

УДК 657:336

Переход к применению МСФО (IFRS) 15 и МСФО (IFRS) 16 как фактор изменения финансового состояния организации

ЛИСОВСКАЯ ИРИНА АНАТОЛЬЕВНА,

доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита, Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации, Москва, Россия
lisovskaya_ia@mail.ru

Аннотация

Финансовая отчетность организации является для внешних пользователей важнейшим источником информации о ее финансовом состоянии. По динамике отчетных показателей оцениваются изменения рыночной стоимости, платежеспособности и кредитоспособности, рентабельности, финансовой устойчивости и ряд других критериев развития организации.

В ближайшее время будут введены в действие Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» и МСФО (IFRS) 16 «Аренда». В этой связи главной целью статьи является выявление важнейших тенденций изменения финансового состояния организаций, составляющих отчетность по МСФО, вследствие введения в действие МСФО (IFRS) 15 и МСФО (IFRS) 16.

Переход на МСФО (IFRS) 15 и МСФО (IFRS) 16, направленный на обеспечение повышения качества и достоверности финансовой отчетности, с высокой вероятностью приведет к значительным изменениям Отчета о финансовом положении и Отчета о совокупном доходе организаций, формирующих отчетность по МСФО. При переходе на МСФО (IFRS) 15 организации, признающие выручку по многокомпонентным договорам, могут столкнуться с необходимостью ее признания в различных периодах — по мере выполнения обязательств перед покупателем; в случае применения МСФО (IFRS) 16 применительно к операционной аренде изменится состав и структура Отчета о финансовом положении. Большая часть этих изменений окажет негативное влияние на динамику показателей эффективности операционной (таких, как EBIT, EBITDA, операционная прибыль), а также ряда финансовых показателей (коэффициентов ликвидности, финансовой устойчивости, рентабельности и др.).

В качестве превентивных мер, направленных на нивелирование возможных проблем, связанных с переходом на новые стандарты, менеджменту организации необходимо: а) до начала их применения выявить и оценить возможные проблемы; б) проанализировать имеющиеся договоры, сформировать профессиональные суждения в части сроков, величины и иных аспектов их признания; в) принять во внимание увеличение объема раскрываемой информации и разъяснять заинтересованным пользователям «природу» негативной динамики ряда финансовых показателей, вызванных переходом на МСФО (IFRS) 15 и МСФО (IFRS) 16.

Ключевые слова: МСФО; финансовая отчетность; выручка; операционная аренда; динамика прибыли.

Transition to the Application of IFRS 15 and IFRS 16 as a Factor of Changes in the Financial Position of an Enterprise

IRINA A. LISOVSKAYA,

Doctor of Economics, PhD, Professor of the Department of Accounting, Economic Analysis and Audit, Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration, Moscow, Russia
lisovskaya_ia@mail.ru

Abstract

For the external users financial statements of an enterprise are the most important source of information about its financial condition. Changes in market value, solvency and creditworthiness, profitability, financial stability, and a number of other criteria of the company's development are estimated on the basis of the reporting ratios and indicators dynamics.

In the near future IFRS 15 "Revenue under contracts with customers" and IFRS 16 "Leases" will be introduced. In this regard, the main purpose of the article is to identify the most important trends in changes of the financial situation of organizations reporting under IFRS resulting from the application of IFRS 15 and IFRS 16.

The transition to IFRS 15 and IFRS 16, aimed at improving the quality and reliability of financial statements, is likely to lead to significant changes in the statement of financial position and the statement of comprehensive income of organizations that report under IFRS. After transition to IFRS 15, the organizations that recognize revenues under multicomponent contracts may face the need to recognize them in different periods – when the obligations to the buyer are met. The application of IFRS 16 to operating leases will result in change of the composition and the structure of the statement of financial position. Most of these changes will have a negative impact on the dynamics of operational efficiency indicators (such as EBIT, EBITDA, operating profit), as well as a number of financial ratios (liquidity ratios, financial stability, profitability, etc.).

To prevent and level out the possible problems associated with the transition to the new standards, the organization's management should: (a) identify the possible problems before applying the new standards; (b) analyze the existing contracts, form professional judgments regarding the timing, magnitude and other aspects of their recognition; (c) take into account the increase in volume of information to be disclosed and explain the "nature" of the negative dynamics of a number of financial indicators caused by the transition to IFRS 15 and IFRS 16 to the interested parties.

Keywords: IFRS; financial statements; revenue; operating lease; profit dynamics.

Введение

Финансовая отчетность — главный элемент внутреннего информационного обеспечения финансового анализа, позволяющий внешним пользователям оценить изменения рыночной стоимости, платеже- и кредитоспособности, финансовой устойчивости, рентабельности и ряда других критериев развития организации.

Как и любой методический инструмент, МСФО имеют ряд проблем, достаточно

подробно освещенных в работах Н. А. Миславской [1], а также Т. Ю. Гладковой и В. В. Кизь [2]. Какова общая основная причина разработки второго поколения МСФО, призванных заменить ныне действующие? На наш взгляд, она заключается в стремлении, опираясь на новую методологическую основу, повысить качество и достоверность финансовой отчетности, лежащей в основе: а) принятия пользователями решений об инвестировании, диверсификации, изменении финансовой стратегии и прочих

задач; б) поиска инструментов своевременного и активного реагирования на новые проблемы и вызовы глобальной экономики.

МСФО (IFRS) 15

«Выручка по договорам с покупателями»

Стандарт, вводимый для обязательного применения с годовых периодов, начинающихся 01.01.2018 и позже, призван заменить действующие МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство», МСФО (IAS) 18 «Выручка» и разъяснения к ним.

Переоценить значение показателя выручки невозможно: информация о ее величине, составе и динамике непосредственно влияет на оценку рыночной стоимости и экономического потенциала организации. Цель МСФО (IFRS) 15 — «установление принципов, которые должна применять организация при отражении полезной для пользователей финансовой отчетности информации о характере, величине, сроках и неопределенности возникновения выручки и денежных потоков, обусловленных договором с покупателем» — реализована в принципиально новой модели признания выручки, и это определяет важную роль стандарта в системе МСФО.

Не останавливаясь подробно на сути новаций, которые получили основательное освещение в работах Е. В. Асадовой, Т. Беззатеевой, Э. С. Дружиловской, А. А. Терехиной, В. С. Плотникова и О. В. Плотниковой [3–7], отметим: новый стандарт вводит пятишаговую модель признания выручки, которая предполагает следующую последовательность действий:

идентификация договора →
→ идентификация обязательств →
→ идентификация цены договора →
→ распределение цены договора
между обязанностями, подлежащими
исполнению → признание выручки по мере
исполнения каждой обязанности.

Выполнение каждого шага этой модели способно изменить информацию о величине и составе выручки, признаваемой в конкретном отчетном периоде, которая формируется

сегодня на базе применения МСФО (IAS) 11 и МСФО (IAS) 18. Так, организация может признать договор, попадающий в сферу применения МСФО (IFRS) 15, только тогда, когда выполняются условия, перечисленные в п. 9 этого стандарта. Если перечисленные выше условия не выполнены, а исполнитель уже получил возмещение будущих поставок или услуг, то оно должно быть признано обязательством (авансами полученными или доходами будущих периодов) до того момента, когда эти условия будут выполнены в полном объеме.

В то же время для ситуаций, когда перечисленные критерии не выполняются, в п. 15 МСФО (IFRS) 15 установлены дополнительные условия признания выручки: «...организация должна признать полученное возмещение в качестве выручки только в случае наступления любого из событий ниже:

(а) у организации не осталось обязанностей по передаче товаров или услуг покупателю и все либо практически все возмещение, обещанное покупателем, было получено организацией и не подлежит возврату; либо

(б) договор был расторгнут, а полученное от покупателя возмещение не подлежит возврату».

Таким образом, условия признания выручки становятся более жесткими и исключают риск ее неправомерного признания и участия в формировании прибыли организации. По данным компании KPMG, проведеншей анализ существенности последствий введения МСФО (IFRS) 15 для организаций различной отраслевой принадлежности и видов деятельности, трансформация подхода к идентификации договоров имеет значение для здравоохранения, лицензионной деятельности и операциям с недвижимостью [8].

Необходимо отметить еще два важных аспекта признания выручки:

- первый — касающийся выполнения многокомпонентных договоров, при котором выручка должна признаваться «в привязке» к каждому компоненту по мере его исполнения. На практике этот аспект является принципиальным, к примеру, для договоров, в которых можно выделить компоненты поставки товара (например, оборудования), его установки и последующего обслуживания,

включая гарантийное. В данном случае уже на первом шаге следует обоснованно разделить договор на отдельные компоненты, а затем по каждому из них признавать выручку;

- второй — предоставление покупателю значительной отсрочки платежа (на срок более 12 мес.), вызывающее необходимость выделения компонента финансирования, и признания процентного дохода (или процентного расхода — у покупателя) в течение периода предоставления отсрочки платежа (или исполнения обязательств) по договору. Необходимо будет распределить цену договора на два компонента: цена «без отсрочки» и плата за отсрочку (т.е. процентный доход), что, в свою очередь, потребует корректного определения компонентов цены и применяемой ставки дисконтирования, поскольку речь идет только о долгосрочных договорах.

Выполнение указанных положений МСФО (IFRS) 15 может породить новые проблемы в признании выручки, например возможность как некорректного распределения цены между отдельными компонентами договора при отсутствии наблюдаемой цены по каждому из них, так и манипулирования распределением цены договора при сравнении текущей практики и требований нового стандарта в отношении модификации условий договоров. Кроме того, В.С. Плотников и О.В. Плотникова отмечают еще одну проблему: «...обещания, как, впрочем, и трансакционные издержки, на момент заключения договора являются, как правило, величиной неопределенной и количественные их характеристики в договоре могут не указываться» [7].

С какими изменениями в отчетности может столкнуться пользователь?

Во-первых, существенное изменение величины выручки, отражаемой в отчете о прибыли и убытке, являющемся частью Отчета о совокупном доходе (ОСД), за счет причин, рассмотренных выше. Эффект может быть различным. Например, выручка текущего отчетного периода сократится вследствие необходимости «отсрочить» признание ее части в связи с невыполнением отдельных обязанностей, предусмотренных договором к исполнению в будущем. Однако возможен и обратный эффект:

распределение выручки по периодам согласно МСФО (IFRS) 15 приведет к ее росту в отдельных отчетных периодах за счет перераспределения между ними. Трансформация суммы выручки повлечет за собой изменение всего комплекса показателей, связанных с ней: EBIT, EBITDA, операционной и иных видов прибыли, рентабельности, оборачиваемости и т.д.

Во-вторых, изменение дебиторской задолженности, отражаемой в Отчете о финансовом положении (ОФП), величина которой будет зависеть от предмета договора, а последний — в значительной мере определяется видом деятельности организации. По многокомпонентным договорам, устанавливающим разные сроки исполнения отдельных компонентов, дебиторская задолженность в отдельные периоды также сократится. Кроме того, при значительном компоненте финансирования в составе дебиторской задолженности появится процентный доход, изменения которого с учетом дисконтирования также будут влиять на ее величину. При этом выбор ставки дисконтирования является самостоятельной проблемой для подавляющего большинства российских организаций, подробно исследованной в работах Е.В. Чипуренко, Н.Г. Трапезниковой и автора этой статьи [9, 10].

В-третьих, необходимость исполнения требования п. 5.5.1 МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты», в котором указано, что «организация должна признать оценочный резерв под ожидаемые кредитные убытки по финансовому активу (включая покупательскую дебиторскую задолженность. — И.Л.)... дебиторской задолженности по аренде...», которая также приведет к сокращению суммы этого актива и прибыли текущего периода.

Отдельного внимания заслуживают:

- п. 101 МСФО (IFRS) 15: «Организация должна признавать убыток от обесценения в составе прибыли или убытка в той степени, в которой балансовая стоимость актива... превышает оставшуюся сумму возмещения...». И в случае, если будут выявлены признаки обесценения, организация должна уменьшить сумму дебиторской задолженности и прибыли согласно требованиям МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»;

- п. С3 приложения С, согласно которому организация должна применять новый стандарт с использованием одного из двух методов:

«(а) ретроспективно в отношении каждого предыдущего отчетного периода, представленного в соответствии с МСФО (IAS) 8 „Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки” с учетом упрощений в пункте С5; либо

(b) ретроспективно с признанием суммарного влияния первоначального применения настоящего стандарта на дату первоначального применения...».

Таким образом, с одной стороны, внешние пользователи получают большую уверенность в обоснованности признания выручки и дебиторской задолженности, что, безусловно, является позитивным результатом. С другой стороны, они должны понимать, что только за счет перехода на МСФО (IFRS) 15 существует реальная возможность формирования негативных оценок по ряду аспектов оценки финансового состояния организации, в том числе:

- сокращение общей стоимости активов за счет уменьшения дебиторской задолженности, часть которой может быть признана только в последующих периодах, а также за счет возможного признания ее обесценения как в настоящем [согласно МСФО (IFRS) 9], так и в будущем;

- уменьшение показателей EBIT, EBITDA и операционной прибыли за счет снижения признаваемой в конкретном периоде выручки, а также «перемещения» процентных доходов, связанных с предоставлением долгосрочной отсрочки платежа, в состав прочих доходов, что важно для оценки операционной эффективности бизнеса и для акционеров, ориентирующихся на величину выплачиваемых дивидендов;

- снижение коэффициентов срочной и текущей ликвидности, вызванное сокращением дебиторской задолженности, а также ухудшение всех показателей, для расчета которых используется показатель прибыли (коэффициентов рентабельности, финансовой устойчивости и т.д.).

Последнее чрезвычайно важно для различных категорий кредиторов, рассматривающих уровень и динамику перечисленных коэффициентов как индикаторы, определяющие характер принимаемых решений.

МСФО (IFRS) 16 «Аренда»

Стандарт, вводимый с 01.01.2019, предназначен для замены действующего МСФО (IAS) 17 «Аренда» и разъяснения, подготовленного Комитетом по разъяснениям международной финансовой отчетности к нему [КРМФО (IFRIS) 4]. Данный стандарт закрепил применение единой модели отражения объектов аренды у арендатора как для операционной, так и для финансовой аренды. Анализ положений нового стандарта посвящены работы Т. М. Алдаровой, М. Б. Арчаковой-Ужаховой, В. С. Плотникова и соавторов [11–13].

Как известно, МСФО (IAS) 17, разделявший аренду на финансовую и операционную с позиции перехода рисков и выгод от арендодателя к арендатору, применяет базовый подход: объекты операционной аренды остаются на учете и амортизируются у арендодателя, объекты финансовой аренды «переходят» на учет к арендатору и начинают отражаться в его ОФП. Таким образом, в случае операционной аренды в ОФП арендатора не находит отражения стоимость арендованных объектов и соответствующих им обязательств, а у арендодателя, наоборот, остаются активы, которые он уже не контролирует. Именно такой порядок учета объектов, полученных (переданных) в рамках операционной аренды, и определил ключевой недостаток действующего стандарта.

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 предложил новый взгляд по комплексу вопросов, включая: а) классификацию аренды с позиции наличия контроля над объектом; б) выделение при наличии соответствующих договорных условий отдельных компонентов в договоре аренды, которые по-разному отражаются в отчете о прибыли и убытке; в) отражение всех арендных обязательств в части уплаты арендных и иных связанных с договором платежей. Однако ключевой новацией стандарта выступает изменение порядка учета операционной аренды.

Согласно п. 22 МСФО (IFRS) 16 «на дату начала аренды арендатор должен признать актив в форме права пользования и обязательство по аренде», что автоматически приведет к увеличению суммы активов и обязательств (как краткосрочных, так и долгосрочных, в зависимости от срока аренды). При этом, как правило, после признания актив будет амортизироваться быстрее, чем сокращаться соответствующее ему обязательство. Эти изменения, в свою очередь, повлияют на ряд статей ОФП и ОСД арендатора.

Во-первых, изменится стоимость, состав и структура активов. Несмотря на то что признанию подлежит не сам объект аренды [основное средство и (или) нематериальный актив], а право пользования им, стоимость внеоборотных активов увеличится. Как отмечается в п. 24 МСФО (IFRS) 16, «первоначальная стоимость актива... должна включать в себя:

(а) величину первоначальной оценки обязательства по аренде...;

(б) арендные платежи на дату начала аренды или до такой даты за вычетом полученных стимулирующих платежей по аренде;

(с) любые первоначальные прямые затраты, понесенные арендатором; и

(д) оценку затрат, которые будут понесены арендатором при демонтаже и перемещении базового актива, восстановлении участка, на котором он располагается...». То есть стоимость актива у арендатора будет равна «приведенной стоимости арендных платежей на дату признания актива» [п. 26 МСФО (IFRS) 16], увеличенной на сумму всех дополнительных затрат, непосредственно связанных с данным объектом.

При значительном количестве арендуемых объектов стоимость внеоборотных активов может существенно вырасти, что приведет к изменению их состава и структуры, а также ряда показателей, расчет которых базируется на сопоставлении их величины с иными показателями. Например, применительно к основным средствам при прочих равных условиях снизится фондоотдача. Кроме того, увеличение доли внеоборотных активов в краткосрочном периоде рассматривается как негативный факт, например, с позиции их оборачиваемости. Таким образом, появление негативных оценок

изменений в составе активов возможно только за счет отражения объектов, которые ранее просто не «показывались» в ОФП.

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 допускает применение арендатором для последующей оценки объектов следующих моделей: по первоначальной, по переоцененной и справедливой (последняя — только для инвестиционной недвижимости) стоимости. В случае выбора модели учета по первоначальной стоимости их оценка после признания предполагает уменьшение указанной стоимости на сумму накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения [п. 30 МСФО (IFRS) 16]. В этом случае риски обесценения арендованных объектов согласно положениям МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» переходят на организацию-арендатора (ранее это были риски арендодателя): арендатор должен будет признать снижение стоимости активов и сокращение прибыли, что при проведении финансового анализа также будет расценено как негативный факт.

Во-вторых, вырастет сумма обязательств. МСФО (IFRS) 16 требует, чтобы в отчетности были учтены все обязательства по аренде, включая не только фиксированные и (или) переменные платежи, но и иные затраты, включая суммы «штрафов за прекращение аренды, если срок аренды отражает потенциальное исполнение арендатором опциона на прекращение аренды» (п. 27). Это, в свою очередь, приведет к негативной динамике всех коэффициентов ликвидности и финансовой устойчивости организации-арендатора.

В-третьих, корректировкам будет подвержена величина нераспределенной прибыли, признаваемая на начало финансового года. Согласно п. С5 приложения С арендатор должен применять стандарт в отношении договоров аренды:

«(а) либо ретроспективно в отношении каждого предыдущего отчетного периода, представленного с применением МСФО (IAS) 8 „Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки”;

(б) либо ретроспективно с суммарным эффектом первоначального применения стандарта, признанным на дату первоначального

применения...». Однако при любом из выбранных вариантов предполагается корректировка (в сторону уменьшения) нераспределенной прибыли, и вопрос заключается в определении ее величины, которая может быть достаточно существенной при значительных объемах операционной аренды.

Будет подвержен изменениям и отчет о прибыли и убытке:

- во-первых, часть расходов по аренде, учитываемых по МСФО (IAS) 17 при расчете операционной прибыли, «переместится» в статью «Финансовые расходы», что приведет к автоматическому увеличению показателей EBIT, EBITDA и операционной прибыли. Общая сумма расходов на аренду не изменится и полностью подлежит признанию в учете, но при этом часть расходов должна быть признана амортизационными отчислениями по объекту «актив в форме права пользования», а другая часть — финансовыми расходами, связанными с предоставленной отсрочкой оплаты по нему. МСФО (IAS) 17 относит все расходы, отражаемые по операционной аренде, к текущей деятельности организации. Таким образом, применение нового стандарта может «визуально» повысить эффективность текущей деятельности, т.е. если не учесть изменение порядка учета арендованных активов, может сформироваться необоснованно завышенная оценка динамики развития основного бизнеса организации;

- во-вторых, необходимо отметить изменение распределения расходов по отдельным годам в рамках периода аренды. Если в «старом» варианте стандарта расходы по операционной аренде распределялись «прямолинейным методом на протяжении срока аренды» [согласно п. 33 МСФО (IAS) 17], то теперь за счет неравномерного распределения финансовых расходов (от максимума в первый год до минимума в последний год аренды) общая величина расходов на операционную аренду будет меняться по годам. Конечно, такое распределение по одному объекту вполне может быть нивелировано наложением распределения по-другому, но это возможно только при систематической операционной аренде новых объектов.

Кроме того, как и в случае с применением МСФО (IFRS) 15, возможно наличие нескольких компонентов в договоре операционной аренды (например, когда согласно договору наряду с офисными помещениями арендатору предоставляется охрана, клининговые и иные услуги). Как подчеркивает Т.М. Алдарова [11], это необходимо учесть при определении стоимости арендованного актива и соответствующих ему обязательств.

Подводя итог вышесказанному в отношении МСФО (IFRS) 16, следует отметить, что грядущие изменения отдельных аспектов финансового состояния могут быть оценены различно.

Для арендатора к числу положительно оцениваемых изменений можно отнести: а) увеличение общей стоимости активов за счет отражения в ОФП объектов операционной аренды; б) увеличение показателей EBIT, EBITDA и операционной прибыли на базе «перемещения» финансовых расходов в прочие при сохранении общей величины прибыли.

Негативные оценки возникнут по следующим изменениям:

- увеличение доли внеоборотных активов в общей стоимости активов и соответствующее снижение фондоотдачи и рост фондоемкости бизнеса;

- снижение всех коэффициентов ликвидности, вызванное увеличением суммы обязательств;

- снижение показателей финансовой устойчивости на основе: а) уменьшения нераспределенной прибыли за счет корректировок на начало периода применения стандарта; б) увеличение суммы обязательств в общей сумме источников финансирования;

- замедление оборачиваемости активов, в первую очередь внеоборотных, за счет роста их среднегодовой стоимости при условии сохранения выручки;

- сокращение прибыли в случае признания обесценения арендованных активов;

- совокупное нарастание рисков, вызванных ростом операционных (вследствие роста доли внеоборотных активов) и финансовых рисков (за счет роста коэффициента финансового левериджа).

Сказанное выше позволяет сделать следующие выводы:

Работникам финансовых департаментов, и в первую очередь бухгалтерской службы организаций, формирующих (трансформирующих) отчетность по МСФО, до начала применения новых стандартов необходимо выявить и оценить проблемы, которые могут возникнуть.

Применительно к МСФО (IFRS) 15 менеджменту организации целесообразно проанализировать и при необходимости пересмотреть условия договоров продаж, сформировать объективные профессиональные суждения в части сроков, величины и иных аспектов признания выручки, адаптировать управленческий учет к произошедшим изменениям, оценить динамику разницы прибыли, признаваемой для целей бухгалтерского и налогового учета, а также отложенных налоговых активов и отложенных

налоговых обязательств. Аналогичный подход должен быть применен и при исполнении МСФО (IFRS) 16, негативные последствия которого также требуют поиска инструментов их нейтрализации.

Новые стандарты предполагают существенное увеличение объема раскрываемой информации по рассматриваемым объектам учета, операциям, что потребует дополнительных затрат (трудовых, в части совершенствования ИТ-обеспечения и др.) организации. Кроме того, для сохранения объективной оценки финансового состояния организации ее менеджмент должен подробно проинформировать заинтересованных пользователей о причинах происходящих (особенно негативных) изменений, связанных с переходом на новые МСФО.

Литература

1. Миславская Н. А. Международные стандарты финансовой отчетности: проблемы и противоречия: монография. М.: РУСАЙНС, 2015. 202 с.
2. Гладкова Т. Ю., Кизь В. В. Некредитные финансовые организации: практический аспект перехода на МСФО // Аудитор. 2017. № 3. С. 41–45.
3. Асадова Е. В. МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с клиентами»: краткий обзор положений нового стандарта // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. 2014. № 9. С. 18–28.
4. Беззатеева Т. Новый МСФО (IFRS) 15. Особенности применения // Финансовый директор. 2015. 29 июля. URL: <https://fd.ru/articles/52275-novyuy-msfo-ifrs-15-osobennosti-primeneniya> (дата обращения: 07.06.2017).
5. Дружиловская Э. С. Представление и раскрытие информации о договорах с клиентами в финансовой отчетности по МСФО (IFRS) 15 и РСБУ // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2016. № 5. С. 2–9.
6. Терехина А. А. Переход на МСФО 15: новые реалии // Аудиторские ведомости. 2016. № 4. С. 76–84.
7. Плотников В. С., Плотникова О. В. МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»: что ожидает бухгалтеров // Аудитор. 2015. № 5. С. 65–74.
8. МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»: первый опыт применения. URL: https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2014/08/First_Impressions_Revenue_from_contracts_2014_rus.pdf (дата обращения: 07.06.2017).
9. Лисовская И. А., Чипуренко Е. В. Проблемы отражения компонента финансирования в российском учете // Учет. Анализ. Аудит. 2015. № 6. С. 26–34.
10. Лисовская И. А., Чипуренко Е. В., Трапезникова Н. Г. Современные методы оценки в финансовом учете: МСФО и РСБУ // Аудиторские ведомости. 2016. № 1. С. 51–65.
11. Алдарова Т. М. Учет аренды у арендатора: анализ положений МСФО (IAS) 17 «Аренда» и МСФО (IFRS) 16 «Аренда» // Аудиторские ведомости. 2016. № 6. С. 40–56.
12. Арчакова-Ужахова М. Б. МСФО (IFRS) 16 «Аренда»: влияние нового подхода на финансовые показатели // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. 2016. № 2. С. 27–35.
13. Плотников В. С., Плотникова О. В., Мельников В. И. О теоретических аспектах Международного стандарта МСФО (IFRS) 16 «Аренда» // Международный бухгалтерский учет. 2017. № 1. С. 2–15.

References

1. Mislavskaya N. A. *Mezhdunarodnye standarty finansovoi otchetnosti: problemy i protivorechiia*: monografiia [International Financial Reporting Standards: Problems and Controversies: monograph]. Moscow, RUSAINS — RUSCIENCE, 2015, 202 p. (in Russian).
2. Gladkova T. Iu., Kiz' V. V. *Nekreditnye finansovyie organizatsii: prakticheskii aspekt perekhoda na MSFO* [Non-credit financial organizations: the practical aspect of the transition to IFRS]. *Auditor — Auditor*, 2017, no. 3, pp. 41–45 (in Russian).
3. Asadova E. V. MSFO (IFRS) 15 «Vyruchka po dogovoram s klientami»: kratkii obzor polozhenii novogo standarta» [IFRS 15 “Revenue under Customer Agreements”: an overview of the provisions of the new standard]. *Korporativnaia finansovaia otchetnost'. Mezhdunarodnye standarty — Corporate financial reporting. International standards*, 2014, no. 9, pp. 18–28 (in Russian).
4. Bezzateeva T. *Novyi MSFO (IFRS) 15. Osobennosti primeneniia* [New IFRS 15. Special features of application]. *Finansovyi Direktor — Financial Director*. 2015, 29th of June. URL: <https://fd.ru/articles/52275-novyy-msfo-ifs-15-osobennosti-primeneniya> (accessed: 21.05.2017) (in Russian).
5. Druzhilovskaya E. S. *Predstavlenie i raskrytie informatsii o dogovorakh s klientami v finansovoi otchetnosti po MSFO (IFRS) 15 i RSBU* [Principles of the formation of financial statements in Russia and under IFRS]. *Bukhgalterskii uchet v biudzhethnykh i nekommercheskikh organizatsiiakh — Accounting in budgetary and non-profit organizations*, 2016, no. 15, pp. 2–9 (in Russian).
6. Terekhina A. A. *Perekhod na MSFO 15: novye realii* [Transition to IFRS 15: new realities]. *Auditorskie vedomosti — Audit Newsletter*, 2016, no. 4, pp. 76–84 (in Russian).
7. Plotnikov V. S., Plotnikova O. V. *MSFO (IFRS) 15 «Vyruchka po dogovoram s pokupateliami»: chto ozhidaet bukhgalterov* [IFRS 15 “Revenue from Contracts with Customers”: what should accountants be ready to]. *Auditor — Auditor*, 2015, no. 5, pp. 65–74 (in Russian).
8. *MSFO (IFRS) 15 «Vyruchka po dogovoram s pokupateliami»: pervyi opyt primeneniia* [IFRS 15 “Revenue from Contracts with Customers”: an overview of the provisions of the new standard. First Experience of Application]. URL: https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2014/08/First_Impressions_Revenue_from_contracts_2014_rus.pdf (accessed: 07.06.2017).
9. Lisovskaya I. A., Chipurenko E. V. *Problemy otrazheniia komponenta finansirovaniia v rossiiskom uchte* [Problems of reflecting the component of financing in Russian accounting]. *Uchet. Analiz. Audit — Accounting. Analysis. Auditing*, 2015, no. 6, pp. 26–34 (in Russian).
10. Lisovskaya I. A., Chipurenko E. V., Trapeznikova N. G. *Sovremennye metody otsenki v finansovom uchte: MSFO i RSBU* [Modern methods of valuation in financial accounting: IFRS and RAS]. *Auditorskie vedomosti — Audit Newsletter*, 2016, no. 1, pp. 51–65 (in Russian).
11. Aldarova T. M. *Uchet arendy u arendatora: analiz polozhenii MSFO (IAS) 17 «Arenda» i MSFO (IFRS) 16 «Arenda»* [Lease accounting with the lessee: an analysis of the provisions of IAS17 “Leases” and IFRS 16 “Leases”]. *Auditorskie vedomosti — Audit Newsletter*, 2016, no. 6, pp. 40–56 (in Russian).
12. Archakova-Uzhakhova M. B. *MSFO (IFRS) 16 «Arenda»: vliianie novogo podkhoda na finansovye pokazateli* [IFRS 16 “Lease”: The impact of the new approach on financial performance]. *Korporativnaia finansovaia otchetnost'. Mezhdunarodnye standarty — Corporate Financial Reporting. International Standards*, 2016, no. 2, pp. 27–35 (in Russian).
13. Plotnikov V. S., Plotnikova O. V., Mel'nikov V. I. *O teoreticheskikh aspektakh Mezhdunarodnogo standarta MSFO (IFRS) 16 «Arenda»* [On the theoretical aspects of the International Standard IFRS 16 “Lease”]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet — International accounting*, 2017, no. 1, pp. 2–15 (in Russian).