

# Вестник МСФО

## Налоговый учет и планы проведения исследований: на западном фронте без перемен?

Совет по МСФО обсудил исследовательский проект в области учета налогов на прибыль и принял решение исключить его из плана работы. Анна Швейцер из Группы по оказанию консультационных услуг в области бухгалтерского учета более подробно рассматривает вопросы, возникающие в отношении МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль», указывая, каких новостей мы можем ожидать в ближайшем будущем, а каких нет.

За последние десять лет вопросы учета налогов на прибыль включались в повестку дня Совета по МСФО и исключались из нее. Совет по МСФО отказался от предполагавшейся замены МСФО (IAS) 12 после неудачной попытки реализовать проект по сближению стандартов, предпринятой совместно с Советом по стандартам финансового учета. Затем вопрос об учете налогов на прибыль был включен в план работы в качестве долгосрочного исследовательского проекта. После того как по данному проекту была проведена определенная первоначальная работа, Совет по МСФО на своем заседании в мае заслушал информацию по ее итогам и решил также исключить проект из своей исследовательской программы.

Мы рассмотрим области, которые потенциально могут требовать особого внимания, и представим краткий обзор изменений, которые могут быть внесены в порядок учета налогов на прибыль в ближайшем будущем.

**Основные причины возникновения практических вопросов по применению МСФО (IAS) 12**

Некоторые организации подвергают сомнению концептуальные преимущества существующей модели учета налогов на прибыль, так как она не позволяет оценивать налоги на основе дисконтирования или денежных потоков. Многие также отмечают, что модель слишком сложна и приводит к тому, что порядок учета налогов на прибыль труден для понимания, а ведение такого учета обходится слишком дорого. Сотрудники Совета по МСФО кратко обобщили эту информацию в рамках **перечня недостатков (на английском языке)**, отмеченных как на концептуальном уровне, так и на уровне применения.

**Замечания по существующей модели**

Инвесторы и другие пользователи финансовой отчетности придают большое значение раскрываемой в ней информации об эффективной налоговой ставке. Они также заинтересованы в том, чтобы получить четкое представление о фактических и ожидаемых денежных потоках организаций в налоговых целях. Это может включать налоговые ставки и

### В этом выпуске:

- 1 **Налоги на прибыль**  
Смена эпох
- 2 **Переменные платежи за отдельное приобретение основных средств и нематериальных активов**
- 3 **Обязательства по выводу объектов из эксплуатации и тестирование на обесценение**
- 4 **Поправки, отклоненные Комитетом по разъяснениям на последнем заседании**
- 5 **Сложности перевода МСФО**
- 6 **Издание Cannon Street Press МСФО (IFRS) 9 и страхование Инвестиционная недвижимость Ежегодные усовершенствования стандартов**  
Концептуальные основы
- 7 **Лаборатория по изучению аренды**  
Отрасль связи
- 8 **Отклонение поправок Комитетом по разъяснениям МСФО (IAS) 23**
- 9 **Занимательные картинки**
- 10 **На последней странице...**



**Анна Швейцер**

риски, связанные с будущими денежными потоками по налогу на прибыль, а также экономическую оценку ожидаемых налоговых обязательств или возмещения по налогу на прибыль.

Современный стандарт (или «модель») не предусматривает предоставление готовой информации по этим вопросам, и его применение зачастую приводит к детальному раскрытию данных, которые довольно сложно понять. Это заставляет инвесторов не принимать во внимание значительную часть отраженных в отчетности данных или искать альтернативную информацию.

#### *Сложность и затратность учета*

Современная модель отслеживает разницы между остатками активов и обязательств, отраженными в бухгалтерском учете, и их налоговыми базами, исходя из положения о том, что такие разницы представляют собой будущие налогооблагаемые доходы или вычеты. Затем с помощью модели рассчитываются и отражаются будущие налоги, подлежащие уплате (или уменьшению) в результате указанных разниц, с использованием законодательно установленной налоговой ставки.

После того как модель была внедрена, изменения в стандартах бухгалтерского учета и налоговом законодательстве привели к увеличению количества этих разниц и их усложнению. Организации также расширили географию своей деятельности за счет выхода на другие рынки и стали объектами применения более широкого спектра требований налогового законодательства.

Модель также содержит много сложных правил и разных исключений, предназначенных для того, чтобы минимизировать влияние непредусмотренных последствий или сложностей практического характера.

Организациям необходимы сотрудники, имеющие глубокие знания в области законодательства по налогам на прибыль и стандартов финансовой отчетности, чтобы обеспечивать ведение учета налогов на прибыль. В процессах

обычно используются электронные таблицы, которые отсутствуют в системах ведения главной бухгалтерской книги. Руководство часто обращается за помощью к внешним поставщикам услуг, что повышает стоимость подготовки финансовой отчетности. Однако ошибки в учете и проблемы с организацией контроля остаются.

#### *Экономическая достоверность*

Одно из критических замечаний в адрес текущей модели заключается в том, что она может не показать экономическую оценку затрат или возмещения по налогу на прибыль. Например, суммы отложенного налога на прибыль, отраженные в бухгалтерском балансе организации, не дисконтируются и не корректируются с учетом риска, чтобы отразить вероятность реализации будущей налоговой выгоды или будущих налоговых затрат. Следовательно, данные суммы не отражают экономическую оценку ожидаемых будущих денежных потоков, особенно в случае длительных будущих периодов возмещения или погашения налогов.

Некоторые организации задаются вопросом о том, обеспечивают ли отложенные налоги правдивое представление о фактическом будущем поступлении или оттоке денежных средств. Например, они предполагают, что, пока руководство планирует постоянно реинвестировать средства в основное оборудование, соответствующее отложенное налоговое обязательство будет восстанавливаться, а следовательно, погашение денежных средств будет откладываться на неопределенное время. Однако другие организации полагают, что отложенное налоговое обязательство представляет собой будущий отток денежных средств даже в случае, если будущие инвестиции могут привести к возникновению аналогичного обязательства.

Предусмотренный в модели асимметричный учет отложенных налоговых активов и обязательств также вызывает вопросы. То есть активы должны подтверждаться, если есть вероятность поступления будущей

налогооблагаемой прибыли, тогда как обязательства отражаются даже в случае, когда в будущем ожидаются убытки.

Экономически эквивалентные изменения в налоговом законодательстве могут учитываться по-разному в зависимости от того, как сформулированы положения законодательства. Изменение налоговых ставок приводит к незамедлительной корректировке отложенных налогов и налоговых расходов, тогда как налоговые льготы и вычеты иногда не признаются до тех пор, пока налог не будет предъявлен к возмещению.

И наконец, одним из наиболее существенных недостатков действующего стандарта является отсутствие каких-либо рекомендаций в отношении учета неопределенности, связанной с налогами на прибыль.

#### **Какие изменения ожидаются?**

##### **План проведения исследований**

В июле Совет по МСФО проанализировал процедуру проведения исследований и принял решение о следующем:

- Совет не будет начинать проект по разработке стандарта до проведения исследования с целью получения достаточных доказательств того, что в бухгалтерском учете имеется проблема, что она настолько существенна, что требуется разработка стандарта, и что практически реализуемое решение может быть найдено.
- Целью исследовательского проекта является сбор доказательств, устанавливающих необходимость разработки стандарта. Целью же проекта по разработке стандарта, напротив, является собственно разработка или изменение стандарта.
- Исследовательские проекты по умолчанию не менее приоритетны, чем проекты по разработке стандартов.
- В плане проведения исследований перечислены все исследовательские

проекты, по которым Совет планирует провести работу до следующей консультации по обсуждению плана работ, которая должна начаться приблизительно в 2021 г. В случае изменения обстоятельств, например возникновения новых существенных вопросов, Совету может потребоваться внести дополнения в план исследований.

- В 2015 г. Совет ввел различие между исследовательскими проектами на этапе оценки и исследовательскими проектами на этапе разработки. Введение этого различия выявило некоторые важные вопросы, однако данное различие оказалось недостаточно гибким для того, чтобы использовать его для классификации исследовательских проектов.
- Чтобы избежать излишней перегрузки заинтересованных сторон, Совет вряд ли будет запрашивать у них отзывы по результатам всех исследовательских проектов. Совет будет запрашивать такие отзывы только в случае необходимости.
- Доказательства, полученные по результатам исследовательских проектов, будут кратко обобщены, наглядно представлены и сохранены в легко доступном формате.
- Проект, реализуемый по итогам анализа результатов внедрения, может, в зависимости от характера вопроса и объема полученных в результате анализа доказательств, быть проектом по разработке стандарта, проектом по проведению исследования или проектом по поддержке текущего стандарта.

##### **Проект плана работы**

Совет подтвердил, что сейчас его деятельность должна быть сосредоточена не на проектах, реализуемых на уровне стандартов для определенных операций, а на:

- поддержке внедрения и последовательного применения стандартов;

- обеспечении большего соответствия между отдельными стандартами и Концептуальными основами;
- повышении уровня информационного взаимодействия по вопросам финансовой отчетности;
- обеспечении реалистичности и реализуемости программы проведения исследований.

*Какое значение это имеет для учета налогов?*

Сначала хорошие новости: основываясь на опыте консультаций по обсуждению плана работ 2011 г., Совет по МСФО принял продуманное решение сократить перечень активных исследовательских проектов, чтобы сделать его реалистичным (или как минимум более реалистичным, чем предыдущий).

Комментарии, полученные по итогам консультаций по плану работ 2015 г., показали отсутствие последовательной позиции у большинства, настаивающего на приоритетности кардинального изменения модели. Таким образом,

проект по проведению исследований в области учета налогов на прибыль был исключен из текущего плана работы. В ближайшем будущем ожидаются только следующие изменения:

- Краткий обзор отзывов, полученных по предварительному варианту разъяснений в отношении **неопределенных налоговых позиций (на английском языке)**, был обсужден в июле. Ожидается, что КРМФО выпустит окончательное разъяснение в ближайшем будущем.
- Предполагается, что в цикл ежегодных усовершенствований 2015-2017 гг. будет включена поправка к стандарту по учету последствий, которые возникают для налога на прибыль в результате платежей по финансовым инструментам, классифицируемым как капитал. Ожидается, что предварительный вариант документа будет выпущен в третьем квартале 2016 г.

# Переменные платежи за отдельное приобретение основных средств и нематериальных активов

**КРМФО отказался предоставлять разъяснения по учету в данных случаях. Ожидается, что имеющиеся расхождения в практике сохранятся. В этой статье рассматривается влияние данного вопроса, а также приводятся результаты его анализа.**

Вопрос обсуждался КРМФО и Советом по МСФО в течение нескольких лет. В связи с выводом, сделанным КРМФО о том, что вопрос является слишком широким, чтобы его можно было однозначно решить, встает вопрос о том, как организации должны учитывать такие операции в отсутствие дополнительных рекомендаций?

## **Влияние**

Переменные платежи используются в ряде отраслей. Они имеют место, когда покупатель вносит первоначальный платеж за приобретение актива и обещает продавцу осуществлять последующие платежи.

Дополнительные платежи могут возникнуть, например, в результате наступления или ненаступления будущих событий, получения результатов от актива, получения покупателем финансового дохода или наличия и количества природных ресурсов.

С точки зрения учета здесь возникает два основных вопроса, которые следует рассмотреть:

1. Следует ли признавать финансовое обязательство в отношении переменных платежей при первоначальном признании соответствующего актива?
2. Следует ли признавать последующие изменения в обязательстве в составе прибыли или убытка или как корректировки стоимости актива?

На практике существует два широких подхода к учету переменных платежей. Влияние на бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках может быть существенным в зависимости от того, какой из подходов к учету будет выбран.

## **Подход финансового обязательства**

Первый подход заключается в применении модели финансового обязательства, когда обязательство признается по справедливой стоимости на дату признания актива и в последующем переоценивается с отнесением изменений в состав прибыли или убытка на каждую отчетную дату. На оценку обязательства влияют изменения в сумме платежа, его вероятность и сроки. Последующее увеличение или списание обязательства с включением его в состав прибыли или убытка может привести к значительной волатильности отчета о прибылях и убытках.

## **Подход накопления затрат**

Второй подход представляет собой модель накопления затрат. Обязательство признается в размере расчетных дополнительных платежей на дату признания актива. Обязательство не переоценивается до тех пор, пока изменение не станет высоковероятным или практически неизбежным. Сумма корректировки обязательства добавляется к балансовой стоимости соответствующего актива (или вычитается из нее). Данный подход может привести к повышению риска

обесценения активов по мере накопления затрат.

### **Анализ**

#### *Для кого это важно?*

Вопрос имеет значение для организаций в целом ряде отраслей, в том числе для фармацевтической, добывающей и нефтегазовой промышленности, телекоммуникационной отрасли, индустрии развлечений и сектора недвижимости.

Примеры соглашений с условиями переменных платежей включают приобретение лицензии, покупку сложного оборудования, приобретение проекта по проведению

технологических исследований и проекта по разработке нового лекарственного препарата, а также концессионные соглашения на предоставление услуг.

#### *Дальнейшие шаги*

Организация должна выбрать тот подход к оценке, который подходит к типу проводимых ею операций, а затем последовательно применять этот подход ко всем аналогичным операциям. Применяемый подход должен быть четко раскрыт в отчетности и в некоторых случаях может быть объектом важного суждения согласно МСФО (IAS) 1.

---

## **Влияние обязательства по выводу объектов из эксплуатации на определение возмещаемой суммы генерирующей единицы (ГЕ)**

**КРМФО отказался предоставлять разъяснения по данному вопросу бухгалтерского учета в части тестирования на обесценение по методу справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие. В этой статье рассматривается влияние данного вопроса, а также приводятся результаты его анализа.**

При расчете возмещаемых сумм в рамках тестирования на обесценение большая часть обязательств не учитывается. Однако некоторые обязательства, такие как вывод объектов из эксплуатации и восстановление окружающей среды, не могут быть отделены от соответствующих активов. Это вызывает сложности при применении как метода справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие, так и метода ценности использования.

КРМФО рассмотрел применение текущего руководства по расчету

ценности использования и счел нецелесообразным включать вопрос в план работы, так как существует четкое руководство по расчету ценности использования. Следовательно, отсутствует необходимость разъяснений или внесения поправок в МСФО (IAS) 36. В данной статье рассматривается влияние данного вопроса и приводятся результаты его анализа.

#### **Влияние**

Решение, принятое КРМФО в отношении плана работы, ограничивается рассмотрением расчетов

ценности использования и, в частности, рекомендаций, содержащихся в пункте 78 МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов». Стандарт требует, чтобы балансовая стоимость признанного обязательства вычиталась из балансовой стоимости ГЕ и суммы, определенной по методу ценности использования, без учета оттока денежных средств, связанного с обязательством. КРМФО отметил, что такой подход обеспечивает разумность сопоставления балансовой стоимости и возмещаемой суммы. Решение по плану работ не затрагивает порядка включения в расчет обязательства по выводу объектов из эксплуатации при использовании метода справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие. Ниже мы рассмотрим вопросы, возникающие на практике при использовании метода ценности использования и метода справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие.

### **Анализ**

#### ***Для кого это важно?***

Принятое решение не относится к большей части обязательств, а затрагивает только те случаи, где обязательство не может быть отделено от актива, так как покупатель не мог приобрести или не приобретал актив или бизнес без обязательства. Таким образом, долг, обязательства по оборотному капиталу, отложенные налоги и другие резервы не рассматриваются. Наиболее типичной формой неотделимого обязательства является резерв под вывод объекта из эксплуатации или восстановление окружающей среды. Такие обязательства наиболее часто наблюдаются в горнодобывающей промышленности, нефтегазовом и энергетическом секторах, хотя они также возникают и в других отраслях. Обычно они связаны с долгосрочными активами.

#### ***Как это выглядит на практике в случае применения метода ценности использования?***

Возмещаемая сумма актива определяется с помощью модели

денежных потоков для расчета ценности использования, описанной в пунктах 30-57 МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов». Модель денежных потоков для расчета ценности использования не включает отток денежных средств на формирование резерва под вывод объектов из эксплуатации. Для определения чистой возмещаемой суммы отраженный резерв вычитается из суммы, определенной по модели расчета ценности использования. Затем чистая возмещаемая сумма сопоставляется с балансовой стоимостью генерирующей единицы, включая резерв под вывод объектов из эксплуатации согласно МСФО (IAS) 37.

Включение оттока денежных средств по обязательству по выводу объектов из эксплуатации в модель денежных потоков для расчета ценности использования не разрешается. В модели используется ставка дисконтирования, которая применима к тестируемому активу, отражает временную стоимость денег и доход, который потребовали бы инвесторы при вложении средств в данные активы. Результаты использования актива будут связаны с некоторой неопределенностью, присущей активу, включая среди прочего спрос, цену и операционный риск.

Отток денежных средств, связанный с обязательством по выводу объектов из эксплуатации, характеризуется иной присущей ему неопределенностью, однако она больше связана с суммой и сроками, чем с риском возникновения и риском получения результатов. Будущие продажи могут быть связаны с неопределенностью, тогда как необходимость восстановления окружающей среды по окончании срока использования актива является бесспорным фактом. Эффект дисконтирования этого оттока денежных средств с использованием ставки актива, а не безрисковой ставки, которая требуется в соответствии с МСФО (IAS) 37, по всей вероятности, существенно уменьшит сумму обязательства - этот эффект известен как «буфер ставки дисконтирования» (discount rate cushion).

*Как это выглядит на практике в случае применения метода справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие?*

В стандарте по учету обесценения содержится мало конкретных рекомендаций по определению справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие в целом и вообще отсутствует руководство по использованию справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие в качестве возмещаемой суммы генерирующей единицы с неотделимым обязательством. Справедливая стоимость практически всегда определяется с использованием модели денежных потоков для получения стоимости организации, если отсутствует обязывающее предложение продать соответствующий актив или бизнес. В МСФО (IAS) 36 справедливая стоимость определяется как цена, которая была бы уплачена при продаже актива или принятии обязательства. Проблема возникает в результате использования разных методов оценки активов и обязательств по справедливой стоимости, а также практического подхода, часто используемого оценщиками.

На практике проведение оценки представляет собой получение единой модели денежных потоков, которая рассчитывает справедливую стоимость бизнеса (генерирующей единицы), учитывающей отток денежных средств по обязательству. Этот подход соответствует тому, как участник рынка определял бы справедливую стоимость бизнеса. Основной актив может иметь очень длинный срок использования, и его вывод из эксплуатации или восстановление окружающей среды могут иметь место через многие годы в далеком будущем. Отток денежных средств по обязательству, который начнется в будущем по истечении двадцати лет, редко моделируется специально даже стороной, рассматривающей приобретение активов, однако он будет включен в

постпрогнозную стоимость в модели денежных потоков.

Однако если срок эксплуатации шахты или электростанции подходит к концу и денежные потоки неизбежны (например, должны начаться в течение следующих пяти лет или периода, включенного в конкретные прогнозы), тогда участник рынка может использовать другой подход для рассмотрения цены, по которой он готов заключить сделку по приобретению активов и неотделимых обязательств.

Альтернативным подходом был бы расчет справедливой стоимости актива без учета оттока денежных средств, необходимого для исполнения обязательства, и его дисконтирование с использованием ставки дисконтирования участника рынка. Обязательство рассчитывалось бы отдельно с использованием допущений участника рынка, а не подхода, предусмотренного в МСФО (IAS) 37. Оценка обязательства должна отражать сумму, которую организации необходимо было бы заплатить третьей стороне за принятие обязательства. Она включала бы норму прибыли для третьей стороны и маржу за оценочный риск (риск того, что она может быть занижена), а также допущения, аналогичные тем, которые используют участники рынка. Это, по всей вероятности, приведет к более высокой стоимости обязательства, чем в случае применения МСФО (IAS) 37. Затем для получения «чистой» справедливой стоимости сумма, определенная для актива, должна быть уменьшена на полученную сумму обязательства.

Возмещаемая сумма, определенная по методу справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие при любом из рассмотренных подходов к оценке, затем сопоставляется с балансовой стоимостью ГЕ, включая обязательство по выводу объектов из эксплуатации, оцененное согласно МСФО (IAS) 37.



## Поправки, отклоненные Комитетом по разъяснениям на последнем заседании



Рут Приди

Рут Приди и Анна Швейцер из Группы по оказанию консультационных услуг в области бухгалтерского учета рассматривают некоторые вопросы, которые были отклонены КРМФО на последнем заседании.

### **МСФО (IAS) 20 «Государственные субсидии»: учет поступлений денежных средств, подлежащих возврату**

*Денежные средства, полученные от государства, подлежат возврату в случае использования результатов НИОКР*

КРМФО попросили разъяснить, следует ли отражать денежные средства, полученные от государства на проведение НИОКР, как государственную субсидию или условно-безвозвратный заем.

Было предоставлено описание следующей ситуации:

- Государство предоставляет организации денежные средства на проведение исследований.
- Денежные средства подлежат возврату, если организация решит использовать результаты НИОКР или извлекать из них коммерческую выгоду.
- В случае прекращения проекта организацией интеллектуальная собственность передается государству.

### **Финансовое обязательство согласно МСФО (IFRS) 9**

КРМФО пришел к выводу о том, что данное соглашение представляет собой финансовое обязательство. Организация может избежать выплаты денежных средств только путем осуществления расчетов с использованием нефинансового обязательства (интеллектуальной собственности).

КРМФО указал, что учет поступивших денежных средств не регламентирован в МСФО (IAS) 20, так как заем не является условно-безвозвратным. Организация должна погасить его денежными средствами или активами.

Финансовое обязательство первоначально отражается по справедливой стоимости. Разница между полученными денежными средствами и справедливой стоимостью может учитываться согласно МСФО (IAS) 20.

КРМФО отклонил этот вопрос, так как анализ внешней информации показал ограниченное расхождение в практике учета, и вопрос четко регламентирован в МСФО.

### **Практические последствия**

Механизмы финансирования часто используются в фармацевтической и медико-биологической отрасли, и, хотя такая ситуация очень специфична, она может иметь более широкие последствия. Венчурная компания может предоставить фармацевтической компании денежные средства на проведение НИОКР и потребовать их погашения в случае начала коммерческого выпуска лекарственного препарата. Интеллектуальная собственность будет передана в случае, если фармацевтическая компания прекратит исследования. Указанный выше вопрос, отклоненный КРМФО, предполагает, что в этом случае средства должны учитываться как финансовое обязательство.

### **МСФО (IFRS) 11 «Совместная деятельность» и МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая**



Анна Швейцер

**отчетность»: учет операций, связанных с потерей контроля**

КРМФО рассмотрел вопрос о том, следует ли организации переоценивать сохраненную долю в активах и обязательствах совместных операций, когда организация теряет контроль над бизнесом, или активом, или группой активов, которые не являются бизнесом. Автор вопроса указал на потенциальный конфликт между руководством, содержащимся в МСФО (IFRS) 11, в котором указано, что организация признает прибыли или убытки от продажи или вклада активов в совместные операции только в пределах долей других участников в совместных операциях, и рекомендациями в МСФО (IFRS) 10, которые указывают, что организация должна переоценивать сохраненную долю участия при потере контроля над дочерней организацией.

Совет по МСФО недавно отложил дату вступления в силу предлагаемых поправок к МСФО (IFRS) 10 и МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации» и решил рассмотреть несколько связанных с этим вопросом позднее.

На этом основании КРМФО отметил, что анализ по результатам внедрения МСФО (IFRS) 10 и МСФО (IFRS) 11 предоставит Совету возможность рассмотреть операции, связанные с потерей контроля, а также продажу или вклад активов в ассоциированную организацию или совместное предприятие.

Отчитывающиеся организации должны разработать политику учета данных операций и последовательно применять ее. Выбор политики должен быть раскрыт в финансовой отчетности.

**Разъяснение КРМФО (IFRIC) 12 «Концессионные соглашения о предоставлении услуг»: платежи оператору поставщику концессии по концессионному соглашению о предоставлении услуг**

КРМФО получил запрос о предоставлении разъяснений в отношении того, как оператор должен

учитывать платежи в адрес поставщика концессии в рамках концессионного соглашения о предоставлении услуг согласно Разъяснению КРМФО (IFRIC) 12.

В отношении обстоятельств, отличных от ситуации, когда оператор получает средства (например, налоги с продаж) по поручению поставщика концессии и перечисляет их ему, КРМФО отметил следующее:

- a. Если платежи производятся за право на отдельный товар или услугу, которые не связаны с концессионным соглашением о предоставлении услуг, то оператор учитывает такие платежи согласно применимым МСФО.
- b. Если платежи производятся за право на использование отдельного актива, не связанного с инфраструктурой, учет которой регламентируется Разъяснением КРМФО (IFRIC) 12, то оператор оценивает, содержит ли соглашение элемент аренды, и в этом случае применяется МСФО (IFRS) 16 «Аренда» (МСФО (IAS) 17 «Аренда»).
- c. Если платежи производятся не за право на отдельный товар или услугу или отдельное право на использование, представляющее собой аренду, то оператор учитывает данные платежи следующим образом:
  - i. если концессионное соглашение о предоставлении услуг предусматривает, что у оператора имеется только договорное право на получение денежных средств от поставщика концессии, то оператор применяет МСФО (IFRS) 15 (МСФО (IAS) 18) и учитывает эти платежи как уменьшение цены сделки;
  - ii. если концессионное соглашение о предоставлении услуг предусматривает, что оператор имеет право только взимать плату с пользователей услуг общественного характера, оператор получил

- нематериальный актив в обмен на услуги по строительству/модернизации и должен осуществлять платежи в адрес поставщика концессии. Следовательно, применяется МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»;
- iii. если оператор имеет право взимать плату с пользователей услуг общественного характера и договорное право на получение денежных средств от поставщика концессии, то оператор рассматривает вопрос о том, осуществляются ли эти платежи за нематериальные активы или являются вознаграждением, выплачиваемым заказчику, или представляют собой и то и другое.

КРМФО отметил, что в марте 2016 г. он определил, что вопрос учета переменных платежей за приобретение активов носит слишком широкий характер, чтобы можно было дать разъяснения в отношении него. Комитет также отметил, что переменные платежи поставщику концессии при применении модели нематериальных активов связаны с более широким вопросом об учете переменных платежей за приобретение активов. Следовательно, Комитет по разъяснениям принял решение не включать этот вопрос в свой план работы.

Данное решение КРМФО по плану работы означает, что текущие расхождения в практике учета переменных платежей при наличии нематериального актива сохраняются.

## Сложности перевода МСФО



Сэм Кинг-Джейвордана

**МСФО внесли большой вклад в обеспечение прозрачности, сопоставимости и эффективности на финансовых рынках. Однако, так как руководство написано на английском языке, возможно возникновение риска неправильного перевода (или есть вероятность?). Сэм Кинг-Джейвордана представляет обзор текущих исследований.**

В июле Совет по стандартам бухгалтерского учета Австралии (AASB) и Совет по стандартам бухгалтерского учета Кореи (KASB) в рамках совместного проекта опубликовали результаты исследования несоответствий в толковании МСФО, являющихся результатом различий в культурных традициях и языках. Проект предусматривал изучение употребления в МСФО разных терминов, выражающих вероятность, и того, как они могут быть по-разному интерпретированы в Корею и Австралии.

### **Что такое «термины, выражающие вероятность»?**

«Термины, выражающие вероятность» определяют степень вероятности совершения операции или наступления события. В МСФО содержится как минимум 35 таких терминов. Каждый вариант такого термина в представлении аудиторов и составителей отчетности имеет разный процент или диапазон вероятности. В результате разницы в интерпретации могут оказывать значительное влияние на решение относительно признания (или непризнания) и величину активов и обязательств.

### **Какие термины были выбраны?**

Было выбрано тринадцать терминов, определяющих вероятность, которые охватывают весь диапазон степеней вероятности - от наивысшей («практически неизбежный» (virtually certain)) до самой низкой («крайне маловероятный» (remote)).

### **Какие различия были выявлены?**

В отчете отмечаются две основные причины расхождений: перевод на

другие языки и различия в культурной интерпретации.

В ходе исследования было выявлено, что многие нюансы английского языка оказались потеряны и такие понятия, как «вероятный» (probable) и «возможный» (likely), «практически неизбежный» (virtually certain) и «более или менее определенный» (reasonably certain), «в высшей мере маловероятный» (highly unlikely) и «абсолютно маловероятный» (extremely unlikely), - все были переведены одним корейским термином соответственно. Так как каждый из этих терминов в коммерческой практике отражает соответствующий уровень вероятности, это может привести к тому, что актив не будет признан в Австралии (так как получение дохода, например, не является «практически неизбежным»), тогда как в другой юрисдикции такой актив может быть признан, поскольку в ней применяется более низкий порог вероятности.

Аналогичным образом в разных юрисдикциях каждому такому термину присваивается разная степень вероятности в количественном выражении. Например, в Австралии термины «вероятный» (probable) и «объективно возможный» (reasonably possible) соответствуют степени вероятности, которая в количественном выражении на 10 % ниже, чем у таких же терминов в Корею. Напротив, в Австралии термины «маловероятный» (unlikely) и «в высшей мере маловероятный» (highly unlikely) обозначают вероятность, которая на 10 % выше, чем у их корейских эквивалентов. Это может привести к тому, что одна и та же операция будет признана в одной юрисдикции и не будет признана в другой.

### **Какие меры будут приняты по результатам этого исследования?**

В представленных в исследовании рекомендациях Совету по МСФО предлагается среди прочего сократить количество разных терминов, используемых для обозначения степеней вероятности, и определить ограниченный набор таких терминов. Кроме того, в исследовании предлагается расширить информационно-разъяснительную и консультационную работу по разрабатываемым стандартам, направленную, в частности, на выявление проблем перевода и толкования в разных юрисдикциях. И наконец, в рамках повторного обсуждения Концептуальных основ

следует обратить особое внимание на уровень консерватизма, используемый составителями отчетности и аудиторами. Текущие предложения в отношении критериев признания могут привести к исключению вероятностных оценок, что потенциально должно сузить круг вопросов, связанных с толкованием терминов, указывающих на степень вероятности. Однако все равно в некоторых стандартах могут сохраниться критерии вероятности, что может привести к расхождениям в применении стандартов. Более того, даже если понятие вероятности будет исключено из Концептуальных основ, определение необходимости признания актива или обязательства по-прежнему может требовать применения существенных суждений.

---

## **Издание Cannon Street Press**

### **Применение МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» вместе с МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования»**

Совет по МСФО принял предварительное решение упростить раскрытие информации для организаций, применяющих временное исключение, чтобы привести в соответствие объем информации, раскрываемой в отношении справедливой стоимости, и объем информации, раскрываемой о кредитном риске. Соответственно, организация должна раскрывать информацию о справедливой стоимости на конец отчетного периода и информацию об изменении справедливой стоимости в течение отчетного периода отдельно для следующих двух групп финансовых активов:

- финансовые активы с предусмотренными договором денежными потоками, которые

представляют собой только основную сумму долга и проценты, исключая финансовые активы, которые предназначены для торговли или управление которыми осуществляется на основании справедливой стоимости, и

- все прочие финансовые активы, то есть все финансовые активы: о с предусмотренными договором денежными потоками, которые не являются только основной суммой долга и процентами, или о которые предназначены для продажи или управление которыми осуществляется на основе справедливой стоимости.

Совет по МСФО предполагает выпустить поправки в окончательном варианте в сентябре 2016 г.

### **МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость»: передача инвестиционной недвижимости**

Совет по МСФО рассмотрел результаты анализа комментариев по предварительному варианту стандарта и принял предварительное решение продолжить работу над предложенными поправками с учетом следующих изменений:

- разъяснение того, что изменение намерений руководства само по себе не является доказательством изменения в использовании;
- пересмотр двух примеров таким образом, чтобы они могли относиться и к объектам незавершенного строительства, и к объектам, строительство которых завершено;
- дополнение Основы для выводов особым указанием на то, что организация должна применять

суждение при оценке того, соответствует ли имущество определению инвестиционной недвижимости или нет;

- разрешение организации применять любой из двух подходов в переходный период;
- требование к организациям раскрывать информацию о любых случаях реклассификации недвижимости в результате применения упрощенного подхода в переходный период.

Ожидается, что стандарт вступит в силу 1 января 2018 г. с возможностью досрочного применения. Совет распорядился, чтобы сотрудники начинали процесс голосования, и планирует выпустить предложенные поправки в четвертом квартале 2016 г.

---

### **Ежегодные усовершенствования Международных стандартов финансовой отчетности: цикл 2014—2016 гг.**

Совет по МСФО рассмотрел полученные комментарии и принял предварительное решение завершить работу по следующим стандартам:

- МСФО (IFRS) 1 «Первое применение МСФО»: исключение положений о краткосрочном освобождении от выполнения требований для организаций, впервые применяющих МСФО (1 января 2018 г.)
- МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации об участии в других организациях»: разъяснение объема

требований к раскрытию информации (1 января 2017 г.)

- МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия»: оценка объектов инвестиций по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, индивидуально по объектам инвестиций (1 января 2018 г.).

Совет распорядился, чтобы сотрудники начинали процесс голосования, и планирует выпустить предложенные поправки в четвертом квартале 2016 г.

---

### **Концептуальные основы**

Совет принял предварительное решение подтвердить предложенные определения актива и обязательства и подход к их признанию. Совет по МСФО поручил сотрудникам представить на следующем заседании пересмотренные комментарии о том, как на выбор основы оценки могут влиять характеристики актива или обязательства и какой вклад актив или

обязательство вносят в будущие денежные потоки.

На своем заседании в сентябре этого года Совет по МСФО обсудит дополнительные концептуальные вопросы, а также должна ли быть признана в Концептуальных основах возможность выбора асимметричного учета прибылей (или активов) и убытков (или обязательств) и каким образом.

## Лаборатория по изучению аренды

В этом месяце профессор Ли Сингх изучает возможное влияние нового стандарта на отрасль связи с помощью своего ассистента Марии Уильямс.



Мария Уильямс

### Гипо-теза

МСФО (IFRS) 16 окажет значительное влияние на отрасль связи, в том числе на процесс заключения договоров и на ключевые показатели эффективности деятельности (КПЭ) в финансовой отчетности.

### Тестирование и анализ

Большинство телекоммуникационных компаний заключают договоры аренды как в качестве арендодателей, так и в качестве арендаторов. Хотя согласно МСФО (IFRS) 16 бухгалтерский учет для арендодателей в значительной степени остается без изменений, новый стандарт вводит единый порядок учета для арендаторов и признания права на использование актива и обязательства по аренде для всех договоров аренды. МСФО (IFRS) 16 также вводит новое определение аренды, которое может привести к изменению типов договоров, которые квалифицируются как аренда. Согласно МСФО (IFRS) 16 договор содержит условия аренды, если его выполнение зависит от определенного актива и если договор передает право контроля за использованием такого актива посредством возможности получить практически все экономические выгоды от использования актива. При оценке следующих типов договоров требуется применять суждения, чтобы определить наличие условий аренды согласно МСФО (IFRS) 16:

- соглашения с другими операторами, включая договоры о неотъемлемом праве пользования или аренду каналов;
- аренда помещений или мощностей станций;
- общее пользование активами, включая договоры о совместном использовании вышек и сетей радиодоступа;
- предоставление клиентам оборудования, с помощью которого оператор оказывает услуги связи,



такого как телевизионные приставки и модемы, услуги центров данных и прочие соглашения об аутсорсинге;

- договоры аренды для точек розничной торговли, включая отдельные торговые точки, магазины на центральных улицах или внутри больших универсамов.

Уровень детализации каждого договора повлияет на анализ наличия в нем условий аренды: например, насколько у арендодателя имеется практическая возможность провести замену на альтернативный актив или насколько часть актива конкретно определена. Также ожидается, что МСФО (IFRS) 16 повлияет на ряд ключевых финансовых показателей. Проведенное PwC Глобальное исследование по капитализации аренды, результаты которого были опубликованы в феврале 2016 г., показало, что для компаний отрасли связи ожидается медианное увеличение долга на 21 % и медианное увеличение EBITDA на 8 % (увеличение происходит в силу того, что расходы по аренде заменяются процентами и амортизацией основных средств и нематериальных активов). Также ожидается влияние на капитальные затраты (увеличение за счет признания права на использование активов в бухгалтерском балансе), чистый долг и соотношение заемного и собственного капитала (увеличение за счет включения обязательства по аренде в состав чистого долга) и другие показатели деятельности.

В результате у компаний отрасли связи может возникнуть необходимость пересмотреть основные условия договоров и дивидендной политики.

**Вывод**

МСФО (IFRS) 16 окажет значительное влияние на отрасль связи. При вступлении в силу нового определения аренды к договорам потребуется применение суждений. Кроме того, ожидается, что применение новых правил повлияет на КПЭ и будущие коммерческие переговоры.

**Практическое применение**

Новый стандарт не только приведет к признанию договоров операционной аренды в бухгалтерском балансе, но также окажет широкое влияние на коммерческие операции и показатели деятельности. Мы рекомендуем провести планирование заранее, чтобы оценить возможные последствия принятия нового стандарта.

Более подробная информация об анализе профессором влияния МСФО (IFRS) 16 «Аренда» на отрасль связи приводится в нашей публикации «В центре внимания» (*Spotlight*) (на английском языке).



## Краткий обзор вопросов, отклоненных КРМФО: МСФО (IAS) 23



Рейчел Пэнг

Рейчел Пэнг из Группы по оказанию консультационных услуг в области финансовой отчетности рассматривает практические последствия отклонения Комитетом по разъяснениям вопросов по МСФО (IAS) 23.

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

Комитет по разъяснениям обычно рассматривает до 20 вопросов на своих регулярных совещаниях. Лишь по небольшой части обсужденных вопросов выпускаются разъяснения. Многие вопросы отклоняются; над некоторыми вопросами работа продолжается, и выпускается усовершенствование 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 они включаются в «зеленую книгу» стандартов, публикуемую Советом по МСФО, хотя в методологическом плане они не признаются в официальной литературе. Эта серия статей содержит информацию, которую вам следует знать о вопросах, «отклоненных» Комитетом по разъяснениям. Мы будем освещать их последовательно по каждому стандарту и в настоящей статье рассмотрим их применительно к МСФО (IAS) 23 (см. ниже).

МСФО (IAS) 23 регламентирует признание, оценку и раскрытие затрат по заимствованиям. За последние десять лет КРМФО отклонил два вопроса, относящихся к МСФО (IAS) 23.

### **Курсовые разницы и капитализируемые затраты по заимствованиям (январь 2008 г.)**

КРМФО отклонил запрос на предоставление руководства о порядке учета прибыли или убытка от курсовых разниц и о порядке учета производных финансовых инструментов, используемых для хеджирования таких валютных рисков.

КРМФО отметил, что принцип, содержащийся в МСФО (IAS) 23 «Затраты по заимствованиям», требует от организации капитализации затрат по заимствованиям, которые непосредственно относятся к приобретению, строительству или производству квалифицируемого актива, в составе первоначальной стоимости этого актива.

Комитет также отметил, что определение затрат по заимствованиям, непосредственно относящихся к

приобретению квалифицируемого актива, вызывает сложности и требует применения суждений. Следовательно, то, как организация применяет МСФО (IAS) 23 к заимствованиям в иностранной валюте, зависит от учетной политики, разработка которой требует использования суждений. Четкое раскрытие основных положений учетной политики и суждений необходимо в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 1. Комитет заключил, что предоставление руководства по применению стандарта не является необходимым.

КРМФО также отметил, что Совет по МСФО, в частности, рассмотрел данный вопрос в рамках своего проекта по внесению поправок в МСФО (IAS) 23 и принял решение не разрабатывать дополнительное руководство в данной области. Следовательно, Комитет по разъяснениям отклонил данный вопрос.

### **Значение термина «займы общего назначения» (ноябрь 2009 г.)**

КРМФО получил запрос на предоставление разъяснений в отношении того, какие заимствования

представляют собой «займы общего назначения» при капитализации затрат по займам. В запросе требовалось предоставить руководство о порядке учета займов общего назначения, используемых для приобретения определенного актива, не являющегося квалифицируемым. КРФМО отметил, что только целевые займы на приобретение квалифицируемого актива могут исключаться из определения ставки капитализации для займов общего назначения. Можно было бы возразить, что займы, относящиеся к определенным активам, не являющимся квалифицируемыми, не могут быть исключены из определения ставки капитализации для займов общего назначения. Кроме того, общий принцип стандарта указывает, что затраты по займам, непосредственно относящиеся к приобретению квалифицируемого актива, представляют собой затраты по займам,

которых можно было бы избежать, если бы не были произведены расходы на приобретение квалифицируемого актива. Комитет также отметил, что определение затрат по займам, непосредственно относящихся к приобретению квалифицируемого актива, вызывает сложности и применение стандарта требует использования суждений. КРФМО также отметил, что Совет по МСФО рассмотрит включение данного вопроса в проект по ежегодному усовершенствованию стандартов.

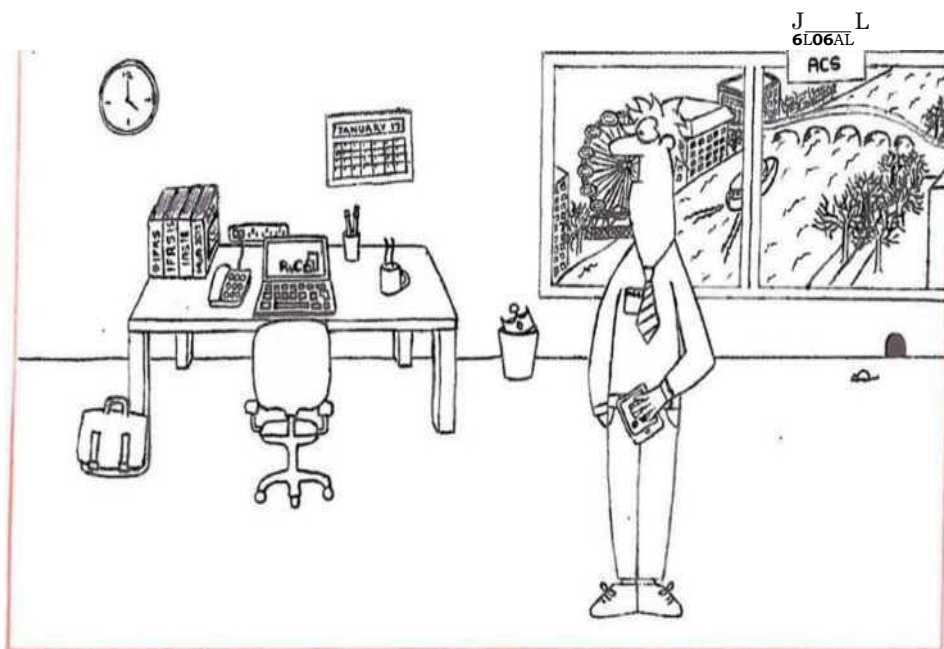
Совет по МСФО отметил, что положения МСФО (IAS) 23 исключают только займам, использованные для приобретения квалифицируемых активов, из определения ставки капитализации, и принял решение не включать данный вопрос в проект по ежегодному усовершенствованию стандартов. Следовательно, Комитет по разъяснениям отклонил данный вопрос.

## Занимательные картинки

Используйте это задание для тренировки ума, чтобы быть в форме в течение (более) спокойных летних месяцев. Проведите несколько веселых минут в поисках пяти отличий, относящихся к новому стандарту по признанию выручки, в занимательных картинках Эрнесто Мендеса.

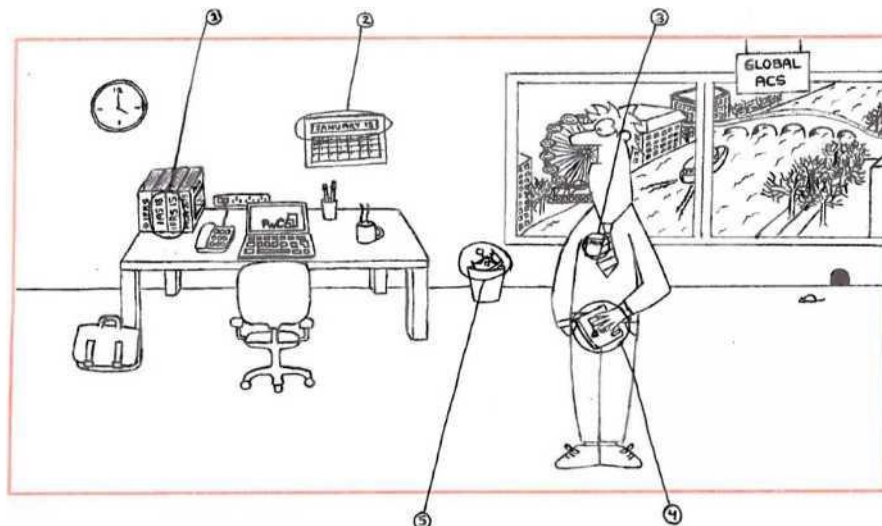


Эрнесто Мендес



**Решение:**

1. Старый (МСФО (IAS) 18 «Выручка») и новый (МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями») стандарты по учету выручки.
2. Совет по МСФО объявил о переносе даты вступления в силу МСФО (IFRS) 15 в 2015 г. Сейчас обязательной датой вступления в силу стандарта является 1 января 2018 г.
3. Организация является принципалом, если она осуществляет контроль над определенным товаром или услугой до передачи их покупателю. В дополнение к владению организация получает контроль, если (а) она имеет право отдавать указания другой стороне в отношении предоставления покупателю товара или услуги от ее имени или (б) она предоставляет существенные услуги по интеграции товаров или услуг, предоставленных другой стороной, для формирования определенного товара или услуги, на которые заключен договор с покупателем.  
Организация является агентом, если ее обязанность к исполнению заключается в том, чтобы организовать предоставление определенного товара или услуги другой стороной.
4. Рекомендации по учету лицензий применяются в случае, когда обещание предоставить лицензию является отдельной обязанностью к исполнению или доминирующим элементом комплексной (-ых) обязанности (-ей) к исполнению. Обещание предоставить лицензию представляет собой обещание предоставить право доступа (признается с течением времени) при условии соответствия всем следующим критериям:
  - а) от организации требуется или обоснованно ожидается осуществление деятельности, которая значительным образом влияет на интеллектуальную собственность;
  - б) такие предоставляемые права напрямую подвергают покупателя любому положительному или отрицательному воздействию в результате деятельности организации;
  - в) такая деятельность не приводит к передаче отдельного товара или услуги покупателю.Лицензия представляет собой право на использование (признается в определенный момент времени), если любой из вышеуказанных критериев не выполняется.
5. МСФО (IFRS) 15 предусматривает исключение из модели для лицензий, связанных с роялти, основанных на продажах. Организация отражает выручку от продаж или роялти, основанных на использовании, только когда имеют место соответствующие продажи или использование. Это руководство применяется к договорам, в которых лицензия представляет собой отдельную обязанность к исполнению или доминирующий элемент в составе комплексной (-ых) обязанности (-ей) к исполнению.



## На последней странице...



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



**Бауржан Бурханбеков**  
Партнер  
Тел: +7 (727) 330 3200  
[baurzhan.burkhanbekov@kz.pwc.com](mailto:baurzhan.burkhanbekov@kz.pwc.com)



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



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

Настоящая публикация подготовлена исключительно для создания общего представления об обсуждаемом в ней предмете и не является профессиональной консультацией. Не рекомендуется действовать на основании информации, представленной в настоящей публикации, без предварительного обращения к профессиональным консультантам. Не предоставляется никаких гарантий, прямо выраженных или подразумеваемых, относительно точности и полноты информации, представленной в настоящей публикации. Если иное не предусмотрено законодательством РК, компании сети PricewaterhouseCoopers, их сотрудники и уполномоченные представители не несут никакой ответственности за любые последствия, возникшие в связи с чьими-либо действиями (бездействием), основанными на информации, содержащейся в настоящей публикации, или за принятие решений на основании информации, представленной в настоящей публикации. © 2016 АО «ПвК Аудит». Все права защищены.

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

