

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 18

«Передача активов от клиентов»

Ссылки:

- *Концепция подготовки и представления финансовой отчетности**
- МСФО (IFRS) 1 «Первое применение международных стандартов финансовой отчетности» (в редакции 2008 г.)
- 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»
- КРМФО (IFRIC) 12 «Концессионные соглашения на предоставление услуг»

Исходная информация

1. В сфере коммунальных услуг предприятие может получать от своих клиентов объекты основных средств, которые должны использоваться для подключения этих клиентов к сети и обеспечения их постоянным доступом к поставкам товаров, таких как электроэнергия, газ или вода. В иных случаях предприятие может получать от клиентов денежные средства для приобретения или сооружения таких объектов основных средств. Обычно от клиентов требуется дополнительная оплата за потребление товаров или услуг, основанная на объемах их использования.
2. Передача активов от клиентов может также иметь место и в отраслях, не связанных с коммунальным обслуживанием. Например, предприятие, приобретающее услуги внешнего поставщика информационных технологий, может передать свои имеющиеся объекты основных средств этому внешнему поставщику.
3. В некоторых случаях сторона, передающая соответствующий актив, может не быть тем предприятием, которое в конечном итоге получит доступ к поставляемым товарам или услугам и станет потребителем этих товаров или услуг. Однако, для удобства в настоящем разъяснении предприятие, передающее актив, считается клиентом.

Сфера применения

4. Настоящее разъяснение применяется к учету передачи объектов основных средств предприятиями, которые получают такие объекты от своих клиентов.
5. Соглашения, попадающие в сферу применения настоящего разъяснения – это соглашения, по которым предприятие получает от клиента объект основных средств, который предприятие должно затем использовать либо для подключения клиента к сети, либо для предоставления этому клиенту постоянного доступа к поставляемым товарам или услугам, либо для того и другого.
6. Настоящее разъяснение также применяется к соглашениям, по которым предприятие получает от клиента денежные средства, и полученная сумма денежных средств затем должна использоваться исключительно для сооружения или приобретения объекта основных средств, а предприятие должно затем использовать этот объект основных средств либо для подключения клиента к сети, либо для предоставления клиенту постоянного доступа к поставляемым товарам или услугам, либо для того и другого.

* В сентябре 2010 года Правление КМСФО заменило «Концепцию» на «Концептуальную основу составления финансовой отчетности».

7. Настоящее разъяснение не применяется к соглашениям, по которым передача актива представляет собой либо государственную субсидию, в соответствии с МСФО (IAS) 20, либо инфраструктурный элемент, используемый в концессионном соглашении на предоставление услуг, которое входит в сферу применения разъяснения КРМФО (IFRIC) 12.

Вопросы

8. В настоящем разъяснении рассматриваются следующие вопросы:
- (a) Есть ли соответствие определению актива?
 - (b) Если соответствие определению актива есть, 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 предприятие должно отражать в учете передачу денежных средств от своего клиента?

Консенсус

Есть ли соответствие определению актива?

9. Когда предприятие получает от покупателя объект основных средств, оно обязано оценить, отвечает ли переданный объект определению актива, предложенному в «Концепции». В пункте 49(a) «Концепции»[†] говорится, что «актив - это ресурс, контролируемый предприятием в результате прошлого события и от которого предприятие ожидает поступления будущих экономических выгод». Во многих обстоятельствах предприятие получает право собственности на переданный объект основных средств. Однако, при определении того, существует ли актив, право собственности не играет ключевой роли. Следовательно, если клиент продолжает контролировать переданный объект, соответствия определению актива нет, несмотря на передачу прав собственности.
10. Предприятие, контролирующее актив, обычно может распоряжаться этим активом по своему усмотрению. Например, предприятие 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 между владельцем. Предприятие, получающее от клиента объект основных средств, при оценке контроля над переданным объектом должно принимать во внимание все соответствующие факты и обстоятельства. Например, несмотря на то, что предприятие должно использовать переданный объект основных средств для предоставления клиенту услуг одного или нескольких видов, у него может появиться возможность самостоятельно определять порядок использования и обслуживания, а также срок замены переданного объекта основных средств. В таком случае предприятие обычно приходит к выводу, что оно контролирует переданный объект основных средств.

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

11. Если предприятие приходит к выводу, что объект соответствует определению актива, оно должно 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 настоящего стандарта.

[†] В «Концептуальной основе» пункт 4.4 (a).

Каким образом следует отражать в учете кредитовую часть операции?

12. В нижеприведенном обсуждении делается допущение о том, что предприятие, получающее объект основных средств, пришло 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 «Если товары продаются или услуги предоставляются в обмен на неаналогичные товары или услуги, такой 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, предприятие должно признать выручку в соответствии с МСФО (IAS) 18.

Идентификация отдельно идентифицируемых услуг

14. Предприятие может согласиться в обмен на переданный объект основных средств предоставить услуги одного или нескольких видов, таких как подключение клиента к сети, предоставление клиенту постоянного доступа к поставляемым товарам или услугам, либо и то, и другое. В соответствии с пунктом 13 МСФО (IAS) 18 предприятие должно идентифицировать отдельно идентифицируемые услуги, включенные в соглашение.
15. Признаки, которые указывают на то, что подключение клиента к сети представляет собой отдельно идентифицируемую услугу, включают:
 - (a) подключение к услуге выполняется для клиента и представляет собой отдельную стоимость для данного клиента;
 - (b) справедливая стоимость этого подключения к услуге может быть надежно оценена.
16. Признаком того, что предоставление клиенту постоянного доступа к поставляемым товарам или услугам представляет собой отдельно идентифицируемую услугу, является то, что в будущем клиент, 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 клиенту постоянный доступ к поставляемым товарам или услугам возникает вследствие условий операционной лицензии предприятия или иного нормативного акта, а не из соглашения о передаче объекта основных средств, является ситуация, при которой клиенты, осуществившие передачу актива, платят ту же цену за предоставление постоянного доступа, поставку товаров или услуг, или и то, и другое, что и клиенты, которые не осуществляли передачу актива.

Признание выручки

18. Если идентифицируется лишь один вид услуг, предприятие должно 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 клиентом. Если в соглашении не указан период, выручка должна признаваться на протяжении периода, не превышающего срок полезной службы переданного актива, использованного для оказания долгосрочной услуги.

Как предприятие должно отражать в учете передачу денежных средств от своего клиента?

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

Дата вступления в силу и переход к новому порядку учета

22. Предприятие должно применять настоящее разъяснение перспективно в отношении переданных от клиентов активов, которые были получены 1 июля 2009 г. 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. Предприятие должно раскрыть дату, начиная с которой оно применяет настоящее разъяснение.