

# Вестник МСФО

## Статья 50 приводит к неопределенности в области учета налога на прибыль

### В этом выпуске:

1. Статья 50 создает неопределенность в области учета налога на прибыль
2. Демистификация МСФО (IFRS) 9. Ожидаемые кредитные убытки: модель 2
3. Лаборатория по изучению аренды: МСФО (IFRS) 16
4. Демистификация МСФО (IFRS) 9 для предприятий нефинансовых секторов экономики
5. Эксперт в области МСФО (IFRS) 15
6. Издание Cannon Street Press
  - Основные формы финансовой отчетности
  - Концептуальные основы финансовой отчетности
  - Финансовые инструменты с характеристиками капитала (FICE)
7. На последней странице
8. Приложение, посвященное отклоненным Комитетом по разъяснениям вопросам о МСФО (IAS) 32

### **Джон Чан, специалист в области МСФО (IAS) 12, объясняет последствия принятия статьи 50 для учета отложенных налогов.**

30 марта Правительство Великобритании выпустило официальное уведомление о намерении страны выйти из состава Европейского союза. Это уведомление стало началом процесса переговоров о Брексите, которые, по всей вероятности, продлятся не менее двух лет.

Для операций между организациями Великобритании и других стран – членов ЕС предусмотрены различные налоговые льготы и освобождения, которые, согласно действующему налоговому законодательству, могут перестать применяться, когда Великобритания окончательно выйдет из состава ЕС. На данном этапе неизвестно, какое налоговое законодательство заменит эти льготы и освобождения, если оно вообще будет принято.

### **Как это повлияет на учет налога на прибыль?**

В МСФО (IAS) 12 не содержится четких положений о преодолении неопределенности в области налогообложения прибыли. В данном стандарте есть требование о том, чтобы организации рассчитывали сумму налога на прибыль с учетом

неопределенности в сумме, которую ожидается уплатить на основании налогового законодательства, которое было принято или по существу принято на конец отчетного периода.

В стандарте, по-видимому, предусмотрен процесс рассмотрения и принятия налогового законодательства национальными парламентами.

Однако выход Великобритании из состава ЕС – это другая процедура, так как уведомление Великобритании о выходе произошло до получения информации о том, какие пересмотренные механизмы могут быть задействованы в будущем. Уведомление о выходе является началом, а не завершением юридических процедур. Существует значительная неопределенность относительно того, что будет происходить в налоговом законодательстве Великобритании и Европейского союза в течение следующих двух лет.

Соответственно, организации могут сделать вывод о том, что обнародование Великобританией уведомления о намерении выйти из ЕС по существу означает



**Джон Чан,**  
**специалист в**  
**области МСФО (IAS)**  
**12, объясняет**  
**последствия**  
**принятия статьи 50**  
**для учета**  
**отложенных**  
**налогов.**

ее выход. Однако влияние выхода на налоговое законодательство будет зависеть от «соглашения о выходе» (если таковое будет подписано), которое может предусматривать налоговые льготы, аналогичные действующим сейчас или отличные от них. Данный факт сам по себе является неопределенностью в сфере налогообложения.

Организации должны оценить потенциальные налоговые последствия соглашения о выходе. Вероятно, что в процессе переговоров организациям может стать известно о потенциальных рисках, но их последствия будут недостаточно очевидными, для того чтобы определить вероятность возникновения дополнительных налоговых обязательств или сформулировать обоснованную оценку возможных сумм. В этих условиях следует предоставлять высококачественное раскрытие информации о неопределенности и потенциальных рисках.

На каждую отчетную дату руководство должно пересматривать потенциальное влияние на налогообложение соглашения о выходе и сумму, которую оно ожидает уплатить, если это применимо. Если руководство полагает, что в результате переговоров возникнут дополнительные налоговые обязательства, это обязательство должно быть оценено исходя из суммы, ожидаемой к уплате.

В других случаях организации могут прийти к выводу, что все льготы, существующие, пока Великобритания является членом ЕС, будут отменены через два года, и отразить последствия этого вывода в учете налога на прибыль, даже если такие льготы могут быть заменены законодательством, которое еще не принято. Такой подход, по всей вероятности, приведет к повышению

волатильности в учете налога на прибыль, что может усложнить понимание показателей финансовой отчетности.

Некоторые утверждают, что уведомление Великобритании о намерении выйти из состава ЕС может быть отозвано, однако это не было засвидетельствовано в суде. Следовательно, организации должны исходить из того, что выход неизбежен. Выход Великобритании из состава ЕС, по всей вероятности, будет иметь налоговые последствия для других организаций в Великобритании и в ЕС и для организаций, которые осуществляют деятельность или имеют корпоративные структуры в Великобритании и в других странах – членах ЕС. Эти последствия являются неопределенными. Руководство должно учитывать потенциальную неопределенность в области налогообложения и раскрывать информацию, необходимую для объяснения такой неопределенности и потенциальных рисков.

Организации, отчетные периоды которых заканчиваются до даты уведомления о выходе, должны раскрыть потенциальные последствия для учета налога на прибыль в соответствии с МСФО (IAS) 10.

Руководство также должно учитывать все потенциальные изменения в налоговом законодательстве в результате выхода Великобритании из состава ЕС и ее переговоров с другими членами ЕС при рассмотрении налоговых последствий всех будущих операций.

Более подробная информация о последствиях выхода Великобритании из состава ЕС для бухгалтерского учета приводится в публикации [«Подробный анализ. Выход Великобритании из состава ЕС: последствия для бухгалтерского учета решения Великобритании о выходе из ЕС»](#) (на английском языке).

# Руководство по бухгалтерскому учету: МСФО 2017 г. (двухтомник)



## Демистификация МСФО (IFRS) 9 Ожидаемые кредитные убытки: модель 2



**Эмма Эдельшайн,  
директор  
по финансовым  
инструментам,  
приводит  
дополнительные  
разъяснения  
относительно  
расчета  
ожидаемых  
кредитных  
убытков согласно  
МСФО (IFRS) 9.**

Термин «ожидаемый кредитный убыток» сейчас очень часто употребляется в бухгалтерском учете. Понимаете ли вы его значение и как его нужно рассчитывать? МСФО (IFRS) 9 требует отражать ожидаемые кредитные убытки как минимум за 12 месяцев, а в случае значительного увеличения кредитного риска организации должны признать ожидаемые кредитные убытки за весь срок действия кредитов. В настоящей статье объясняется, что такое ожидаемые кредитные убытки за 12 месяцев, какова продолжительность всего срока действия, а также как механизмы повышения кредитного качества должны учитываться при расчете ожидаемых кредитных убытков.



### **Что представляет собой ожидаемый кредитный убыток за 12 месяцев?**

Ожидаемый кредитный убыток за 12 месяцев – это ожидаемый кредитный убыток, который возникнет в случае возможного дефолта в течение 12 месяцев с отчетной даты. При расчете ожидаемого кредитного убытка учитывается вся сумма кредитного убытка по активу, взвешенная по вероятности понести убыток в течение следующих 12 месяцев.

Финансовый инструмент, из-за которого произошел дефолт, может восстановить свое качество, а затем повторно оказаться в дефолтном состоянии. Если последующий дефолт связан с первоначальным дефолтом, тогда он считается одним и тем же событием и должен учитываться для целей расчета ожидаемых кредитных убытков.

### **Что такое «весь срок действия», за который необходимо оценивать ожидаемые кредитные убытки?**

МСФО (IFRS) 9 определяет ожидаемые кредитные убытки за весь срок действия кредита как максимальный договорной период, в течение которого кредитор подвергается кредитному риску. Следовательно, весь срок действия кредита – это период, не превышающий срок договора. На подверженность кредитора кредитному риску оказывают влияние следующие факторы:

#### **• Имеются ли у кредитора права на расторжение договора**

Например, максимальный срок ипотечного кредита составляет 20 лет, однако банк имеет право на расторжение договора об ипотеке через каждые шесть месяцев. Период, используемый для оценки ожидаемых кредитных убытков, составляет шесть месяцев, если право банка является материальным. Однако при наличии местных нормативных правил, запрещающих расторжение, что означает, что на практике банк не может

расторгнуть кредитный договор, так как он не может лишить заемщика крова, право банка не является материальным, и ожидаемые кредитные убытки оцениваются из расчета максимального срока, составляющего 20 лет.

#### **• Имеется ли у заемщика возможность досрочного погашения**

Например, договорный срок ипотечных кредитов часто составляет от 20 до 30 лет, однако при этом ожидается, что на практике большинство заемщиков выплатят их раньше. При расчете срока необходимо учесть возможность досрочного погашения и ожидания относительно того, когда она будет использована. Это обычно осуществляется путем разделения группы ипотечных кредитов на категории с разными ожидаемыми датами досрочного погашения.

#### **Как должны учитываться механизмы повышения кредитного качества?**

При расчете недополучения денежных средств для оценки ожидаемого кредитного убытка следует учитывать денежные поступления. Денежные поступления включают обеспечение, финансовые гарантии и другие механизмы повышения кредитного качества, если они являются неотъемлемой частью договора и еще не были приняты во внимание.

Термин «неотъемлемая часть договора» необходимо трактовать максимально широко: он относится не только к положениям, непосредственно включенным в договор, но и к положениям, которые предусматриваются в местных нормативных и (или) законодательных актах. Это не распространяется на механизмы повышения кредитного качества, приобретенные после начала действия договора. Они должны рассматриваться как независимый договор и учитываться отдельно.

На практике это преимущественно вопрос представления показателей. Если механизм повышения кредитного качества не учитывается при расчете ожидаемых кредитных убытков, он должен рассматриваться как отдельный финансовый актив. С точки зрения отчета о финансовых результатах

влияние будет нейтральным, но в бухгалтерском балансе оно будет отражено в развернутом виде.

### **Дальнейшие шаги**

Это наша последняя статья о демистификации МСФО (IFRS) 9 для банков. В следующем выпуске мы расскажем о том, какое влияние МСФО (IFRS) 9 окажет на предприятия нефинансовых секторов экономики.

## **Лаборатория по изучению аренды**



**В МСФО (IFRS) 16 содержатся новые рекомендации относительно отделения компонентов аренды от других компонентов договоров аренды, которые должны учитываться как арендаторами, так и арендодателями. Поможет ли вам профессор Ли Сингх и его ассистент Дерек Кармайкл отделить истину от заблуждений? Давайте проведем эксперимент!**

### **Гипотеза**

Все элементы договора аренды относятся к аренде, поэтому их учет регламентируется МСФО (IFRS) 16. Не следует беспокоиться относительно применения других стандартов.

### **Тестирование и анализ**

Договоры часто содержат разные виды обязательств поставщиков. Это может быть комбинация компонентов аренды или компонентов, относящихся и не относящихся к аренде.

МСФО (IFRS) 16 требует индивидуальной идентификации и учета каждого компонента аренды отдельно.

### **Взаимодействие с МСФО (IFRS) 15**

Право использования актива является отдельным компонентом аренды, отличным от других компонентов договора аренды, если выполняются два критерия:

1. Арендатор может **получить выгоду от использования актива** либо отдельно, либо вместе с другими имеющимися в распоряжении ресурсами.
2. Базовый актив **не должен быть в значительной мере зависим или тесно взаимосвязан** с другими базовыми активами по данному договору.



Критерии аналогичны тем, которые предусмотрены в МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» для анализа того, являются ли товары или услуги, предоставленные покупателям, отдельными товарами и услугами.

Для многокомпонентных соглашений, содержащих элементы аренды, арендодатели должны проводить оценку, чтобы определить наличие нескольких компонентов аренды, используя рекомендации, содержащиеся в МСФО (IFRS) 16.

Все не относящиеся к аренде компоненты оцениваются согласно МСФО (IFRS) 15 с точки зрения наличия отдельных обязанностей к исполнению.



Критерии аналогичны тем, которые предусмотрены в МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» для анализа того, являются ли товары или услуги, предоставленные покупателям, отдельными товарами и услугами.

### **Распределение возмещения**

По завершении идентификации компонентов необходимо распределить возмещение по договору.

В МСФО (IFRS) 16 содержится руководство как для арендаторов, так и арендодателей.

Арендаторы распределяют возмещение:

- исходя из относительной обособленной цены каждого компонента аренды
- и совокупной обособленной цены компонентов, не относящихся к аренде.

Цены определяются на основании цены, которую арендодатель или аналогичный поставщик установил бы для такого отдельно взятого компонента. При отсутствии информации о рыночных ценах арендатор должен определить цену, максимальным образом используя имеющуюся рыночную информацию.

-----  
Арендодатели распределяют возмещение в соответствии с МСФО (IFRS) 15 на основании цен обособленной продажи.

### **Последующая оценка**

Компоненты аренды учитываются в соответствии с МСФО (IFRS) 16.

Компоненты, не относящиеся к аренде, учитываются с применением других соответствующих стандартов. Например, арендодатель должен учитывать компоненты услуг, не связанных с арендой, с использованием МСФО (IFRS) 15.

### **Практическое решение**

Арендаторам разрешается не разделять компоненты, относящиеся и не относящиеся к аренде, и учитывать их вместе как единый компонент аренды. Такая политика должна выбираться по классам базовых активов. МСФО (IFRS) 16 не предусматривает практического решения для арендодателей.

### **Практическое применение**

Если компоненты не разделяются, стоимость обязательства по аренде, признаваемого арендатором, будет выше, а следовательно, по всей вероятности, данное решение будет использоваться только в случае, когда компоненты услуг не являются значительными.

На практике это означает, что арендаторам придется рассматривать вариант применения других стандартов.

### **Заключение**

МСФО (IFRS) 16 требует, чтобы арендатор учитывал каждый компонент аренды в договоре отдельно от компонентов, не относящихся к аренде, если арендатор не применяет практическое решение по учету компонентов, относящихся и не относящихся к аренде, в качестве одного договора аренды.

Дополнительная информация о разделении компонентов приводится в нашей публикации [«Подробный анализ МСФО \(IFRS\) 16: новая эра учета аренды» \(на английском языке\)](#). Кроме того, вам может быть полезна серия наших видеороликов.

## Сцена 1, дубль 1: демистификация МСФО (IFRS) 9 для предприятий нефинансовых секторов экономики



**Ниташа Сомая, эксперт по учету финансовых инструментов, знакомит нас с первой серией, посвященной демистификации МСФО (IFRS) 9 для предприятий нефинансового сектора.**

### СВЕТ, КАМЕРА, МОТОР!

Уважаемые представители нефинансовых секторов экономики!

Если вы полагаете, что МСФО (IFRS) 9, новый стандарт учета финансовых инструментов, не окажет значительного влияния на ваш бизнес, вы можете сильно ошибаться. МСФО (IFRS) 9 вступает в силу с 1 января 2018 г., так что времени для подготовки остается все меньше.

Приглашаем вас ознакомиться с нашей новой серией «Демистификация МСФО (IFRS) 9 для предприятий нефинансовых секторов». В рамках этой серии будет проведен краткий обзор областей, которые, по всей вероятности, окажут влияние на ваш бизнес. Наш первый эпизод начнется с обзора областей, изменившихся самым существенным образом.

### Учет хеджирования

МСФО (IFRS) 9 приводит учет хеджирования в соответствие с порядком управления рисками организации, что изменяет действующие правила.

### Три основных положительных изменения:

01

Исключение теста на эффективность в диапазоне от 80 до 125 %

МСФО (IFRS) 9 по-прежнему предусматривает проведение теста на эффективность, однако он больше соответствует порядку управления рисками.

02

Вы можете хеджировать компоненты нефинансовых активов

Например, авиакомпания, которая хеджирует будущие закупки авиатоплива с помощью производного инструмента на сырую нефть, скорее всего, сможет применять учет хеджирования при выполнении определенных критериев.

03

Опционы и форварды

Хеджирование с помощью опционов и форвардов может стать более привлекательным, так как новый стандарт в целом снижает волатильность показателей прибыли или убытка.

### На что следует обратить внимание:

- Некоторые новые правила являются сложными в применении, например оценка неэффективности при хеджировании с помощью опционов.
- Необходимо обновлять всю документацию по хеджированию, даже для существующих квалифицируемых взаимоотношений хеджирования.
- Скорее всего, потребуются изменения используемых систем.



### Классификация и оценка

Приняты новые правила оценки финансовых инструментов. Теперь есть три возможных варианта: амортизированная стоимость, справедливая стоимость с отнесением изменений справедливой стоимости на прибыли и убытки или справедливая стоимость с отнесением изменений на прочий совокупный доход. Иные правила применяются к финансовым долговым активам (например, торговая дебиторская задолженность, приобретенные долговые ценные бумаги и внутрифирменные займы), долевым финансовым активам (стратегические инвестиции в акции) и к финансовым обязательствам (банковские кредиты и выпущенные долговые ценные бумаги).

**На практике ожидается ограниченный эффект. Три основные области, требующие внимания, таковы:**

- **Факторинг дебиторской задолженности** может привести к необходимости оценки по справедливой стоимости некоторой дебиторской задолженности.
- **Находящиеся в собственности акции других компаний** оцениваются по справедливой стоимости, даже в случае если акции не котируются или их сложно оценить.
- **Реструктурированные кредиты**, прибыли или убытки по ним должны признаваться в составе прибыли или убытка на момент реструктуризации.

### Обесценение

Обесценение претерпело наиболее существенные изменения, привнесенные МСФО (IFRS) 9. Стандарт вводит прогнозную модель расчета ожидаемых убытков, которая должна привести к увеличению резервов и их большей волатильности.

Это очень сложная область. Оценка обесценения должна основываться на прогнозной информации, а также на прошлом опыте и текущих ожиданиях. Мы предполагаем, что в связи с этим большинству компаний придется собирать информацию, которая у них на данный момент отсутствует.

**Обесценение является серьезным вопросом для предприятий нефинансовых секторов, так как:**

- **резервы увеличатся и станут более волатильными** – особенно по долгосрочной торговой дебиторской задолженности и внутрифирменным займам;
- **будет нанесен «двойной удар» по отчету о прибылях и убытках.** Совокупное применение МСФО (IFRS) 9 и нового стандарта по учету выручки (МСФО (IFRS) 15) приведет к «двойному удару» по отчету о прибылях и убытках в результате дисконтирования долгосрочной дебиторской задолженности согласно МСФО (IFRS) 15, а затем отражения убытка от обесценения в день 1 согласно МСФО (IFRS) 9;
- **упрощение не всегда является оптимальным вариантом.** Для некоторых видов торговой и арендной дебиторской задолженности разрешается применение упрощенного подхода. Однако это может привести к росту волатильности показателей прибылей и убытков по сравнению с применением более сложной модели. Необходимо сопоставить преимущества и недостатки упрощенных расчетов, сопровождающихся повышением волатильности прибылей и убытков, и применение сложной модели, но с меньшим эффектом волатильности.

### Вывод

Действия, которые следует предпринять по итогам информации, представленной в сцене 1, дубль 1:

МСФО (IFRS) 9 оказывает влияние на предприятия нефинансовых секторов экономики.

Влияние может быть значительным, но не выходит за рамки бухгалтерского учета. Может потребоваться обновление систем.

Срок внедрения быстро приближается, так что действовать необходимо сейчас.

### СМЕНА КАДРА!!!

С полной серией наших публикаций и видеороликов, посвященных МСФО (IFRS) 9, можно ознакомиться на портале PwC Inform, перейдя [по этой ссылке](#) (на английском языке).



## Эксперт в области МСФО (IFRS) 15



**Специалист PwC по учету выручки и эксперт в области МСФО (IFRS) 15 изучает вопрос, связанный с тем, как определить принципала или агента в рамках операции, предусматривающей получение выручки.**



### Подозреваемые

Учет с точки зрения принципала или агента.

### Описание происшествия

Существует множество соглашений, в рамках которых предусматривается участие двух или более несвязанных сторон в предоставлении определенного товара или услуги покупателю. МСФО (IFRS) 15 требует, чтобы организация определила, обещала ли она:

- поставить определенный товар или услугу самостоятельно (тогда она является принципалом);
- организовать поставку определенных товаров или услуг с привлечением другой стороны; следовательно, в этом случае она является агентом.

От решения этого вопроса зависит величина признаваемой выручки. Принципал признает цену сделки, а агент признает только свою комиссию.

Организация является принципалом по сделке, если она получает контроль над определенными товарами или услугами до их передачи покупателю. На тот случай, если получение организацией контроля не очевидно, в стандарте предусмотрена концепция и перечень признаков, которые помогают провести оценку. Как и в других случаях проведения анализа согласно МСФО (IFRS) 15, сначала необходимо определить характер обещания покупателю, а также то, какая сторона:

- несет основную ответственность за поставку товаров или услуг;
- принимает на себя риск обесценения запасов;
- имеет право выбора ценообразования.

### Факты

#### **Пример 1. Туристическое агентство продает авиабилеты, приобретенные со скидкой и не подлежащие возврату**

Туристическое агентство приобретает у авиакомпании не подлежащие возврату авиабилеты со скидкой. Туристическое агентство определяет цену, по которой оно продает билеты, а также может оказывать путешественникам содействие в урегулировании претензий (например, в связи с соблюдением расписания рейсов, проблемами с резервированием и т. д.).

Во-первых, туристическое агентство должно определить обещания, предоставленные его покупателю. Туристическое агентство приобрело билеты заранее и, следовательно, осуществляет контроль за правом на полет до передачи его покупателю. Соответственно, обещанным товаром или услугой является право на полет.

Туристическое агентство также может принять во внимание три индикатора:

- Авиакомпания несет ответственность за осуществление самого полета, так как агентство не занимается воздушными перевозками, однако туристическое агентство несет основную ответственность за передачу права на полет покупателю.
- Туристическое агентство приобретает авиабилеты заранее без обязательств со стороны его покупателей, и билеты не подлежат возврату. Следовательно, агентство берет на себя риск обесценения в отношении данных билетов.
- Туристическое агентство устанавливает цену, по которой билеты передаются покупателям.

В данном случае туристическое агентство выступает в роли принципала, и его выручкой является цена билета.

#### **Пример 2. Туристическому агентству поручено забронировать авиабилет на определенный рейс**

У покупателя уже есть план путешествия, и он поручает агентству забронировать авиабилет по определенной цене. Следовательно, обещанием туристического агентства является организация покупки билета, и у него нет возможности распоряжаться использованием билета или получить практически всю оставшуюся выгоду от билета до его передачи покупателю. Давайте рассмотрим признаки.

Туристическое агентство не предоставляет право на полет или на иной товар или услугу, кроме организации процесса получения покупателем билета.

- Туристическое агентство не берет на себя риска владения билетами.
- Туристическое агентство не определяет цену билета.

В данном случае туристическое агентство выступает в роли агента, а принципалом является авиакомпания, так что выручкой туристического агентства будет его комиссия.

### **Рекомендации**

При рассмотрении вопроса о том, является ли организация агентом или принципалом, сначала необходимо определить конкретные товары или услуги, предоставляемые покупателю, а затем рассмотреть факт получения организацией контроля над товаром или услугой до их передачи покупателю. Если неочевидно, получает ли организация контроль, следует рассмотреть три признака. Существует возможность того, что организация может быть принципалом для некоторых видов товаров или услуг по договору и агентом для других. Кроме того, следует помнить о том, что в МСФО (IFRS) 15 не

предусмотрены такие признаки, как форма возмещения и кредитный риск, которые предусматривались МСФО (IAS) 18.

### **Дальнейшее исследование вопроса**

Для определения момента признания выручки необходимо провести дополнительное исследование. Например, агент может выполнить свою обязанность к исполнению (содействие в передаче определенных товаров или услуг) до того, как конечный покупатель получит определенный товар или услугу от принципала.

## Издание Cannon Street Press

### Выбор редактора



Регуляторы с большим энтузиазмом относятся к альтернативным показателям результатов деятельности, поэтому в этом месяце редактор выбрал для публикации информацию о проекте Совета по МСФО в отношении основных форм финансовой отчетности.

Совет согласился с тем, что сотрудники должны продолжить изучать вопросы представления показателя прибыли до уплаты процентов и налогов (ЕБИТ) промежуточным итогом и показателя оценки руководством результатов деятельности в отчете о финансовых результатах.

Совет принял следующие предварительные решения:

- разработать принципы агрегирования и дезагрегирования показателей в финансовой отчетности;
- определить и разработать рекомендации по применению таких понятий, как «классификация», «агрегирование» и «деагрегирование»;
- изучить возможность предоставления дополнительных рекомендаций в отношении характеристик агрегирования.

## Краткий обзор других тем

### Исследовательские проекты



#### Концептуальные основы финансовой отчетности

При внесении поправок в МСФО (IAS) 8 и другие стандарты Совет по МСФО учел обстоятельства, требующие ссылки на концептуальные основы.

Совет принял предварительное решение о том, что поправка не должна применяться в случаях, когда организации разрабатывают учетную политику для счетов учета тарифных разниц или деятельности, подлежащей тарифному регулированию. Вместо этого организации в таких случаях должны продолжать ориентироваться на Основы подготовки финансовой отчетности.

Совет дал указания сотрудникам начать работу над проектом и организацией голосования по Концептуальным основам финансовой отчетности и Ссылкам на Концептуальные основы.

#### Финансовые инструменты с характеристиками капитала

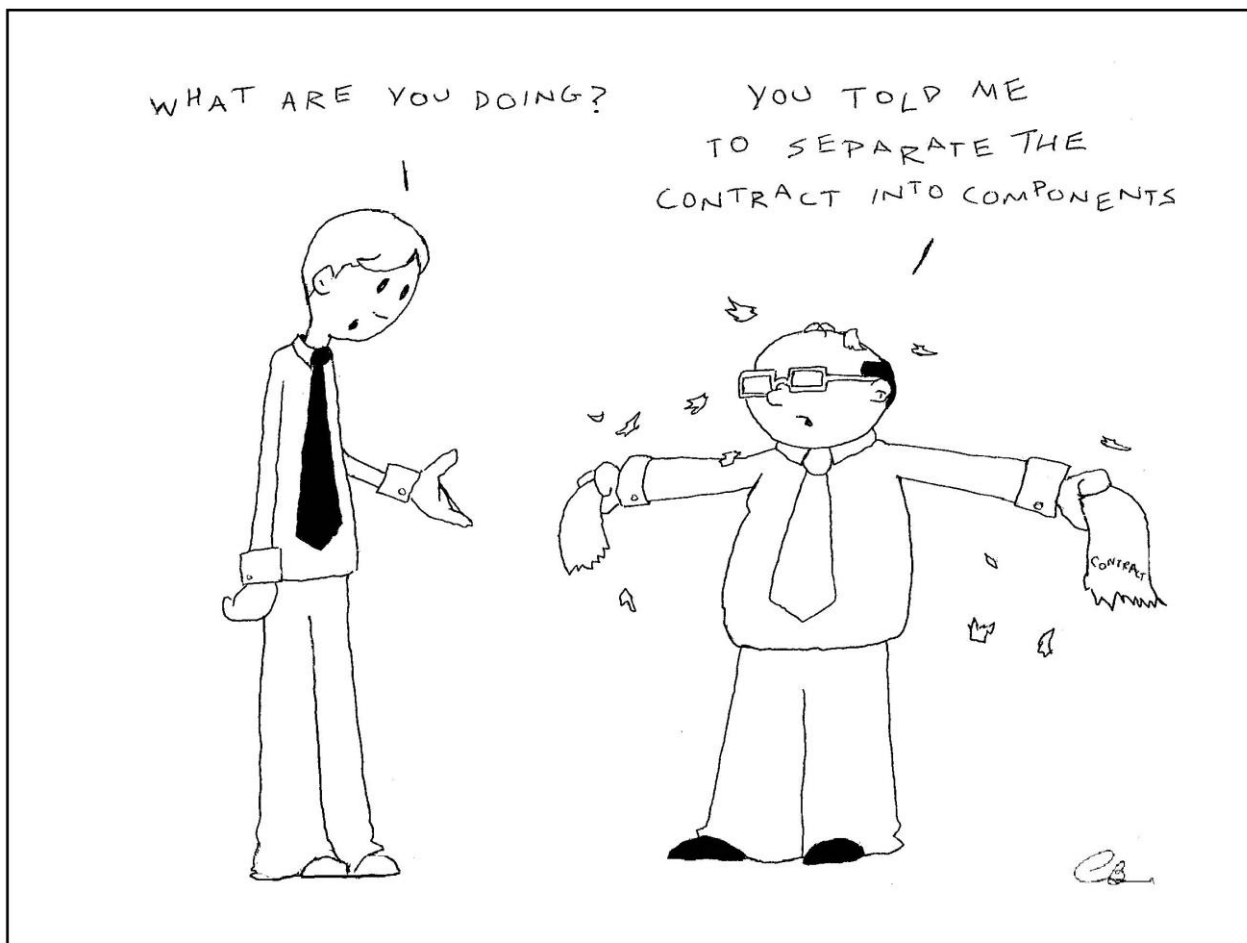
Совет обсудил применение коэффициента гамма при классификации производных финансовых инструментов в отношении неконтролирующих долей с ценой исполнения, номинированной в иностранной валюте, и согласился с тем, что:

- классификация в качестве долевых или долговых инструментов не изменится при консолидации, если организация выпускает производный инструмент на свои собственные акции и в своей собственной функциональной валюте, даже если консолидированная финансовая отчетность ее материнской компании представлена в другой валюте, которая может совпадать с функциональной валютой материнской компании;
- функциональная валюта организации, долевые инструменты которой являются базисом производного инструмента, должна быть ориентиром при определении, номинирован ли производный инструмент в иностранной валюте, когда организация выпускает производный инструмент на долевые инструменты другой организации.

Совет дал указания сотрудникам начать работу над проектом и организацией голосования по документу для обсуждения, который планируется опубликовать ближе к концу 2017 г.

**Таковы основные вопросы, выбранные редактором по итогам заседания Совета в феврале этого года. Полный перечень всех вопросов, обсуждавшихся Советом по МСФО, можно найти на его вебсайте [www.IFRS.org](http://www.IFRS.org)**

## На последней странице ...



Настоящая публикация подготовлена исключительно для создания общего представления об обсуждаемых в ней вопросах и не является профессиональной консультацией. Информация, содержащаяся в данной публикации, не может служить основанием для каких-либо действий в отсутствие профессиональных консультаций специалистов. ЗАО «ПрайсвотерхаусКуперс» не дает никаких подтверждений и гарантий (явных или подразумеваемых) относительно точности и полноты информации, содержащейся в данной публикации. Если иное не предусмотрено законодательством, PwC в России, ее члены, сотрудники и представители не несут никакой ответственности за любые последствия, возникшие в связи с какими-либо действиями (бездействием), основанными на информации, содержащейся в настоящей публикации, и за любые решения, принятые на основании данной информации.

© 2017 PricewaterhouseCoopers LLP. Все права защищены. В настоящем документе под «PwC» понимается фирма глобальной сети PwC в Великобритании или, в зависимости от контекста, вся глобальная сеть PwC. Каждая фирма, входящая в состав сети, является отдельным юридическим лицом. Более подробная информация представлена на сайте [www.pwc.com/structure](http://www.pwc.com/structure).

161110-205338-RP-OS

## Приложение, посвященное отклоненным Комитетом по разъяснениям вопросам о МСФО (IAS) 32

**Ищите ответ на вопрос?  
Возможно, на него уже ответили  
специалисты.**



**Хелен Уайз из международной группы по оказанию консультационных услуг в области бухгалтерского учета рассматривает сложные практические аспекты тех вопросов применения МСФО (IAS) 32, по которым Комитет по разъяснениям принял решение не выпускать разъяснения.**

Комитет по разъяснениям обычно рассматривает на своих регулярных заседаниях до 20 вопросов. Лишь по небольшой части обсужденных вопросов выпускаются разъяснения. Многие вопросы отклоняются; над некоторыми вопросами работа продолжается, и выпускается новая редакция стандарта или поправка ограниченной сферы применения. Вопросы, которые не включаются в план работы, становятся «отклоненными вопросами», которые в бухгалтерской профессии называют «неразъясненными вопросами» или вопросами, не подлежащими разъяснению (not an IFRIC или NIFRIC). Всем вопросам, не подлежащим разъяснению, присваиваются коды (начиная с 2002 г.), и эти вопросы включаются в «зеленую книгу» стандартов, публикуемую Советом по МСФО, хотя в методологическом плане они не признаются в официальной литературе. Эта серия статей содержит необходимую вам информацию о вопросах, отклоненных Комитетом по разъяснениям. Мы будем освещать их последовательно, описывая каждый стандарт, и в настоящей статье рассмотрим их применительно к МСФО (IAS) 32 (см. ниже).

МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление» (далее – МСФО (IAS) 32) – это один из наиболее сложных стандартов, и по нему велась широкая полемика в Комитете по разъяснениям (далее – «КР»). В этом месяце мы посвятили все приложение вопросам, которые затрагивались в рамках отклоненных КРМФО по МСФО (IAS) 32.

Стандарт устанавливает, как надо классифицировать финансовый инструмент, выпущенный компанией: как долевой инструмент или финансовое обязательство. Если при первоначальном признании инструмент отнесен к категории долевого инструментов, его переоценка

в дальнейшем не требуется. Если финансовый инструмент отнесен к категории финансовых обязательств, потребуется применять МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» (далее – МСФО (IAS) 39).

Совет по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) признал сложность МСФО (IAS) 32 и начал реализацию проекта, посвященного финансовым инструментам с характеристиками капитала (FICE), документ для обсуждения по которому, как предполагается, будет выпущен в 2017 г.

МСФО (IAS) 32 охватывает несколько областей, кроме классификации финансовых инструментов, выпущенных в форме обязательств или капитала. Однако в этой статье рассматриваются только вопросы, относящиеся к вопросу данной классификации и не рассматриваемые в рамках разъяснений КРМФО. Далее обсуждаются некоторые основные области, которых касаются ранее предложенные вопросы для разъяснения, впоследствии отклоненные Комитетом по разъяснениям.

### **Предусмотренная договором обязанность или экономическая необходимость**

В соответствии с требованиями МСФО (IAS) 32, компания обязана рассмотреть «суть договорных отношений». Этот принцип был разъяснен в ходе обсуждений, проведенных Комитетом по разъяснениям в ноябре 2006 г., сентябре 2013 г. и январе 2014 г. Обязательство устанавливается через предусмотренную договором обязанность, а не просто в соответствии с имеющейся практикой или ожиданием того, что будет произведен платеж. Например, возможно, что будет высока вероятность того, что по усмотрению руководства будут выплачены дивиденды. Однако при отсутствии предусмотренной договором обязанности по выплате дивидендов, которая обеспечена правовой защитой, такую «экономическую необходимость» для целей классификации не следует принимать во внимание.



Договорные условия в некоторых случаях устанавливают обязанность косвенным путем. Инструмент представляет собой финансовое обязательство, если компания может избежать погашения денежными средствами только за счет урегулирования нефинансовой обязанности. Например, если компании нужно избежать оплаты денежными средствами, в качестве урегулирования расчетов она должна будет официально передать здание. Обязанности, установленные местным законодательством или правом, не являются финансовыми обязательствами: требуется тщательное рассмотрение данного вопроса в тех случаях, когда такие требования включаются в договор.

В отклоненном в январе 2014 г. разъяснении КР поясняется, что при классификации финансового инструмента характеристики урегулирования, которые не являются реальными, не рассматриваются.

### **Фиксированное количество в обмен на фиксированную сумму**

В МСФО (IAS) 32 представлены рекомендации в отношении договоров, урегулирование обязательств по которым осуществляется собственными акциями компании. Если обязательства по договору будут урегулированы за счет выпуска компанией фиксированного количества акций для погашения обязательства на фиксированную сумму денежных средств или иного финансового актива, такой финансовый инструмент, как правило, классифицируется как долевого («фиксированное количество в обмен на фиксированную сумму»).

КР получил ряд запросов на подготовку дополнительных рекомендаций относительно требования «фиксированное количество в обмен на фиксированную сумму».

Первый запрос касался финансовых инструментов, по которым количество акций является фиксированным, но обязательство выражено в иностранной валюте (июнь/сентябрь 2005 г.).

КР отметил, что такие инструменты не отвечают требованию «фиксированное количество в обмен

на фиксированную сумму» из-за нестабильности показателей, связанной с подверженностью риску изменения валютного курса.

В дальнейшем был поднят вопрос, связанный с выпуском дочерней компанией конвертируемой облигации, погашаемой фиксированным количеством акций материнской компании. Функциональные валюты материнской и дочерней компаний различаются. Был поднят следующий вопрос: чью функциональную валюту надо рассматривать при определении того, удовлетворяется ли требование о фиксированном количестве в обмен на фиксированную сумму. КР не предоставил рекомендаций относительно данного вопроса.

Совет по МСФО впоследствии выпустил дополнение, которое в случае нестабильности валютного курса позволяет признавать капитал в очень специфических условиях. Это приводит к тому, что многие выпуски прав (rights) в иностранной валюте классифицируются как операции с капиталом.

В январе 2010 г. КР получил запрос на разъяснение значения «фиксированное количество в обмен на фиксированную сумму» применительно к конвертируемым инструментам. По конвертируемым облигациям нередко бывает предусмотрена цена конвертации, которая впоследствии корректируется при наступлении определенных событий (например, в случае дробления акций, выплаты дивидендов или выпуска акций по цене, которая ниже рыночной). Из-за таких характеристик возникает нестабильность, а следовательно, требование «фиксированное количество в обмен на фиксированную сумму» уже может не выполняться. Кроме того, КР признал, что на практике используются разные подходы, но при этом не предоставил рекомендаций, объяснив это тем, что вопросы такого типа будут разбираться в рамках проекта FICE.

По результатам этого решения уже появилась практика. Не все формы или нестабильности приведут к тому, что требование «фиксированное количество в обмен на фиксированную сумму» не будет выполнено, в частности, если корректировка обеспечивает сохранение относительных прав акционеров и держателей конвертируемых облигаций.

В КР были направлены и другие запросы (в сентябре 2013 г., январе и мае 2014 г.) на получение дополнительных рекомендаций в отношении тех случаев, когда погашение обязательств осуществляется акциями. КР не предоставил дополнительных рекомендаций и отложил решение этих вопросов, отнеся их к проекту FICE.

Установление того, что понимается под формулировкой «фиксированное количество в обмен на фиксированную сумму», по-прежнему остается одной из сложнейших областей МСФО (IAS) 32.

### ***Опционы пут на неконтролирующую долю участия***

В МСФО (IAS) 32 содержатся обременительные требования на тот случай, когда у компании имеется обязанность приобрести собственные акции. Финансовое обязательство признается в размере приведенной стоимости суммы погашения (то есть полной цены покупки акций). В ноябре 2006 г. КР был задан вопрос о том, применяются ли данные рекомендации к консолидации, при которой неконтролирующие акционеры могут потребовать от материнской компании выкупить свои доли в дочерней компании либо в счет выпущенного опциона, либо в счет форвардного договора. КР обсуждал этот вопрос

несколько раз и пришел к выводу о том, что такие договоры следует учитывать как финансовые обязательства, даже если платеж обусловлен исполнением опциона неконтролирующей долей участия. Финансовое обязательство следует оценивать по приведенной стоимости суммы погашения (которой является цена исполнения выпущенного опциона или форвардного договора).

Решение КР и последовавший за ним в мае 2012 г. проект разъяснения оказались противоречащими друг другу. Проект разъяснения не был доработан: вместо этого Совет рассмотрит вопросы, связанные с опционами пут по неконтролирующей доле участия, в рамках проекта FICE.

В мае 2016 г. был поднят еще один вопрос. Он касался случая, когда опцион пут на неконтролирующую долю участия будет или может быть (по желанию материнской компании), исполнен за счет предоставления переменного количества собственных акций материнской компании. КР не предоставил каких-либо рекомендаций. Вместо этого он сделал ссылку по этому вопросу на проект FICE.

### ***Краткие выводы***

МСФО (IAS) 32 – это стандарт, непростой для применения. Такой вывод можно сделать с учетом количества запросов, направляемых в КР. Комитет перенаправил многие вопросы на рассмотрение в рамках проекта FICE, который в настоящее время обсуждается Советом по МСФО. Документ для обсуждения, как ожидается, будет выпущен в этом году, однако разработка предварительного и окончательного вариантов стандарта еще далека от завершения. И до этого момента будут сохраняться разночтения и сложности при трактовке МСФО (IAS) 32.

### Краткий обзор отклоненных вопросов по классификации, относящихся к МСФО (IAS) 32

Вопрос	Краткий вывод
Классификация привилегированных акций, не подлежащих погашению (май 2004 г.)	Вопрос заключался в том, следует ли относить простые непогашаемые акции к категории капитала или обязательств. КР решил, что по данному вопросу имеется достаточно рекомендаций.
Классификация договоров, погашение обязательств по которым осуществляется собственными акциями, номинированными в иностранной валюте (июнь/сентябрь 2005 г.)	КР провел обсуждение вопроса о том, являются ли финансовым обязательством или долевым инструментом договоры, обязательства по которым будут погашаться с помощью фиксированного количества собственных акций компании в обмен на фиксированную сумму в иностранной валюте. КР пришел к выводу о том, что данные договоры представляют собой финансовые обязательства.
Инструменты в иностранной валюте, обмениваемые на долевые инструменты материнской компании-эмитента (ноябрь 2006 г.)	После принятия указанного выше решения были запрошены рекомендации в отношении ситуаций, когда дочерняя компания выпускает инструмент, который погашается путем обмена фиксированного количества долевых инструментов материнской компании на фиксированную сумму в иностранной валюте материнской компании. Вопрос заключался в том, возможна ли классификация капитала в консолидированной финансовой отчетности. КР рассмотрел вопрос о том, необходимо ли выполнить оценку 1) в функциональной валюте дочерней компании или 2) в функциональной валюте материнской компании. КР отметил, что у Группы нет своей функциональной валюты. По мнению КР, вопрос является достаточно редким, и не предполагается, что на практике он будет иметь широкое применение, поэтому данный вопрос не был включен в повестку дня Комитета.
Изменения в договорных условиях имеющегося долевого инструмента, которые приводят к изменению его классификации и отнесению к категории финансовых обязательств (ноябрь 2006 г.)	КР рассмотрел ситуацию, в которой изменение договорных условий по долевым инструментам привело к тому, что инструмент был отнесен к категории финансовых обязательств. Как отметил КР, в тот момент, когда были изменены условия договора, должно быть признано финансовое обязательство. В соответствии с п. 43 МСФО (IAS) 39, при первоначальном признании финансовое обязательство оценивается по справедливой стоимости.
Классификация финансового инструмента в качестве обязательства или капитала (ноябрь 2006 г.)	КР подтвердил, что предусмотренная договором обязанность может быть установлена в явной или неявной форме, однако она обязательно должна быть закреплена в условиях инструмента. Сама по себе экономическая необходимость не приводит к тому, что финансовый инструмент классифицируется как обязательство согласно МСФО (IAS) 32.
Опционы пут и форвардные договоры, держателями которых являются неконтролирующие акционеры (ноябрь 2006 г.)	КР получил запрос на предоставление разъяснений в отношении порядка бухгалтерского учета в случае, когда материнская компания заключила форвардный договор / опцион пут на приобретение акций, принадлежащих неконтролирующей доле участия в дочерней компании. КР пришел к выводу о том, что материнская компания должна признать финансовое обязательство в том случае, если у нее имеется обязанность произвести платеж денежными средствами в будущем для приобретения акций неконтролирующей доли участия, даже если данный платеж денежными средствами обусловлен исполнением опциона его держателем.  Эта тема обсуждалась КР несколько раз, и в мае 2012 г. был выпущен проект разъяснения. Окончательная версия данного документа не была подготовлена, и данный вопрос будет рассматриваться в рамках проекта FICE.
Классификация инструментов с правом обратной продажи и бессрочных инструментов (март 2009 г.)	КР рассмотрел запрос на предоставление рекомендаций относительно применения требований п. 16А МСФО (IAS) 32, которые заключаются в том, что для целей классификации капитала инструменты должны быть субординированными по отношению ко всем другим классам и должны иметь схожие характеристики. КРМФО не ожидает возникновения значительных расхождений на практике. Этот вопрос не был включен в повестку дня Комитета.
Применение условия «фиксированное количество в обмен на фиксированную сумму» (январь 2010 г.)	Договор, обязательства по которому погашаются за счет получения или передачи фиксированного количества собственных долевых инструментов компании в обмен на фиксированную сумму денежных средств или другой финансовый актив, считается долевым инструментом (условие «фиксированное количество в обмен на фиксированную сумму»). КР получил запрос на предоставление дополнительных рекомендаций относительно применения условия «фиксированное количество в обмен на фиксированную сумму». КР передал этот вопрос на рассмотрение в рамках проекта FICE.

Вопрос	Краткий вывод
Вопросы, решаемые по усмотрению акционера (март 2010 г.)	КР получил запрос на предоставление рекомендаций относительно того, является ли финансовый инструмент в форме привилегированной акции, который включает предусмотренную договором обязанность предоставить денежные средства, финансовым обязательством или капиталом, если решение о платеже в конечном итоге принимается по усмотрению акционеров эмитента. КР рекомендовал Совету по МСФО рассмотреть вопрос в рамках проекта FICE.
Классификация финансовых инструментов, которая дает эмитенту предусмотренное договором право выбора формы погашения (сентябрь 2013 г.)	КР получил запрос на предоставление разъяснения в отношении того, как эмитент должен классифицировать три вида финансовых инструментов согласно МСФО (IAS) 32. Ни у одного из финансовых инструментов не было даты погашения, но каждый из них давал держателю предусмотренное договором право на их погашение в любой момент времени. Право держателя на погашение финансового инструмента различалось для каждого из трех видов; однако в каждом случае, если держатель решил реализовать свое право на погашение, у эмитента было предусмотренное договором право выбирать, каким методом будет осуществляться погашение инструмента: в обмен на денежные средства или фиксированное количество собственных долевых инструментов эмитента. К эмитенту не предъявлялось требование о выплате дивидендов по инструментам всех трех видов, но он мог принять такое решение по собственному усмотрению. КР посчитал, что в свете проведенного им анализа существующих требований МСФО разъяснение не требовалось, а следовательно, решил не включать этот вопрос в свою повестку дня.
Классификация финансового инструмента, подлежащего обязательной конвертации в переменное количество акций в случае, если происходит событие, ставящее под угрозу жизнеспособность компании (январь 2014 г.)	КР обсудил вопрос о том, как эмитент должен классифицировать конкретный финансовый инструмент, подлежащий обязательной конвертации, в соответствии с МСФО (IAS) 32. У финансового инструмента не было установленной даты погашения, но он подлежал обязательной конвертации в переменное количество собственных долевых инструментов эмитента, если эмитент нарушил коэффициент достаточности базового капитала 1-го уровня (то есть описанный как «условное событие, ставящее под угрозу жизнеспособность компании»). Проценты начисляются по усмотрению соответствующего лица. КР принял решение не включать этот вопрос в свою повестку дня и отметил, что сфера этих вопросов, поднятых в запросе на разъяснение, является слишком широкой, поэтому они не могут быть эффективно разрешены.
Финансовый инструмент, подлежащий обязательной конвертации в переменное количество акций (с учетом установленных верхних и нижних границ – «кэп» и «флор»), но предоставляющий эмитенту опцион на урегулирование обязательства за счет предоставления максимального (фиксированного) количества акций (январь 2014 г.)	КР был задан вопрос о том, как оценивать сущность конкретного опциона на досрочное погашение, предусмотренного финансовым инструментом. КР отметил, что эмитент не может считать, что финансовый инструмент (или его компоненты) соответствует определению долевого инструмента только потому, что у эмитента имеется предусмотренное договором право произвести окончательный расчет по финансовому инструменту за счет предоставления фиксированного количества собственных долевых инструментов. КР отметил, что, для того чтобы определить, является ли опцион эмитента на досрочное погашение реальным и, следовательно, должен ли он рассматриваться при классификации инструмента, требуется применение суждения. Если опцион на досрочное погашение не является реальным, этот срок не будет учитываться при классификации финансового инструмента. КР отметил, что, для того чтобы определить, является ли опцион на досрочное погашение реальным, эмитенту потребуется разобраться в том, имеются ли фактические экономические или иные основания с точки зрения бизнеса для того, чтобы эмитент исполнил опцион.
Порядок бухгалтерского учета финансового инструмента, подлежащего обязательной конвертации в переменное количество акций с учетом установленных верхних и нижних границ («кэп» и «флор») (май 2014 г.)	КР обсудил вопрос о том, как в соответствии с МСФО (IAS) 32 и МСФО (IAS) 39 или МСФО (IFRS) 9 эмитенту следует отражать в бухгалтерском учете конкретный финансовый инструмент, подлежащий обязательной конвертации и имеющий установленные верхние и нижние границы («кэп» и «флор»). КР отметил, что верхние и нижние границы («кэп» и «флор») представляют собой встроенные производные характеристики, значение которых меняется при изменении цены акций эмитента. КР решил, что разъяснение не требуется.
Порядок бухгалтерского учета выпущенного пут-опциона по неконтролирующей доле участия с осуществлением окончательного расчета в форме переменного количества акций материнской компании (май 2016 г.)	КР получил запрос в отношении порядка отражения компанией выпущенного пут-опциона по неконтролирующей доле участия в своей консолидированной финансовой отчетности. Пут-опцион по неконтролирующей доле участия имеет цену исполнения, которая будет (или может быть) уплачена в форме переменного количества собственных долевых инструментов материнской компании. КР отметил, что в прошлом он уже обсуждал вопросы, связанные с пут-опционами по неконтролирующей доле участия, окончательный расчет по которым осуществляется денежными средствами. Было указано, что по этим вопросам следует обращаться в Совет по МСФО и они рассматриваются в рамках проекта FICE.

## **Контактные лица, у которых можно получить дополнительные разъяснения по методологическим аспектам МСФО**



### **Ильяс Жумамбаев**

Директор

Тел: +7 701 212 01 53

ilyas.jumambaev@kz.pwc.com



### **Адил Амерханов**

Старший Менеджер

Тел: +7 (727) 330 32 01 вн. 3707

a.amerkhanov@kz.pwc.com

© 2017 PwC. Все права защищены. Дальнейшее распространение без разрешения PwC запрещено. "PwC" относится к сети фирм-участников ПрайсвотерхаусКуперс Интернешнл Лимитед (PwCIL), или, в зависимости от контекста, индивидуальных фирм-участников сети PwC. Каждая фирма является отдельным юридическим лицом и не выступает в роли агента PwCIL или другой фирмы-участника. PwCIL не оказывает услуги клиентам. PwCIL не несет ответственность в отношении действий или бездействий любой из фирм-участников и не контролирует их профессиональную деятельность, и ни при каких обстоятельствах не ограничивает их действия. Ни одна из фирм-участников не несет ответственность в отношении действий или бездействий любой другой фирмы-участника и не контролирует их профессиональную деятельность, и ни при каких обстоятельствах не ограничивает их действия.