

МСФО: экспресс-выпуск, специальное издание

В процессе перехода: последние новости о внедрении стандарта по вопросам учета выручки

19 января 2016 г.

Новый стандарт по вопросам учета выручки: ожидаются изменения

Краткий обзор предлагаемых поправок

Краткая информация

С момента выпуска нового стандарта по вопросам учета выручки в мае 2014 г. Совет по стандартам финансового учета США (FASB) и Совет по МСФО (IASB) предложили большое число поправок в это руководство. В этом выпуске публикации «В процессе перехода» приводится краткий обзор предложенных изменений, в котором освещаются их ключевые последствия, а также вопросы, по которым Совет по стандартам финансового учета США и Совет по МСФО заняли разные позиции.

Краткий обзор предлагаемых поправок

FASB и IASB предложили несколько поправок в новый стандарт по вопросам учета выручки по результатам отзывов, полученных от заинтересованных лиц, и обсуждений, проведенных Группой по переходу на новый стандарт (TRG). TRG - это рабочая группа, созданная Советом по стандартам финансового учета США и Советом по МСФО для проведения обсуждений и предоставления обратной связи в отношении вопросов, которые могут возникнуть в связи с внедрением нового стандарта по признанию выручки. В приложении к данной публикации содержится список вопросов, обсужденных группой TRG до настоящего момента.

В 2015 году FASB и IASB приняли решение о переносе даты вступления в силу нового стандарта по признанию выручки на один год. Пересмотренной датой вступления стандарта в силу для публичных компаний, у которых конец отчетного периода совпадает с окончанием календарного года, является 2018 год. Кроме того, FASB и IASB предложили поправки и разъяснения по различным аспектам руководства. Данные поправки были предложены в рамках серии из трех предварительных вариантов стандарта, выпущенных Советом по стандартам финансового учета США, и одного предварительного варианта стандарта, в котором были отражены все поправки, предложенные Советом по МСФО.

Вопрос	Проект для обсуждения FASB	Проект для обсуждения IASB	Предложения совпадают?*	
Идентификация обязанностей к исполнению	«Лицензирование и обязанности к исполнению», выпущен в мае 2015 г.	«Разъяснения к МСФО (IFRS) 15», выпущен в июле 2015 г.	Частично	
Лицензии			Частично	
Принципал или агент	«Сравнительный анализ функций принципала и агента», выпущен в августе 2015 г.		Да	
Переход на новый стандарт	«Поправки, имеющие ограниченную сферу применения», выпущен в сентябре 2015 г.		Частично	
Вероятность получения возмещения			Отсутствует	Нет
Представление налогов с продаж			Отсутствует	Нет
Неденежное возмещение		Отсутствует	Нет	

*Относится к предлагаемым поправкам к ASC 606 и МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями».

Идентификация обязанностей к исполнению

Ключевой аспект нового стандарта по признанию выручки - идентификация обязанностей к исполнению, которые являются единицей учета при применении руководства. Различные заинтересованные лица при предоставлении обратной связи отметили, что им неясно, как определить, является ли товар или услуга идентифицируемыми отдельно от других обещаний, содержащихся в договоре. Кроме того, некоторые заинтересованные лица выразили обеспокоенность относительно затратности и сложности применения руководства в случае оказания услуг по доставке и выполнения погрузочно-разгрузочных работ, а также в случае несущественных обязанностей к исполнению. В ответ на это FASB предложил поправки для разъяснения своего руководства. IASB предложил более ограниченные изменения, касающиеся соответствующих примеров.

Вопрос	ОПБУ США: предложения FASB	МСФО: предложения IASB
<p>Определение того, является ли обещание передать товар или услугу идентифицируемым отдельно от других обещаний, содержащихся в договоре</p>	<p>В предлагаемой поправке FASB разъясняет принцип определения того, можно ли идентифицировать обещание передать товар или услугу отдельно от других обещаний, содержащихся в договоре. Согласно пересмотренному принципу, необходимо определить, заключается ли характер обещания, данного организацией, в том, чтобы обеспечить передачу товаров или услуг покупателю, или в том, чтобы обеспечить передачу комбинированной единицы (или единиц), составляющими которой являются эти товары или услуги. Кроме того, FASB предложил новые примеры и поправки к существующим примерам, которые приведены в качестве иллюстрации этих принципов.</p>	<p>Первоначальное предложение IASB не подразумевало изменений к принципу, изложенному в руководстве. Однако на заседании, состоявшемся 15 декабря 2015 г., IASB решил продолжить курс на дальнейшее сближение формулировок IASB с формулировками, предлагаемыми FASB. Кроме того, чтобы разъяснить, как применять руководство, IASB предложил добавить несколько примеров и внести поправки в уже имеющиеся примеры. Новые примеры IASB и примеры, в которые вносятся поправки, схожи с новыми и скорректированными примерами, предлагаемыми FASB, но не идентичны им. Однако IASB намерен продолжить работу с FASB в направлении дальнейшего сближения в плане приводимых примеров.</p>
	<p>Потенциальное воздействие</p> <p>Предлагаемые FASB поправки помогают разъяснить, как применять руководство с целью идентификации обязанностей к исполнению при различных сценариях, например при продаже поставщиком оборудования вместе с соответствующей услугой по его установке. В результате внесения поправок могут возникнуть расхождения между ОПБУ США и МСФО. FASB и IASB выразили мнение о том, что результаты, отражаемые в финансовой отчетности, как ожидается, будут одинаковыми, несмотря на потенциальные различия в используемых подходах.</p>	
<p>Услуги по перевозке и погрузочно-разгрузочные работы</p>	<p>Согласно предложениям FASB, организациям будет предоставлена возможность выбора: они смогут отражать в учете затраты на перевозку и погрузочно-разгрузочные работы, которые выполняются после перехода к покупателю контроля над товаром, как стоимость выполненных работ, а не как дополнительную обещанную услугу.</p>	<p>IASB не предложил внести аналогичную поправку. Следовательно, организации должны рассматривать вопрос о том, не возникает ли в связи с услугами по перевозке и выполнению погрузочно-разгрузочных работ отдельное обязательство к исполнению.</p>

	Потенциальное воздействие Поправка, предложенная FASB, приведет к снижению уровня сложности применения стандарта по вопросам учета выручки для некоторых организаций, составляющих финансовую отчетность в соответствии с ОПБУ США, и затрат, связанных с его применением. Однако результатом появления такой возможности выбора может стать использование разных методов на практике, которое в некоторых случаях может оказать существенное влияние на финансовую отчетность. Кроме того, могут возникнуть различия между организациями, применяющими ОПБУ США, которые выберут использование такого решения, и организациями, составляющими финансовую отчетность по МСФО.	
Несущественные товары или услуги	В предложении FASB разъясняется, что организации не обязаны идентифицировать обещанные товары и услуги, которые являются несущественными в контексте договора.	IASB не предложил внести аналогичную поправку, однако включил дополнительный комментарий в раздел «Основа для выводов», заявив о том, что при идентификации обещанных товаров и услуг в договоре организациям следует рассмотреть общую цель МСФО (IFRS) 15, а также существенность.
	Потенциальное воздействие Суть предложения FASB заключается в том, что организации, составляющие отчетность в соответствии с ОПБУ США, не должны нести расходы и затрачивать время на выявление и отслеживание несущественных статей. IASB не предложил внести аналогичную поправку, однако указал, что МСФО не требуют от организаций учета несущественных статей.	

Следующие шаги

Время, отведенное на предоставление комментариев по предварительному варианту стандарта, выпущенному FASB, закончилось 30 июня 2015 г. FASB провел повторное обсуждение предложенного им варианта в октябре, подтвердив свои решения по указанным выше вопросам. Кроме того, FASB принял решение о том, что если выручка признается до осуществления перевозки или оказания услуг по погрузке-разгрузке или произошла передача несущественных товаров или услуг, то организации обязаны начислить соответствующие расходы. FASB поручил своим сотрудникам разработать окончательный вариант Новой редакции Правил бухгалтерского учета ("ASU").

Время, отведенное на предоставление комментариев по предварительному варианту стандарта, выпущенному IASB, закончилось 28 октября 2015 г. IASB провел повторное обсуждение предложенного им варианта в декабре и в целом подтвердил свои решения по указанным выше вопросам, но согласился продолжить курс на дальнейшее сближение с FASB в плане поправок к руководству об отдельно идентифицируемых товарах и услугах и соответствующих примеров. IASB предполагает выпустить свои поправки в окончательном варианте в 2016 году.

Лицензии

Новый стандарт по вопросам учета выручки содержит специальное руководство в отношении бухгалтерского учета лицензий на объекты интеллектуальной собственности («ИС»). В руководстве рассматривается вопрос о том, предоставляет ли лицензия право доступа к ИС или право на использование ИС организации. От этого зависит, будет ли выручка признаваться в течение периода или в определенный момент времени. В стандарте также содержится заявление о том, что выручка от роялти, основанных на объеме продаж или использования, обещанных в обмен на лицензию на объект ИС, не должна быть признана до тех пор, пока не будет осуществлена последующая продажа или использование. Это исключение из общего руководства по учету переменного возмещения, согласно которому организации обязаны оценивать переменные гонорары с учетом ограничения.

Руководство в отношении учета лицензий привело к возникновению ряда вопросов и проблем при реализации на практике. К таким вопросам и проблемам относятся следующие:

- Как определить характер обещания организации при предоставлении лицензии; т. е. представляет ли собой лицензия право доступа к ИС или право на использование ИС?
- Применяется ли исключение для роялти, основанных на продажах и использовании, в тех случаях, когда роялти относятся одновременно и к лицензии, и к другим продуктам и услугам?
- Влияют ли содержащиеся в лицензии временные, географические ограничения или ограничения на использование на число обещаний, содержащихся в договоре, т. е. может ли договор включать несколько отличимых лицензий?
- Как применять руководство в отношении лицензий в том случае, если лицензия не является отличимой от других товаров и услуг?

В результате и FASB, и IASB предложили поправки к руководству по вопросам, связанным с лицензиями.

Вопрос	ОПБУ США: предложения FASB	МСФО: предложения IASB
Характер обещания компании при предоставлении лицензии	<p>В соответствии с предложением FASB, лицензии должны классифицироваться либо как «символические» права на ИС (например, на название торговой марки или логотипы), либо как функциональные права на ИС (например, на программное обеспечение или готовый медиаконтент). Все лицензии на символические права на ИС будут признаваться в течение периода как лицензии, которые дают «право доступа». Функциональные права на ИС должны будут признаваться в определенный момент времени как лицензия, предоставляющая «право на использование» ИС, за исключением случаев, когда согласно ожиданиям функциональность ИС существенно изменится в результате операций организации, при осуществлении которых не происходит передача товара или услуги покупателю. Кроме того, FASB предложил новые примеры и поправки к имеющимся примерам.</p>	<p>IASB предложил ограниченные поправки для разъяснения действующего принципа. В предлагаемых поправках разъясняется, что деятельность организации оказывает значительное влияние на ИС (критерий для определения того, представляет ли собой лицензия «право доступа» к ИС) в том случае, если (а) деятельность организации приводит к изменению формы или функциональности ИС или (б) польза, приносимая ИС, в значительной мере извлекается из этой деятельности или зависит от нее (например, название торговой марки). Кроме того, IASB предложил поправки к текущим примерам, чтобы проиллюстрировать разъясненный принцип.</p>
	<p>Потенциальное воздействие</p> <p>Предлагаемые поправки FASB направлены на то, чтобы сделать руководство более действенным и уменьшить различия за счет четкого разграничения функциональной и символической ИС. В результате внесения поправок могут возникнуть расхождения между ОПБУ США и МСФО. FASB и IASB обозначили свои позиции, заявив, что, по их мнению, в большинстве случаев результаты, отраженные в финансовой отчетности, будут одинаковыми. Мы считаем, что в отдельных случаях выводы будут различаться в зависимости от того, по каким стандартам подготовлена отчетность: ОПБУ США или МСФО. Например, в соответствии с ОПБУ США выручка от лицензии на символическую ИС будет признаваться в учете в течение периода, даже если совершенно очевидно, что лицензиар не осуществляет деятельность, связанную с ИС. Однако в соответствии с МСФО лицензиар должен будет признать выручку в определенный момент времени, потому что он уже не поддерживает ИС.</p>	

<p>Исключение для лицензий на ИС, предусматривающих роялти, основанные на продажах или использовании</p>	<p>В соответствии с предлагаемой поправкой FASB, организация не должна будет разделять роялти на две части: часть, к которой применимо исключение, и часть, к которой оно неприменимо. В поправке разъясняется, что исключение применяется в том случае, если превалирующей статьёй, к которой относятся роялти, является лицензия.</p>	<p>IASB предложил такую же поправку.</p>
<p>Потенциальное воздействие</p> <p>Предложения, выдвинутые FASB и IASB, помогают разъяснить, при каких обстоятельствах применяется исключение для роялти. FASB и IASB не планируют предоставлять дальнейшие рекомендации в отношении определения термина «превалирующий», поэтому для этой оценки потребуется применить суждение.</p>		
<p>Определение того, влияют ли содержащиеся в договоре ограничения на количество обещаний в договоре</p>	<p>FASB предложил поправку, цель которой - разъяснить, что содержащиеся в договоре временные, географические ограничения или ограничения на использование являются параметрами лицензии и не влияют на количество товаров или услуг, обещанных в договоре.</p>	<p>IASB не предложил внести аналогичную поправку, однако включил дополнительный комментарий в раздел «Основа для выводов», указав, что временные, географические ограничения или ограничения на использование являются параметрами лицензии и не влияют на количество товаров или услуг, обещанных в договоре.</p>
<p>Потенциальное воздействие</p> <p>Продолжается дискуссия о том, как интерпретировать руководство в отношении ограничений. Эта тема обсуждалась на ноябрьском заседании TRG, на котором члены группы разошлись во мнениях. Руководство в данной области окажет значительное влияние на организации, которые предоставляют лицензии на ИС, если в этих лицензиях содержатся договорные ограничения.</p>		
<p>Определение того, применимо ли руководство по вопросам, связанным с лицензиями, в том случае, если лицензия не является отличимой</p>	<p>В предложении FASB разъясняется, что организации, возможно, потребуется рассмотреть характер лицензии, даже если она не является отличимой от других товаров и услуг в рамках договора. В качестве примера можно привести лицензию на десять лет, которая объединена с услугой, которая оказывается в течение двух лет, в одну обязанность к исполнению. В такой ситуации, для того чтобы определить порядок признания комбинированной обязанности к исполнению, возможно, будет необходимо оценить, предоставляет ли лицензия «право на использование» ИС (выручка признается в определенный момент времени) или «право доступа» к ИС (выручка признается в течение периода).</p>	<p>IASB не предложил внести аналогичную поправку, однако включил комментарий в раздел «Основа для выводов», указав, что в некоторых случаях организации может потребоваться рассмотреть характер обещания при предоставлении лицензии, даже если лицензия не является отличимой в рамках договора.</p>
<p>Потенциальное воздействие</p> <p>Руководства FASB и IASB будут различаться в этом вопросе; однако, по нашему мнению, разные формулировки не приведут к значительным различиям в выводах, касающихся бухгалтерского учета.</p>		

Следующие шаги

Время, отведенное на предоставление комментариев по предварительному варианту стандарта, выпущенному FASB, закончилось 30 июня 2015 г. FASB провел повторное обсуждение предложенного им варианта в октябре, подтвердив свои решения по большинству указанных выше вопросов. Как отмечалось выше, продолжается полемика вокруг влияния содержащихся в лицензиях ограничений, и этот вопрос недавно обсуждался на ноябрьском заседании TRG. Мы предполагаем, что оба регулирующих органа продолжат обсуждение этого вопроса после завершения работы над предложенными поправками к руководству по вопросам лицензирования.

Время, отведенное на предоставление комментариев по предварительному варианту стандарта, выпущенному IASB, закончилось 28 октября 2015 г. IASB провел повторное обсуждение предложенного им варианта в декабре, в основном подтвердив свои решения по указанным выше вопросам. IASB предполагает выпустить окончательный вариант своих поправок в 2016 году.

Принципал или агент

Если в операции с получением выручки участвуют несколько сторон, то в соответствии с требованиями нового стандарта по вопросам учета выручки организация должна определить, является ли она принципалом (т. е. сама предоставляет товары или услуги) или агентом (т. е. занимается организацией предоставления товаров или услуг другой стороной). Принципал представляет в отчетности сумму валовой выручки, полученной от покупателя, а агент отражает только плату за свои услуги или комиссионное вознаграждение (т. е. за вычетом суммы, которую он перечисляет другой стороне). В стандарте указано, что организация является принципалом, если она имеет контроль над товаром или услугой до передачи их покупателю. Заинтересованные лица выразили обеспокоенность в отношении того, как идентифицировать единицу учета для оценки, как применять принцип контроля к услугам, а также в отношении вопросов взаимосвязи между принципом контроля и признаками, приведенными в руководстве. В этой связи FASB и IASB договорились провести целенаправленную доработку стандарта для разъяснения его положений и соответствующих примеров.

Вопрос	ОПБУ США: предложения FASB	МСФО: предложения IASB
Выявление «единицы учета» для оценки того, является ли организация принципалом или агентом	В предлагаемой FASB поправке разъясняется, что является «единицей учета» при проведении оценки того, является ли организация принципалом или агентом, при этом требуется, чтобы организация сначала идентифицировала указанный товар или услугу, предоставляемый/предоставляемую покупателю. В поправки включено разъяснение, из которого следует, что организация может быть принципалом для одного или нескольких товаров или услуг по договору, и агентом - для других.	IASB предложил такие же поправки.
Применение понятия контроля к услугам, оказываемым другой стороной	В предлагаемых FASB поправках разъясняется, что принципал может контролировать услугу, если он руководит деятельностью другой стороны по оказанию услуги для покупателя от своего имени. Кроме того, в предлагаемых поправках разъясняется, что организация может контролировать товар или услугу, если она предоставляет значительную услугу по объединению (интеграции) других товаров или услуг в конкретный товар или услугу, на получение которых покупателем был заключен договор.	IASB предложил такие же поправки.

Взаимосвязь между понятием и признаками контроля	В предлагаемой FASB поправке разъясняется, что существуют признаки, которые помогают организации в решении вопроса о том, контролирует ли она товар или услугу до передачи их покупателю (другими словами, эти признаки не имеют приоритета над оценкой наличия контроля и не заменяют ее). В предлагаемой поправке текущие признаки перефразированы таким образом, чтобы обеспечивать подтверждение в том случае, когда организация является принципалом, а не в том случае, когда она является агентом, и чтобы добавить пояснения в отношении того, как каждый признак подтверждает оценку контроля.	IASB предложил такие же поправки.
	Потенциальное воздействие Согласно нашим ожиданиям, предлагаемые поправки не окажут существенного влияния на выводы в отношении того, является ли организация принципалом или агентом, по сравнению с существующим руководством. Однако вполне возможно, что некоторые выводы могут измениться в результате применения содержащегося в новом стандарте по вопросам учета выручки принципа контроля и других разъяснений к руководству. Чтобы обеспечить правильность выводов, сделанных в соответствии с новым стандартом, организации должны выделить достаточно времени для анализа и понимания условий своих договоров с покупателями и поставщиками, которые часто могут быть сложными. В предлагаемых поправках к стандарту, касающихся оценки того, является ли организация принципалом или агентом, FASB и IASB сохранили единую позицию. Однако FASB и IASB включили в раздел «Основа для выводов» различающиеся между собой комментарии, касающиеся учета организацией, которая является принципалом, но не знает, по какой цене посредник (агент) продает товары или услуги покупателю. В соответствии с комментариями FASB принципал должен признать выручку в той сумме, которую он получает от посредника (т. е. на нетто-основе), тогда как в соответствии с комментариями IASB предполагается, что может быть уместным определение цены операции принципалом.	

Следующие шаги

Время, отведенное на предоставление комментариев по предварительным вариантам стандарта, выпущенным FASB и IASB, закончилось 15 и 28 октября соответственно. FASB и IASB совместно провели повторное обсуждение предлагаемых поправок по теме «принципал или агент» в декабре и в основном подтвердили свои решения по указанным выше вопросам. На этом заседании FASB и IASB проголосовали за исключение признака «кредитный риск», поскольку он не связан напрямую с принципом контроля и, как правило, является менее уместным для оценки наличия контроля. FASB и IASB предполагают выпустить свои поправки в окончательной редакции в 2016 году.

Переход на новый стандарт

В новом стандарте по вопросам учета выручки предусмотрено два альтернативных варианта перехода на новый порядок учета: модифицированный ретроспективный подход и полностью ретроспективный подход. Кроме того, в стандарте предусмотрены некоторые практические решения для облегчения процесса перехода. FASB и IASB предложили разъяснения и новые практические решения в ответ на полученные от заинтересованных сторон отзывы, чтобы облегчить переход на новый порядок учета.

Вопрос	ОПБУ США: предложения FASB	МСФО: предложения IASB
Изменения в договоре	<p>FASB предложил использование практически целесообразного ретроспективного подхода, предполагающего упрощение перехода на новый стандарт, для договоров, условия которых неоднократно менялись в период до первого применения стандарта. Организация, применяющая подобное практическое решение, должна будет определить цену операции по договору на дату первоначального применения и выполнить однократное распределение на основе соотношения отдельных цен продаж (используя ретроспективный подход) на все выполненные и невыполненные обязательства к исполнению по договору с момента его заключения.</p> <p>Потенциальное воздействие</p> <p>FASB и IASB предложили схожие, но не идентичные поправки, предназначенные для облегчения перехода на новый порядок учета, для договоров, условия которых неоднократно менялись. Разница в предложениях заключается преимущественно в том, что FASB предложил одну дату, на которую может быть применено данное практическое решение, тогда как IASB предоставит организациям возможность выбора даты, на которую можно применять данное практическое решение.</p>	<p>IASB предложил такое же практическое решение; однако датой, на которую оно применяется, является начало самого раннего периода, представленного в финансовой отчетности. На заседании, состоявшемся 15 декабря 2015 г., IASB принял решение позволить организациям в качестве альтернативы применять данное практическое решение на дату первоначального применения.</p>
Договоры, выполненные на момент перехода	<p>Организация, применяющая модифицированный ретроспективный подход при переходе на новый порядок учета, не будет применять новый стандарт о признании выручки к договорам, которые на дату первоначального применения уже выполнены. Предлагаемые FASB поправки изменяют определение термина «выполненный договор» на договор, по которому вся (или практически вся) выручка была признана в соответствии с предшествующим руководством в отношении признания выручки до даты первоначального применения. Кроме того, предлагаемые поправки позволят организациям применять новый стандарт либо ко всем договорам, либо только к тем договорам, которые не были выполнены, в соответствии с модифицированным ретроспективным подходом.</p>	<p>IASB не предложил внести изменение в определение выполненных договоров. Выполненным договором является договор, по которому организация передала покупателю все товары или услуги, идентифицированные в соответствии с предыдущим руководством по признанию выручки. На заседании, состоявшемся 15 декабря 2015 г., IASB проголосовал за то, чтобы позволить организациям применять новый стандарт либо ко всем договорам, либо только к договорам, которые не выполнены, в соответствии с модифицированным ретроспективным подходом.</p> <p>Кроме того, IASB предложил разрешить организациям, использующим полностью ретроспективный метод перехода, не пересчитывать данные по договорам, которые являются выполненными на начало самого раннего периода, представленного в финансовой отчетности.</p>

	<p>Потенциальное воздействие</p> <p>Предложение FASB изменить определение термина «выполненный договор» предназначено для решения определенных вопросов, возникающих на этапе внедрения, которые были подняты на июльском заседании TRG. Однако использование разных определений термина «выполненный договор» может привести к снижению уровня сопоставимости данных между организациями, составляющими отчетность по ОПБУ США и МСФО, в результате их перехода на новый порядок учета. Вероятно, определению «выполненного договора», которого придерживается IASB, будут соответствовать большее количество договоров, чем определению, предложенному FASB. Кроме того, организации, составляющие финансовую отчетность в соответствии с МСФО, могут столкнуться с ситуациями, когда после принятия нового стандарта по вопросам учета выручки они будут продолжать признание выручки в соответствии с предыдущим руководством по учету выручки в отношении «выполненных договоров».</p>	
<p>Требования к раскрытию информации при применении полностью ретроспективного метода перехода</p>	<p>FASB предложил техническую корректировку для разъяснения требований к раскрытию информации для организаций, применяющих полностью ретроспективный метод перехода. Организации, применяющие такой метод, будут отражать корректировку в сумме совокупного эффекта в самом раннем периоде, представленном в финансовой отчетности, и раскрывать влияние применения стандарта к периодам, данные по которым были скорректированы ретроспективно. При этом они не должны раскрывать влияние изменения в бухгалтерском учете для того года, в котором они начали применять новый стандарт.</p>	<p>В МСФО отсутствуют требования к раскрытию информации, в соответствии с которыми организации должны раскрывать эффект изменения в бухгалтерском учете в том году, в котором они начали применять новый стандарт; следовательно, техническая корректировка не требовалась.</p>
	<p>Потенциальное воздействие</p> <p>Предлагаемая FASB техническая корректировка предусматривает освобождение для организаций, которые применяют полностью ретроспективный метод перехода, поскольку у них не будет необходимости отслеживать различия между применением действующего руководства и применением нового стандарта в том году, в котором организация начнет его применять.</p>	

Следующие шаги

Время, отведенное на предоставление комментариев по предварительному варианту изменений к стандарту, выпущенному FASB, закончилось 16 ноября 2015 г., и FASB находится в процессе рассмотрения полученных отзывов. Время, отведенное на предоставление комментариев по предварительному варианту изменений к стандарту, выпущенному IASB, закончилось 28 октября 2015 г. IASB провел повторное обсуждение предложенного им варианта в декабре и решил позволить организациям при переходе на новый стандарт использовать некоторые практические решения, которые находятся в русле предложенных FASB поправок, как отмечалось выше, для облегчения перехода для организаций, составляющих финансовую отчетность как в соответствии с ОПБУ США, так и в соответствии с МСФО. FASB и IASB предполагают выпустить свои поправки в окончательной редакции в 2016 году.

Вероятность получения возмещения

В соответствии с новым стандартом, организация должна оценить, является ли получение вознаграждения вероятным. Если получение вознаграждения не является вероятным, стандарт предусматривает специальное руководство для признания выручки в отношении любого полученного возмещения. Некоторые заинтересованные стороны выразили обеспокоенность в отношении того, что учет договоров, которые не удовлетворяют критерию вероятности получения вознаграждения, носит карательный характер, и высказали различные мнения о том, каким образом следует проводить оценку собираемости. FASB решил предложить поправки к руководству для устранения опасений заинтересованных сторон, связанных с этим вопросом. IASB не предложил поправок в этой области, поскольку считает, что освещение этого вопроса в стандарте и основа для выводов представляют собой достаточное руководство.

Вопрос	ОПБУ США: предложения FASB	МСФО: предложения IASB
Оценка собираемости возмещения по договору	<p>В поправках, предложенных FASB, разъясняется, что в рамках оценки собираемости организациям следует рассматривать вопрос о том, насколько они способны снизить свою подверженность кредитному риску, например посредством прекращения предоставления товаров или услуг в случае неплатежа. Кроме того, предлагаемые поправки содержат разъяснение того, когда следует признавать выручку в отношении полученного возмещения, не подлежащего возврату, если договор не прошел тест на собираемость. FASB предложил новые примеры и поправки к существующим примерам, чтобы проиллюстрировать руководство в отношении собираемости.</p>	<p>IASB не предложил внести аналогичную поправку, однако включил дополнительный комментарий в раздел «Основы для выводов», указав, что в рамках оценки собираемости организациям следует оценить свою способность снизить подверженность кредитному риску по договору, например, посредством прекращения предоставления товаров или услуг или за счет введения условий предоплаты.</p>
	<p>Потенциальное воздействие</p> <p>Предложение FASB предназначено для уменьшения потенциального количества договоров, которые не проходят тест на собираемость. Принятие поправок, предложенных FASB, приведет к расхождениям между стандартами ОПБУ США и МСФО. Исходя из разъяснений, содержащихся в разделе «Основы для выводов», мы предполагаем, что в большинстве случаев результаты, отражаемые в финансовой отчетности, не будут существенно различаться. Однако предложенные FASB поправки к Примеру 1 приведут к тому, что выводы относительно момента передачи контроля для одинаковых обстоятельств при применении двух стандартов будут различаться.</p>	

Следующие шаги

Время, отведенное на предоставление комментариев по предварительному варианту изменений к стандарту, выпущенному FASB, закончилось 16 ноября 2015 г. В настоящее время FASB изучает полученные ответы и предполагает выпустить поправки в окончательной редакции в 2016 году.

Время, отведенное на предоставление комментариев по предварительному варианту изменений к стандарту, выпущенному IASB, закончилось 28 октября 2015 г. IASB провел повторное обсуждение предложенного им варианта в декабре и подтвердил свое решение не вносить поправки в руководство в отношении собираемости. IASB предполагает выпустить свои поправки в окончательной редакции в 2016 году.

Представление налога с продаж

В соответствии с новым стандартом по вопросам учета выручки, налоги, собранные в составе выручки от покупателей, необходимо оценивать отдельно по каждой юрисдикции, для того чтобы определить, следует ли засчитывать эти суммы против выручки, или представлять в развернутом виде (как выручку и операционные расходы). Оценка суммы налога отдельно по каждой юрисдикции может представлять собой сложный процесс, требующий больших затрат времени, особенно для организаций, составляющих финансовую отчетность в соответствии с ОПБУ США, у которых ранее был выбор, представлять ли эти налоги в развернутом виде или на нетто-основе. FASB решил предложить поправку, в которой представлено практическое решение по этому вопросу. IASB решил не представлять практическое решение, в основном по той причине, что в данный момент МСФО не предусматривает аналогичной возможности выбора политики.

<i>Вопрос</i>	<i>ОПБУ США: предложения FASB</i>	<i>МСФО: предложения IASB</i>
<p>Отражение налога с продаж</p>	<p>Предложенная FASB поправка позволит организации выбрать вариант учетной политики, в соответствии с которым она будет представлять все налоги с продаж, собранные от покупателей в составе выручки, на нетто-основе. Организации, которые решат не применять новое практическое решение, будут оценивать каждый тип налога отдельно по каждой юрисдикции, чтобы определить, какие суммы необходимо исключить из выручки (как суммы, собранные от имени третьих лиц), а какие - включить. В случае выбора такой политики организациям необходимо будет раскрыть ее.</p>	<p>IASB не предложил внести аналогичную поправку.</p>
	<p>Потенциальное воздействие</p> <p>Предложенный FASB вариант позволит снизить затраты и уровень сложности бухгалтерского учета для определенных организаций, составляющих финансовую отчетность в соответствии с ОПБУ США. Однако предлагаемая поправка представляет собой изменение по сравнению с существующими ОПБУ США, которые позволяют организациям выбирать, представлять такие суммы в развернутом виде или на нетто-основе. Кроме того, применение предлагаемой поправки приведет к определенным расхождениям в отчетности между организациями, применяющими ОПБУ США и решившими воспользоваться предложенным выбором (в противном случае они представляли бы налоги с продаж в развернутом виде), и организациями, составляющими отчетность по МСФО.</p>	

Следующие шаги

Время, отведенное на предоставление комментариев по предварительному варианту изменений к стандарту, выпущенному FASB, закончилось 16 ноября 2015 г. В настоящее время FASB изучает полученные ответы и предполагает выпустить поправки в окончательной редакции в 2016 году.

Время, отведенное на предоставление комментариев по предварительному варианту изменений к стандарту, выпущенному IASB, закончилось 28 октября 2015 г. IASB провел повторное обсуждение предложенного им варианта в декабре и подтвердил свое решение не предоставлять аналогичную возможность выбора варианта учетной политики. IASB предполагает выпустить свои поправки в окончательной редакции в 2016 году.

Неденежное возмещение

В новом стандарте по вопросам учета выручки указано, что организациям следует оценивать неденежное возмещение, полученное от покупателя, по справедливой стоимости. Заинтересованные стороны задали вопрос о том, на какую дату следует определять справедливую стоимость и как применять ограничение, касающееся переменного возмещения, к неденежному возмещению. В результате FASB предложил поправки для снятия этих вопросов. IASB не предложил поправок, поскольку считает, что вопрос с датой оценки следует решать более комплексно в рамках отдельного проекта, чтобы избежать непредвиденных последствий.

Вопрос	ОПБУСША: предложения FASB	МСФО: предложения IASB
Определение даты оценки для неденежного возмещения	В предлагаемой FASB поправке указано, что датой оценки для неденежного возмещения является начало срока действия договора, и внесены изменения в соответствующий пример.	IASB не предложил внести аналогичную поправку.
Определение порядка применения руководства, касающегося переменного возмещения, к договорам, по которым предусмотрено неденежное возмещение	В поправке разъясняется, что руководство по вопросу ограничения оценочного значения переменного возмещения применяется в том случае, если причина переменного характера возмещения не связана с формой возмещения. Следовательно, руководство в отношении переменного возмещения не будет применяться, например, в том случае, если переменный характер возмещения связан с изменениями цены на акции, если возмещение представлено в форме долевых инструментов.	IASB не предложил внести аналогичную поправку.
<p>Потенциальное воздействие</p> <p>Предлагаемый FASB вариант представляет собой значительное изменение по сравнению с существующим руководством в ОПБУ США в отношении долевых инструментов, полученных в обмен на товары или услуги [ASC 505-50, «Выплаты лицам, не являющимся сотрудниками компании, на основе долевых инструментов»]. В соответствии с существующим руководством, справедливая стоимость долевого инструмента, как правило, оценивается по завершении исполнения обязательств организацией.</p> <p>Предлагаемый FASB вариант потребует признания организациями изменений в справедливой стоимости неденежного возмещения после начала срока действия договора в составе прибыли или убытка (то есть исключения из выручки от договоров с клиентами). Это может привести к возникновению таких дополнительных вопросов из области учета, как последствия изменений справедливой стоимости неденежного возмещения, произошедшие до исполнения организацией обязательств по договору.</p> <p>Кроме того, принятие предлагаемой поправки приведет к возникновению различий между стандартами ОПБУ США и МСФО. В частности, в результате введения в действие поправки по одному и тому же примеру (т. е. Примеру № 31 «Право на получение неденежного возмещения») по двум стандартам будут сделаны разные выводы. Это также может привести к увеличению количества различающихся методов учета, применяемых на практике при подготовке финансовой отчетности по МСФО, с учетом отсутствия конкретного руководства относительно даты оценки.</p>		

Следующие шаги

Время, отведенное на предоставление комментариев по предварительному варианту изменений к стандарту, выпущенному FASB, закончилось 16 ноября 2015 г. В настоящее время FASB изучает полученные ответы и предполагает выпустить поправки в окончательной редакции в 2016 году.

Время, отведенное на предоставление комментариев по предварительному варианту стандарта, выпущенному IASB, закончилось 28 октября 2015 г. IASB провел повторное обсуждение предложенного им варианта в декабре и подтвердил свое решение не вносить поправку в руководство в отношении неденежного возмещения. IASB предполагает выпустить свои поправки в окончательной редакции в 2016 году.

Контактная информация

Для получения дополнительной информации по вопросам применения МСФО обращайтесь в Отдел консультационных услуг в области финансовой отчетности



Бауржан Бурханбеков
Партнер
Тел.: + 7 (727) 330-3200
baurzhan.burkhanbekov@kz.pwc.com



Адил Амерханов
Старший менеджер
Тел.: + 7 (727) 330-3200
a.amerkhanov@kz.pwc.com



Камелия Аманбаева
Младший менеджер
Тел.: +7 (727) 330-3200
kameliya.amanbayeva@kz.pwc.com

PwC в Казахстане (www.pwc.kz) предоставляет услуги в области аудита и бизнес-консультирования, а также налоговые и юридические услуги компаниям разных отраслей. Мы используем свои знания, богатый опыт и творческий подход для разработки практических советов и решений, открывающих новые перспективы для бизнеса. Глобальная сеть фирм PwC объединяет более 195 000 сотрудников в 157 странах.

© 2016 АО «ПвК Аудит». Все права защищены

Под "PwC" понимается АО "ПвК Аудит" или, в зависимости от контекста, другие фирмы, входящие в глобальную сеть PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL). Каждая фирма сети является самостоятельным юридическим лицом.

