для подключения покупателя к сети, либо для предоставления ему постоянного доступа к поставляемым товарам или услугам, либо для того и другого.
- 6 Настоящее разъяснение также применяется к соглашениям, по которым организация получает от покупателя денежные средства, которые затем должны использоваться исключительно для сооружения или приобретения объекта основных средств, а организация должна затем использовать этот объект основных средств либо для подключения покупателя к сети, либо для предоставления покупателю постоянного доступа к поставляемым товарам или услугам, либо для того и другого.
- 7 Настоящее разъяснение не применяется к соглашениям, по которым передача актива представляет собой либо государственную субсидию в соответствии с МСФО (IAS) 20, либо инфраструктуру, используемую в концессионном соглашении на предоставление услуг, которое входит в сферу применения Разъяснения КРМФО (IFRIC) 12.

¹ В сентябре 2010 года Совет по МСФО заменил «Концепцию» на «Концептуальные основы финансовой отчетности».

Вопросы

- 8 В настоящем разъяснении рассматриваются следующие вопросы:
- (a) Соответствует ли объект определению актива?
 - (b) Если объект соответствует определению актива, каким образом следует производить оценку переданного объекта основных средств при первоначальном признании?
 - (c) Если объект основных средств при первоначальном признании оценивается по справедливой стоимости, каким образом следует учитывать получающуюся в результате кредитовую часть?
 - (d) Как организация должна отражать в учете передачу денежных средств от своего покупателя?

Консенсус

Соответствует ли объект определению актива?

- 9 Когда организация получает от покупателя объект основных средств, она обязана оценить, отвечает ли переданный объект определению актива, предложенному в *«Концепции»*. В пункте 49(a) *«Концепции»*² говорится, что «актив является ресурсом, контролируемым организацией в результате прошлого события, от которого ожидается поступление будущих экономических выгод в организацию». Во многих обстоятельствах организация получает право собственности на переданный объект основных средств. Однако, при определении того, существует ли актив, право собственности не играет ключевой роли. Следовательно, если покупатель продолжает контролировать переданный объект, соответствия определению актива нет, несмотря на передачу прав собственности.
- 10 Организация, контролирующая актив, обычно может распоряжаться этим активом по своему усмотрению. Например, организация может обменять этот актив на другие активы, использовать его для производства товаров или услуг, взимать плату с других лиц за право пользования этим активом, использовать его для урегулирования обязательств, продолжать владеть им или распределить его собственникам. Организация, получающая от покупателя объект основных средств, при оценке контроля над переданным объектом должна принимать во внимание все соответствующие факты и обстоятельства. Например, несмотря на то, что организация должна использовать переданный объект основных средств для предоставления покупателю услуг одного или нескольких видов, у нее может появиться возможность самостоятельно определять порядок использования и обслуживания, а также срок замены переданного объекта основных средств. В таком случае организация обычно приходит к выводу, что она контролирует переданный объект основных средств.

Каким образом следует производить оценку переданного объекта основных средств при первоначальном признании?

- 11 Если организация приходит к выводу, что объект соответствует определению актива, она должна признать переданный актив как объект основных средств в соответствии с параграфом 7 МСФО (IAS) 16 и оценить его стоимость при первоначальном признании по его справедливой стоимости в соответствии с пунктом 24 данного стандарта.

Каким образом следует отражать в учете кредитовую часть операции?

- 12 В нижеприведенном обсуждении делается допущение о том, что организация, получающая объект основных средств, пришла к выводу, что переданный объект должен быть признан и оценен в соответствии с пунктами 9–11.
- 13 В пункте 12 МСФО (IAS) 18 говорится, что «При продаже товаров или оказании услуги в обмен на не аналогичные им товары или услуги обмен рассматривается как операция, создающая выручку». По условиям соглашений, входящих в сферу применения настоящего разъяснения, передача объекта основных средств будет представлять собой обмен на неаналогичные товары или услуги. Следовательно, организация должна признать выручку в соответствии с МСФО (IAS) 18.

² В *«Концептуальных основах»* пункт 4.4(a).

Определение отдельно идентифицируемых услуг

- 14 Организация может согласиться в обмен на переданный объект основных средств предоставить услуги одного или нескольких видов, таких как подключение покупателя к сети, предоставление покупателю постоянного доступа к поставляемым товарам или услугам, либо и то, и другое. В соответствии с пунктом 13 МСФО (IAS) 18 организация должна определить отдельно идентифицируемые услуги, включенные в соглашение.
- 15 Признаки, которые указывают на то, что подключение покупателя к сети представляет собой отдельно идентифицируемую услугу, включают:
- (a) подключение к услуге выполняется для покупателя и представляет собой отдельную стоимость для данного покупателя;
 - (b) справедливая стоимость этого подключения к услуге может быть надежно оценена.
- 16 Признаком того, что предоставление покупателю постоянного доступа к поставляемым товарам или услугам представляет собой отдельно идентифицируемую услугу, является то, что в будущем покупатель, осуществивший передачу актива, получает постоянный доступ, товары или услуги, или и то, и другое, по ценам ниже, чем если бы он не передавал объект основных средств.
- 17 Напротив, признаком, указывающим на то, что обязанность предоставить покупателю постоянный доступ к поставляемым товарам или услугам возникает вследствие условий операционной лицензии организации или иного нормативного акта, а не из соглашения о передаче объекта основных средств, является ситуация, при которой покупатели, осуществившие передачу актива, платят ту же цену за предоставление постоянного доступа, поставку товаров или услуг, или и то, и другое, что и покупатели, которые не осуществляли передачу актива.

Признание выручки

- 18 Если идентифицируется лишь один вид услуг, организация должна признать выручку на момент оказания услуг в соответствии с пунктом 20 МСФО (IAS) 18.
- 19 Если идентифицируется два или несколько видов отдельно идентифицируемых услуг, пункт 13 МСФО (IAS) 18 требует, чтобы на каждый вид услуг была распределена справедливая стоимость совокупного возмещения, полученного или подлежащего получению в соответствии с договором, а затем к каждому виду услуг применяются критерии признания, изложенные в МСФО (IAS) 18.
- 20 Если в качестве части соглашения идентифицируется долгосрочная услуга, срок признания выручки по этой услуге обычно определяется исходя из условий соглашения с покупателем. Если в соглашении не указан период, выручка должна признаваться на протяжении периода, не превышающего срок полезного использования переданного актива, использованного для оказания долгосрочной услуги.

Как организация должна отражать в учете передачу денежных средств от своего покупателя?

- 21 Когда организация получает денежные средства от покупателя, в соответствии с пунктом 6 она обязана оценить, входит ли данное соглашение в сферу применения настоящего разъяснения. Если да, организация должна оценить, отвечает ли определению актива в соответствии с пунктами 9 и 10 возведенный или приобретенный объект основных средств. При наличии соответствия определению актива организация должна признать этот объект основных средств по первоначальной стоимости в соответствии с МСФО (IAS) 16, а также в соответствии с пунктами 13–20 должна признать выручку в размере полученных от покупателя денежных средств.

Дата вступления в силу и переходные положения

- 22 Организация должна применять настоящее разъяснение перспективно в отношении переданных от покупателей активов, которые были получены 1 июля 2009 года или после этой даты. Досрочное применение допускается при условии, что соответствующие результаты оценки стоимости и другая информация, необходимая для применения настоящего разъяснения к прошлым операциям по передаче активов, были получены на момент осуществления соответствующей передачи активов. Организация должна раскрыть дату, начиная с которой она применяет настоящее разъяснение.