

Вестник МСФО

В этом выпуске:

- 1 Выручка
TRG обсуждает вопросы, связанные с опционами на приобретение, лицензиями и другими темами
- 2 Финансовые инструменты
Последние новости от Группы по переходу на новый стандарт (TRG) по вопросам обесценения
- 3 Определение бизнеса
Проект стандарта о признании выручки
- 4 МСФО в США
- 5 10 «узлов на память»
- 6 Издание Cannon Street Press
Договоры страхования
Классификация и оценка операций по выплатам, основанным на акциях
- 7 Санта-Клаус и новый стандарт по аренде
- 8 Бухгалтерский гороскоп на 2016 год
- 9 Отклонение поправок МСФО (IAS) 10
- 10 На последней странице...

Группа по переходу на новый стандарт, регламентирующий порядок признания выручки, обсуждает вопросы, связанные с опционами на приобретение, лицензиями и другими темами

TRG, группа по переходу на новый стандарт, регламентирующий порядок признания выручки, продолжает обсуждение вопроса, связанного с внедрением нового стандарта. Мишель Вик из Группы по оказанию консультационных услуг в области бухгалтерского учета подробно рассматривает этот вопрос.

На ноябрьском заседании TRG рассмотрела вопросы, связанные с опционами покупателей на приобретение дополнительных товаров или услуг, лицензиями, некоторыми темами ОПБУ США, относящимися к подготовительным работам и сфере применения для некоторых видов деятельности в области игорного бизнеса. В данной статье рассматриваются только вопросы, относящиеся к МСФО. С подробностями можно ознакомиться на странице [In Transition \(на английском языке\)](#).

Право покупателя на приобретение дополнительных товаров или услуг

Разграничение между приобретением по опциону и переменным возмещением

Появились вопросы о том, каким образом следует устанавливать различие между договором, включающим опцион на приобретение

дополнительных товаров и услуг, и договором, включающим переменное возмещение, определяемое на основе переменного количества продукции.

У таких типов договоров могут существовать незначительные различия в сроках и оценке выручки, если существует только одна обязанность к исполнению, а выручка признается в одном отчетном периоде. Основным отличием будут требования к раскрытию информации. При этом для договоров с несколькими обязанностями к исполнению различие между этими двумя видами договоров может оказать значительное воздействие на сроки признания выручки.

Предположим, что организация заключает соглашение на поставку покупателю оборудования и на услуги по обработке операций в течение одного года. И то, и другое являются явной обязанностью к исполнению. Оборудование передается покупателю в

начале периода оказания услуг. Возмещение, уплачиваемое покупателем, определяется на основе количества обработанных операций.

возмещения, происходят после того (или по мере того), как контроль над товарами или услугами был передан (начал передаваться).



Мишель Вик

Ни одна из сумм условного возмещения не относится на оборудование, если каждая операция считается приобретением по опциону, а существенное право отсутствует. Каждая операция будет представлять собой отдельную обязанность к исполнению в рамках независимого договора, а выручка, относящаяся к операции, будет признаваться в момент, когда организация выполняет эту операцию.

Однако если считать, что обработка операций приводит к возникновению переменного возмещения, то в начале срока действия договора общая цена сделки по соглашению будет включать оценку переменного возмещения (с учетом ограничения) и будет относиться на оборудование и услугу. Использование такого подхода приведет к ускорению отражения выручки по сравнению с отражением по «модели опциона».

Важнейшим вопросом для проведения оценки является определение характера обещания покупателю. Вполне возможно, что метод учета изменится по сравнению с используемым в настоящее время. Специалисты определили ряд различий между приобретением по опциону и переменным возмещением, которые следует принимать во внимание при оценке договора.

- Специалисты считают, что при наличии опциона покупателя поставщик не обязан поставлять покупателю дополнительные отдельные товары или услуги до момента исполнения этого опциона.
- Напротив, если договор включает переменное возмещение, договор, обязывает поставщика передавать обещанные товары или услуги. Будущие события, приводящие к возникновению дополнительного

Для принятия решения потребуются применение значительных суждений и подробное раскрытие информации. Мы не предполагаем, что TRG продолжит обсуждение этого вопроса.

Приобретение по опциону и юридически защищенные права

Члены TRG пришли к следующему выводу: для того, чтобы возмещение могло быть включено в цену сделки, приобретение товаров или услуг должно быть юридически защищено. Наличие «экономической необходимости» не является достаточным для вывода о том, что приобретения являются юридически защищенными. Однако члены TRG отметили, что оценка юридической защищенности приобретений может потребовать применения суждений, включая, например, случай, когда между сторонами существует устная договоренность. Вероятно, TRG не будет продолжать обсуждение этого вопроса.

Некоторые члены TRG говорят о том, что это может привести к тому, что порядок учета потеряет связь с экономическим содержанием операции (читайте [блог \(на английском языке\)](#)). Может случиться так, что организации придется признать убыток от передачи продукта, даже если она уверена в том, что этот убыток удастся возместить при последующих продажах связанных продуктов или услуг. Члены TRG отметили, что этот вывод вызывает вопросы относительно учета связанных затрат и что, возможно, тему учета затрат будет полезно обсудить в будущем.

Право расторжения договора и штрафы

Также поднимался вопрос, связанный с внедрением стандарта и касающийся определения срока договора в том случае, когда право расторжения имеет только покупатель, а также с тем, как

могут повлиять на анализ этого вопроса штрафы за расторжение. Члены TRG в целом согласились с тем, что существенные штрафы за расторжение договора создают юридически защищенные права и обязанности и таким образом влияют на определение срока договора. Однако вопрос оценки существенности штрафа за расторжение требует применения суждения. Мы не ожидаем, что обсуждение этого вопроса будет продолжено.

Лицензии

TRG обсудила несколько вопросов внедрения, связанных с продлением лицензий с правом использования (то есть лицензий, по которым выручка признается в определенный момент времени), временными и географическими ограничениями или ограничениями по использованию. Обсуждение на заседании TRG не внесло

ясности в эти вопросы. Из-за недостаточной ясности организациям, имеющим лицензии с правом использования, по-прежнему трудно производить полную оценку воздействия нового стандарта о признании выручки. Мы ожидаем, что оба регулирующих органа продолжат обсуждение этого вопроса после завершения работы над предложенными поправками к руководству по вопросам лицензирования.

Что будет предпринято дальше?

Дальнейшие заседания пока еще не назначены, но TRG готова рассматривать важные вопросы и в 2016 году, если возникнет такая необходимость.

Группа по переходу на новый стандарт (TRG) по вопросам обесценения финансовых инструментов вновь рассматривает проблемы, связанные с внедрением МСФО (IFRS) 9

Группа по переходу на новый стандарт по вопросам обесценения финансовых инструментов (ITG) продолжает обсуждать вопросы внедрения положений об обесценении.

На декабрьском заседании ITG обсуждались десять вопросов. По всем этим темам дальнейшие действия не предполагаются. С подробностями можно ознакомиться на странице [In Transition](#) (на английском языке).

Использование перспективных экономических сценариев

ITG был задан следующий вопрос: должна ли организация включать в оценку ожидаемых кредитных убытков и значительного увеличения кредитного риска более одного перспективного экономического сценария, и, если да, то как это должно быть сделано?

ITG подтвердила, что оценка ожидаемых кредитных убытков должна отражать объективные и взвешенные с учетом вероятности суммы, определенные на основе диапазона возможных результатов. Соответственно, использование единственного развития событий экономического сценария не будет полностью отвечать этой задаче, если отношения между различными перспективными экономическими сценариями и соответствующими кредитными убытками или риском дефолта носят нелинейный характер. Однако многое зависит от возможности получения без чрезмерных затрат или усилий уместной, обоснованной и подтверждаемой перспективной информации.

ITG отметила, что МСФО (IFRS) 9 не предписывает использовать единственный метод оценки.

Максимальный период, учитываемый при оценке ожидаемых кредитных убытков для возобновляемых механизмов кредитования

Для возобновляемых механизмов кредитования ожидаемые кредитные убытки оцениваются на протяжении периода, в течение которого организация подвергается кредитному риску и ожидаемые кредитные убытки не минимизируются за счет действий по управлению кредитным риском, даже если в результате такого подхода длительность этого периода выходит за границу максимального срока действия договора.

ITG отметила, что датой начала рассматриваемого периода является отчетная дата.

Относительно даты окончания максимального рассматриваемого периода ITG сообщила следующее:

- организация должна учитывать обычные действия по управлению кредитным риском, которые она намерена предпринять;
- период оценки не должен включать рассмотрение действий по управлению для восстановления ранее сокращенных лимитов на активы, ситуация с которыми впоследствии исправлена;

- действия по управлению кредитным риском, направленные на минимизацию кредитных убытков, не ограничиваются действиями, устраняющими подверженность организации кредитному риску;
- если организация периодически осуществляет процесс глубокого анализа и в рамках этого процесса предпринимает действия по управлению кредитным риском, то, возможно, будет уместным считать, что максимальный период оценки не должен выходить за указанную границу.

Оценка недополучения денежных средств при оценке ожидаемых кредитных убытков

Включение в оценку денежных потоков от залогового обеспечения и прочих механизмов повышения качества кредита

ITG согласилась с тем, что при оценке ожидаемых кредитных убытков должны учитываться ожидаемые денежные потоки от залогового обеспечения и прочих механизмов повышения качества кредита, являющихся неотъемлемой частью предусмотренных договором условий финансовых активов и не отражаемых в учете отдельно. Такой подход не ограничивает использование механизмов повышения качества кредита только механизмами, явным образом включенными в условия финансового актива.

Включение в оценку денежных потоков, ожидаемых от продажи в случае дефолта по займу

ITG в целом согласилась с тем, что организация может включать в оценку расчетные будущие потоки от ожидаемых продаж финансовых активов, являющихся частью процесса возмещения, при рассмотрении возможных кредитных убытков или сценариев дефолта для включения в оценку ожидаемых кредитных убытков. ITG подчеркнула, что организация должна иметь намерение и возможность (как юридическую, так и практическую) продать или иным образом передать финансовый актив для прекращения признания.

Прочие вопросы

Кроме того, ITG обсудила следующие шесть вопросов:

- значение термина «эффективная процентная ставка»;
- сфера применения требований для определения периода оценки ожидаемых кредитных убытков для возобновляемых механизмов кредитования;
- оценка ожидаемых кредитных убытков для платежных карт;
- оценка значительного увеличения кредитного риска в отношении финансовых активов со сроком погашения менее 12 месяцев;
- оценка резерва убытков для кредитно-обесцененных финансовых активов;

- представление резерва убытков в бухгалтерском балансе для финансовых активов, оцениваемых по амортизированной стоимости.

Что будет предпринято дальше?

Проведение дальнейших заседаний ITG не предусмотрено и не запланировано. Однако группа ITG будет сохранена, и ее дальнейшие заседания будут проводиться, если обстоятельства обусловят их необходимость.

Совет по стандартам финансового учета США выпустил предварительный вариант документа, посвященного определению бизнеса



Иоанна Деметриу

Совет по МСФО (IASB) обсудил поправки, предложенные Советом по стандартам финансового учета США, и согласился приступить к работе над выпуском предварительного варианта документа, который, как ожидается, будет во многом соответствовать предложениям Совета по стандартам финансового учета США. Иоанна Деметриу из Группы по оказанию консультационных услуг в области бухгалтерского учета подробно рассматривает этот вопрос.

Совет по стандартам финансового учета США (FASB) выпустил проект документа «Разъяснения определения бизнеса» с целью уменьшения существующих на практике различий в области классификации операций в качестве приобретения бизнеса или группы активов. Различные варианты учета, которые появились из-за этой классификации, подчеркивают необходимость уменьшения различий.

Предлагаемые поправки содержат разъяснения, новое руководство и иллюстративные примеры, связанные с вопросом определения бизнеса. Комментарии к предварительному варианту этого документа можно направлять до 22 января 2016 года.

Что нового появилось в определении бизнеса?

Предложения Совета по стандартам финансового учета США, изложенные

в выпущенном документе, заключаются в следующем:

- Бизнес определяется как совокупность видов деятельности и активов, включающая как минимум вклад и значительный процесс, которые совместно способны создавать отдачу. Термин «значительный», использованный при обозначении процесса, в существенной степени подразумевает наличие квалифицированного и компетентного персонала. Предложен структурированный подход к анализу ситуаций, в которых приобретенная совокупность видов деятельности и активов создает отдачу, и ситуаций, в которых приобретенная совокупность активов не создает.
- Отменено требование о том, что совокупность видов деятельности и активов является бизнесом, если участники рынка могут заменить недостающие элементы.
- В поправке предлагается считать, что совокупность активов не является бизнесом, если практически вся

справедливая стоимость приобретенных активов сконцентрирована в одном идентифицируемом активе или группе аналогичных идентифицируемых активов.

- Внесены поправки в определение отдачи, согласно которым основное внимание теперь сосредоточено на товарах и услугах, предоставляемых покупателям, исключая дивиденды, снижение затрат и прочие экономические выгоды.
- Новое предложенное руководство также включает примеры, в которых основное внимание уделяется компаниям сектора недвижимости и фармацевтическим компаниям.
- Предлагаемые поправки будут применяться перспективно.

Последующие шаги

Ожидается, что проект документа Совета по МСФО будет выпущен в течение ближайших шести месяцев.

Последняя информация: МСФО в США



Джон МакКивер

В США по-прежнему уделяют внимание вопросам МСФО, о чем свидетельствуют недавние комментарии КЦББ относительно единого варианта высококачественных общепризнанных стандартов финансовой отчетности. Джон МакКивер из Группы по оказанию консультационных услуг в области финансовой отчетности рассматривает вопрос о том, почему МСФО сохраняют значение для США.

В связи с возможностью перехода США на МСФО уже не произносится фраза: «Не если, а когда». В последнее время прогресс в работе по переходу на МСФО остается малозаметным. На данный момент мы точно знаем одно: в обозримом будущем переход на МСФО в США маловероятен.

В своем выступлении в июне 2015 года Джеймс Шнурр, главный бухгалтер

КЦББ США, рассказал о перспективах МСФО в США. Г-н Шнурр упомянул о высказывании своего предшественника на посту главного бухгалтера КЦББ о том, что мы должны «похоронить МСФО» (на английском языке), и заметил, что такое заявление было преждевременным. В конце он отметил, что, хотя полномасштабный переход на МСФО или возможность применения МСФО вместо ОПБУ США не находит

поддержки у участников процесса, это не означает, что мы «хороним» основополагающую идею единого варианта высококачественных общепризнанных стандартов финансовой отчетности.

Далее г-н Шнурр отметил важность продолжения совместной работы Совета по стандартам финансового учета США и Совета по МСФО для достижения поставленной цели.

Он также говорил об установлении правил, которые облегчат публичным компаниям США добровольное представление в государственные органы финансовой информации в соответствии с МСФО в дополнение к требуемой финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с ОПБУ США.

И хотя переход на МСФО в США в ближайшее время маловероятен, он становится все более актуальным для многих американских компаний - как публичных, так и непубличных, как крупных, так и мелких. Это объясняется в основном следующими причинами:

- 1) проведением международных операций в сфере сделок слияния и поглощения,
- 2) потребностями заинтересованных лиц за пределами США в отношении финансовой информации,
- 3) требованиями о представлении отчетности по МСФО, предъявляемыми к дочерним организациям за пределами США.

Таким образом, в США умение вести «двуязычную» финансовую отчетность становится все более важным.

С точки зрения инвесторов, необходимость понимания МСФО, вероятно, еще более значительна. Американские инвесторы не прекращают

изучать возможности для инвестиций за рубежом. Как показали последние подсчеты, свыше 9 трлн долл. США американского капитала инвестируется в иностранные ценные бумаги.

Американские рынки также остаются открытыми для зарубежных компаний, использующих МСФО для подготовки своей финансовой отчетности. В настоящее время свыше 500 иностранных эмитентов ценных бумаг, рыночная капитализация которых составляет триллионы долларов США, используют МСФО без приведения данных в соответствие с ОПБУ США.

Хотя эпоха сближения стандартов подходит к концу, влияние изменений на финансовую отчетность в результате совместных усилий Совета по МСФО и Совета по стандартам финансового учета США было существенным, и две концепции учета за это время сблизились (примером чего может служить новое руководство по вопросам признания выручки). Хотя формально Совет по МСФО и Совет по стандартам финансового учета США прекратили совместную работу в большинстве областей, различия между двумя концепциями продолжают стираться. Последним примером этого являются изменения в ОПБУ США, касающиеся отражения в отчетности прекращенной деятельности. Новое руководство по этому вопросу в значительной степени соответствует МСФО.

Как повлияет сокращение различий между ОПБУ США и МСФО на переход США на МСФО: приблизит его или отдалит? Только время даст ответ на этот вопрос, но, по крайней мере, мы знаем, что главный бухгалтер КЦББ поддерживает идею о необходимости единого варианта высококачественных общепризнанных стандартов финансовой отчетности. Но возникает следующий вопрос: каким путем можно прийти к этой цели?

10 «узелков на память» в контексте подготовки финансовой отчетности на конец года

Многим организациям предстоит непростой период подготовки финансовой отчетности. Мы предлагаем вашему вниманию 10 «узелков на память», которые могут оказаться полезными для вас при подготовке финансовой отчетности за 2015 год. Более подробную информацию можно найти в последнем выпуске нашего ежеквартального бюллетеня по МСФО (на английском языке), в котором также представлено краткое изложение новых стандартов, которые можно применять в 2015 году.

Интерес регулирующих органов к вопросам, связанным с анализом на обесценение

Вопросы обесценения по-прежнему находятся в центре внимания регулирующих органов. Помните о необходимости анализа событий (как внутренних, так и внешних), которые могут свидетельствовать о наличии обесценения, особое внимание обращайтесь на колебания процентных ставок, цен на сырьевые товары, страновые риски и курсы обмена валют. Убедитесь в том, что ваши основные допущения согласуются с имеющейся информацией об изменениях внешних рыночных показателей. Не забывайте о требованиях к раскрытию информации. Регулирующие органы отмечают, что зачастую организации исходят из неверного представления о том, что ставки дисконтирования и темпы роста в постпрогнозный период являются единственно значимыми ключевыми допущениями, и из-за этого часто забывают включить раскрытие информации о ключевых допущениях, на которых основаны прогнозы денежных потоков.

Оценка и раскрытие информации о справедливой стоимости

Тема оценки и раскрытия информации о справедливой стоимости является предметом постоянного внимания со стороны регулирующих органов. Модели оценки должны соответствовать требованиям МСФО, использование наблюдаемых исходных данных должно быть максимальным, а эмитенты должны использовать котировки на открытом рынке (если такая информация доступна) без корректировок. Если для определения справедливой стоимости привлекается третья сторона, этот факт должен быть раскрыт. Эмитенты должны представлять описание использованных моделей оценки и исходных данных, всех изменений моделей и причин этих изменений, уровней иерархии справедливой стоимости, чувствительности к изменениям ненаблюдаемых данных, а также информацию о том, отличается ли текущее использование от наилучшего и наиболее эффективного использования.

Требования МСФО (IFRS) 12 к раскрытию информации

Цель МСФО (IFRS) 12 - обеспечить для пользователей отчетности возможность оценить характер участия в других организациях и связанные с ними риски. МСФО (IFRS) 12 требует раскрывать значительные суждения и допущения, использованные при определении наличия контроля, совместного контроля или значительного влияния на объект инвестиций. Организация, имеющая существенную неконтролирующую долю в дочерней организации, обязана раскрыть соответствующую информацию. При определении информации о подгруппе, в которую входит дочерняя организация с существенной неконтролирующей долей участия, на консолидированной информации этой подгруппы или же на еще более детализированных данных об отдельных дочерних организациях, имеющих существенные неконтролирующие доли участия, руководство организации должно применить суждение. Эта позиция была подтверждена в январе 2015 года специалистами Комитета по разъяснениям стандартов международной финансовой отчетности (IFRSIC). Более подробную информацию см. здесь: [IFRSs 10 and 12 - Questions and answers \(МСФО \(IFRS\) 10 и 12 - Вопросы и ответы\)](#) и [IFRIC update - January 2015 \(Новости IFRIC - январь 2015 года\)](#) (на английском языке).

Государственная помощь ЕС

Европейская комиссия (ЕК) рассмотрела четыре случая в связи с государственной помощью ЕС. В двух случаях ЕК уже давала странам - членам ЕС указание о возврате государственной помощи, предоставление которой комиссия сочла незаконной. Эти решения уже привлекли внимание средств массовой информации, и мы рекомендуем организациям тщательно оценивать необходимость раскрытия неопределенности в оценках, если подобная ситуация может их затронуть.

Налогообложение

Регулирующие органы во всем мире продолжают серьезно заниматься вопросами налогового учета и раскрытия информации в этой области. Одной из областей, которым уделяется особое внимание, является сверка условной и эффективной ставки налога компании. У компаний возникали трудности в следующих случаях:

- в случае сверки статей, агрегированных на уровне, не обеспечивающем предоставление инвесторам достаточной информации для понимания размера устойчивой ставки налогов;
- описание статей сверки не соответствовало стратегическому отчету и было неясным;
- выполнялась сверка только текущих, а не итоговых сумм налогообложения.

Налоговые неопределенности увеличиваются в результате последних вызовов со стороны глобальных и европейских институтов и национальных правительств. Поэтому возрастает значимость раскрытия информации о налоговых рисках, учетной политике, суждениях и оценках.

Представление информации и классификация в отчете о движении денежных средств

Многими регулирующими органами предусмотрено, что денежное пособие является областью, в которой приходится предоставлять подробные и точные информационные данные о движении денежных средств в отчете. Предоставление информации о движении денежных средств является важным этапом процесса подготовки финансовой отчетности. Классификация какой-либо статьи как относящейся к операционной, финансовой или инвестиционной деятельности может потребовать использования суждения.

Чаще всего озабоченность вызывают следующие области:

- денежные потоки от деятельности, связанной с хеджированием, классифицируются аналогично хеджируемым операциям;
- приобретение собственных акций классифицируется как финансовая деятельность;
- займы, предоставленные связанным сторонам, классифицируются как инвестиционная деятельность;
- затраты по сделке, понесенные при объединении бизнеса, включаются в состав операционной деятельности;
- если приобретатель оплачивает существующий долг объекта приобретения, это должно классифицироваться как финансовая деятельность, в случае если выбор в пользу оплаты долга был сделан по собственному решению приобретателя. В противном случае это классифицируется как инвестиционная деятельность;
- выплаты в адрес неконтролирующей доли участия классифицируются как финансовая деятельность;
- существенные денежные потоки, относящиеся к дополнительным или редким видам деятельности, должны быть четко представлены в отчете о движении денежных средств.

Соглашения о финансировании поставщика

Количество вопросов относительно учета соглашений о финансировании поставщика остается высоким. В связи с указанными соглашениями возникает вопрос о том, следует ли прекратить признание торговой кредиторской задолженности, возникающей в связи с финансированием поставщиков, и заменить ее банковскими займами. Учет соглашений о финансировании поставщика будет зависеть от конкретных фактов и обстоятельств такой сделки.

Реструктуризация долга

Мы по-прежнему получаем много вопросов по реструктуризации выпущенных долговых инструментов, например, кредитных линий или финансирования путем выпуска облигаций. Некоторые актуальные вопросы по этой теме рассматриваются ниже.

МСФО (IAS) 39 требует проведения следующей оценки: имеют ли место существенные изменения в условиях нового и прежнего долга при замене или модификации существующего обязательства другим обязательством в отношениях между тем же заемщиком/кредитором. Кроме

того, областями, в которых необходимо применять суждение, являются учет прибыли или убытка от модификации/погашения и учет выплат, возникших в процессе пересмотра условий.

Небанковская организация может привлечь в качестве посредника банковское учреждение, например, для выкупа

первоначально выпущенных облигаций и размещения среди инвесторов модифицированных облигаций. Ключевой вопрос, требующий осторожного применения суждений, заключается в том, в какой роли выступает банк при проведении такой операции — в качестве агента или принципала, однако этот вопрос в очень значительной степени зависит от суждения.

Учет модификаций в случае неиспользованных механизмов кредитования.

Договоренности о денежных

Многие группы компаний имеют договоренности о денежных пулах. МСФО (IAS) 32 (на английском языке) содержит руководство по проведению взаимозачета финансовых активов и финансовых обязательств. Такие договоренности могут иметь разные формы, включая соглашения об условном неттировании позиций подразделений группы, в рамках которых фактического движения денежных средств не происходит, однако начисляются проценты по чистой позиции. В таких случаях проведение взаимозачета не будет корректным, поскольку фактического движения денежных средств не происходит и отсутствует намерение произвести зачет по денежным позициям. Применение руководства может быть сложным. При оценке таких договоренностей важно четко понимать их операционные и договорные положения.

Операции продажи с обратной арендой

Отмечен рост количества вопросов, возникающих в связи с операциями продажи с обратной арендой. Оценка этих операций должна проводиться очень осторожно. Содержание операции может указывать на то, что некоторые операции являются не арендой, а обеспеченными залогом заимствованиями. Также следует проявлять осторожность при оценке наличия коммерческого содержания во внутригрупповых соглашениях о продаже с обратной покупкой.

Издание Cannon Street Press

Договоры страхования

Совет по МСФО продолжил обсуждение проекта по договорам страхования. В ноябре 2015 года Совет по МСФО принял решение сохранить практику применения разных моделей для разных договоров страхования. К договорам с правом прямого участия страхователя в прибылях страховщика будет применяться подход на основе переменных сумм оплаты, тогда как в отношении других договоров, включая договоры с правом косвенного участия страхователя, будет использоваться общая модель.

Сопоставление общей модели и подхода на основе переменных сумм оплаты

Согласно подходу на основе переменных сумм оплаты, все обязательства переоцениваются по текущим процентным ставкам. По общей модели часть обязательства (сервисная маржа по договорам) переоценивается по процентной ставке на момент начала действия договора.

Подход на основе переменных сумм оплаты предполагает, что изменения в финансовых гарантиях отражаются в сервисной марже по договорам, тогда как общая модель предусматривает их отражение в составе прибылей и убытков.

Предварительные решения

Совет по МСФО принял предварительное решение о том, что подход на основе переменных сумм оплаты не подлежит изменению. Для финансовых гарантий, встроенных в договоры страхования, изменения справедливой стоимости базовых статей, упоминаемых в договорах страхования, признаются в отчете о совокупном доходе в каждом периоде.

Кроме того, Совет по МСФО принял предварительное решение не требовать или не разрешать переоценку сервисной маржи по договорам с использованием текущих ставок дисконтирования в рамках общей модели.

Вопросы, возникающие вследствие применения подхода на основе переменных сумм оплаты

Совет по МСФО принял следующие предварительные решения о том, что:

- организациям должно быть разрешено оценивать инвестиционную недвижимость, инвестиции в ассоциированные организации, недвижимость, занимаемую владельцем, собственный долг и собственные акции, если они являются базовыми активами для договора с правом прямого участия страхователя в прибыли страховщика, по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в отчете о прибылях и убытках;
- необходимо упростить оценку сервисной маржи по договору при использовании ретроспективного подхода в переходный период для договоров с правом прямого участия страхователя;
- организация должна при определенных обстоятельствах применять вариант признания изменений в стоимости гарантии, встроенной в договор страхования с правом прямого участия, в составе прибылей или убытков перспективно с даты первоначального применения стандарта.

Классификация и оценка операций по выплатам, основанным, на акциях (предлагаемые поправки к МСФО (IFRS) 2)

Совет по МСФО обсудил краткий обзор и анализ писем с комментариями, которые были получены по проекту

для обсуждения, опубликованному в ноябре 2014 года, и рекомендации Комитета по разъяснениям. Совет

по МСФО принял предварительное решение продолжить работу по завершению анализа предложенных поправок в соответствии с рекомендациями Комитета по разъяснениям с учетом некоторых изменений следующего содержания:

- добавить пример раскрытия информации о расчетной сумме денежных средств, которые организация предполагает уплатить в связи с удержанием налогового обязательства сотрудника в случаях, когда вознаграждение в форме выплат на основе акций с расчетами на нетто-основе классифицируется как предусматривающее расчеты долевыми инструментами при использовании предлагаемого исключения,
- четко указать, что предлагаемое исключение для классификации вознаграждения в форме выплат на основе акций с расчетами на нетто-основе не применяется к акциям, удержанным сверх суммы обязательства по удержанию налогов.

Санта-Клаус и новый стандарт по аренде

Александр Вудфорд представляет интересный предпраздничный рассказ с описанием новых проблем с бухгалтером, которые появились у Санта-Клауса.



Александр Вудфорд

Этим утром, накануне Рождества, Главный Эльф, отвечающий за финансовую отчетность, отдыхал в своем гроте после отправки меморандума о новом перспективном проекте Санты по производству оленьего сыра. В течение нескольких месяцев все было довольно спокойно в связи с приходом долгожданных новостей о переносе МСФО (IFRS) 15 на более поздний срок, однако, услышав приближающиеся к его двери шаги, Эльф с опаской подумал о том, что, видимо, спокойные деньки подходят к концу.

Санта ворвался в грот без стука. Его лицо покраснело, он задышался и размахивал маленькой красной книжкой с логотипом Совета по МСФО на обложке.

«Ты это видел? Этот проект начался почти 20 лет назад, и я уже надеялся, что он никогда не закончится!» - выдохнул он, бросив книжку на стол Эльфа.

Когда Эльф взял книжку в руки, у него тоже кровь прилила к лицу, и он воскликнул: «Ой, эксклюзивный экземпляр нового, еще не опубликованного стандарта по аренде!»

«Когда мы заключали договор продажи с обратной арендой этого участка после глобального экономического кризиса для привлечения необходимых нам средств, я надеялся, что он никогда не окажется на нашем балансе!» - сказал Санта, указав в сторону Северного полюса через окно.

«Действительно, все это будет на нашем балансе с обязательством выплачивать аренду!» - воскликнул Эльф. - Вначале, возможно, нам повезло, что наши действия не были квалифицированы как операционная аренда, когда мы заявили о том, что Северный полюс не является специализированным активом!»

Кажется, это заявление совсем не впечатлило Санту.

«Санта, давай будем смотреть на это оптимистически! Это окажет положительное влияние на нашу EBITDARF!» - продолжал Эльф, ссылаясь на альтернативный показатель результатов деятельности, столь любимый Сантой, - прибыль до вычета процентов, налогов, амортизации основных средств, нематериальных активов и корма для оленей (Earnings before Interest, Tax, Depreciation, Amortisation and Reindeer Food), - который стал основной темой его комментариев в годовом отчете.

«Ну да, это может оказаться действительно полезным при условии, что мы будем внимательно следить за новыми указаниями регулирующего органа в отношении альтернативных показателей деятельности, о чем ты не устает напоминать мне!» - сказал Санта, немного успокоившись.

«В этом есть и другие плюсы, Санта. Давай я объясню!» - сказал Эльф, вставая со стула и подходя к теплому камину.

«Возьмем, например, контракты, которые мы заключаем каждый год на право использовать дымоходы в домах людей для доставки наших подарков. Наш контракт включает только одно Рождество без возможности продления (как нам известно, мы доставляем подарки только тем, кто хорошо себя ведет), и в стандарте есть исключение для признания таких краткосрочных договоров аренды, как эти, в бухгалтерском балансе! Кроме того, не все средства, которые мы уплачиваем производителю за наши сани каждый месяц, будут отражаться на балансе! Их большая часть относится к затратам на сервис и обслуживание, и эту часть будет необходимо отделить от арендной платы и учитывать так, как мы это делаем сегодня!»

Санта по-прежнему не выглядел счастливым, и Эльф подошел к окну, через которое были видны пасущиеся олени. «Хорошо, а что ты скажешь на это? Если мы продолжим реализовывать твои планы по производству сыра из молока оленей «Санта», договоры, по которым мы арендуем оленей, будут исключены из сферы применения стандарта, так как в этом случае они будут квалифицироваться как биологические активы, потому что в их отношении мы будем осуществлять сельскохозяйственную деятельность!»

Санта задумался, взглянул на оленя по имени Скакун и его огромные рога и воскликнул: «Хорошо, но это же не поможет в случае с самцами оленей, не так ли?»

Эльф смутился и сделал пометку в своем блокноте о раскрытии суждения в отношении гендерной принадлежности оленей в финансовой отчетности за следующий год.

«Нет, но аренда носа Рудольфа может подпадать под исключение, так как это, безусловно, малоценный актив!» - сказал Эльф, улыбнувшись сам себе, пока он наблюдал за мерцанием носа главного оленя в свете раннего утра. За окном начал падать снег. Такая перспектива немного приободрила Санту, и он обратил внимание на кипу красно-белых упакованных костюмов, лежавших в углу: «А что с тысячами костюмов Санта-Клауса, которые мы сдаем в аренду каждый год, нужно ли нам менять что-нибудь в их отношении?»

«Нет! - радостно ответил Эльф, - так как мы выступаем в роли арендодателя, то все останется в основном так же, как и сейчас!»

«Тогда все не так плохо», - сказал Санта и почти сразу же пожалел о своих словах, так как он услышал, что его зовет г-жа Клаус.

«Некоторые вещи никогда не меняются», - подумал Эльф, наблюдая за тем, как Санта выбежал из его грота и поспешил на отдаленные, но явно разгневанные крики Руководителя, принимающего операционные решения. Конечно, она только что прочитала меморандум о проекте по производству оленьего сыра и поняла, насколько это уменьшит бюджет других капитальных затрат на следующий год!

Ознакомились ли вы с содержанием последних блогов PwC по МСФО (на английском языке)?

Катя ван дер Куип задается вопросом о безвозмездной передаче: будут ли экономически похожие случаи учитываться одинаково в соответствии с новым стандартом о выручке?

Брайен Питерс призывает действовать те организации, которые хотели бы избежать отнесения затрат на отчет о прибылях и убытках в результате пенсионных начислений.

Лийор Спаццолли размышляет о приверженности человечества «названиям» даже в случаях, когда они не являются правильными.

Гороскоп на 2016 год

Карл Янсе ван Ренсбург узнал, что нам предсказывают звезды...



Карл Янсе ван Ренсбург

Водолей (20 января—18 февраля)

Вы стоите на распутье. Вам нужно по-новому взглянуть на свое будущее. Задайте себе вопрос: По - это один из телепузиков? Если вы ответили «да», то, возможно, настало время двигаться дальше.

Близнецы (21 мая—21 июня)

Совет по МСФО и Совет по стандартам финансового учета США подтвердили, что строить отношения - задача сложная, поэтому по возможности избегайте их в 2016 году. Да кого мы обманываем? Вы же бухгалтер...

Весы (23 сентября— 22 октября)

Кто-то играет на ваших нервах. Или, быть может, это просто Купидон забавляется. В будущем вас ждет встреча с высоким темным незнакомцем по имени Лизинг.

Рыбы (19 февраля— 20 марта)

Стремясь оградить себя от возможных потерь, вы окружили себя живой изгородью хеджирования, которая активно разрослась за этот месяц. Возможно, пора доставать садовые ножницы. Быть может, от этой изгороди уже нет никакого толка, так как соседи без труда могут заглянуть в ваш сад.

Рак (22 июня—22 июля)

Сделайте глубокий вдох и выдох, оцените свое положение и постарайтесь постичь дзен. Не надо геройствовать. Подумайте о внедрении стандартов заранее. Сроки вступления их в силу сдвинулись, и вам тоже пора двигаться дальше.

Скорпион (23 октября—21 ноября)

Вас переполняет тяга к приключениям, вы готовы сворачивать горы. Пока вы полны авантюризма, почему бы не встряхнуться и не внести немного разнообразия в свою жизнь? Возьмите сегодня в автомате Twix вместо Kit-Kat.

Овен (21 марта—19 апреля)

Будучи бухгалтером, вы все время что-то оцениваете, но ничего не цените. Не скупитесь. Вы прочитали проекты МСФО и теперь заслуживаете немного тепла и ласки. Возможно, ваш кредитный лимит увеличится.

Лев (23 июля— 22 августа)

Сейчас отличное время для путешествий. Хотя погодите, ведь настала горячая пора, период интенсивной работы. Ничего страшного. Учтите, что в вашем созвездии находится Марс, не рассчитывайте увидеть дневной свет в ближайшие несколько месяцев.

Стрелец (22 ноября— 21 декабря)

Как правило, развлечения - это по вашей части. Однако умерьте пыл и не заходите слишком далеко, иначе вы отправите сообщение о том, что вы действительно думаете по поводу нового стандарта по аренде вместо своего коллеги Совету по МСФО.

Телец (20 апреля—20 мая)

Вы по-прежнему пытаетесь взобраться на лестницу недвижимости. Не волнуйтесь. Просто продолжайте продлевать сроки аренды, и в награду вы получите красивый дом. На бумаге...

Дева (23 августа— 22 сентября)

Вы чувствуете, что вам необходимо возместить ущерб, нанесенный вашему телу за время праздников. Не забудьте раскрыть необходимую информацию!

Козерог (22 декабря—19 января)

Выбросьте эту кучу старых книг, которая выросла почти до потолка. За ней вы обнаружите своего коллегу, с которым можете поболтать. Возможно, вы даже захотите поделиться своим Руководством по МСФО PwC за 2016 год. Именно с этого начинают победители...

Краткий обзор вопросов к МСФО (IAS) 11, отклоненных Комитетом по разъяснениям



Вивиан Лай

Вивиан Лай из международной группы по оказанию консультационных услуг в области финансовой отчетности рассматривает практические последствия отклонения КРМФО поправок и разъяснений к МСФО (IAS) 11. *Ищете ответ на вопрос? Возможно, он уже найден специалистами.*

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 среде называют «неразъясненными вопросами» или вопросами, не подлежащими разъяснению («not an IFRIC» или «NIFRIC»). Всем вопросам, не подлежащим разъяснению, присваиваются коды (начиная с 2002 года), и они включаются в «зеленую книгу» стандартов, публикуемую Советом по МСФО, хотя в методологическом плане они не признаются в официальной литературе. В этой новой серии статей мы рассмотрим ту информацию, которую вам необходимо знать о вопросах, которые были «отклонены» Комитетом по разъяснениям. Мы будем освещать их последовательно по каждому стандарту и в настоящей статье рассмотрим их применительно к МСФО (IAS) 11 (см. ниже).

МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство» касается договоров, заключаемых с целью строительства объекта или группы объектов, которые тесно взаимосвязаны или взаимозависимы по конструкции, технологии и функциям или по конечному назначению или использованию. В строительной отрасли проекты предусматривают выполнение множества задач и целей, которые могут представлять значительную сложность. В некоторой степени это также относится и к учету договоров на строительство. За последние 13 лет в Комитет по разъяснениям было направлено шесть вопросов по МСФО (IAS) 11.

Затраты, понесенные перед заключением договора (август 2002 года)

В некоторых отраслях организации несут значительные затраты на этапе до заключения договора. В Комитет по разъяснениям был направлен запрос о предоставлении разъяснений относительно того, в какой момент следует признавать актив (в отличие от расхода) в отношении затрат,

понесенных перед заключением договора.

Комитет по разъяснениям согласился с тем, что МСФО (IAS) 11 содержит руководство по учету затрат, понесенных до заключения договоров на строительство, и что это руководство может применяться в аналогичных обстоятельствах. Однако Комитет по разъяснениям отметил, что решение о капитализации затрат, понесенных до заключения договоров, должно приниматься с большой осторожностью.

Контракты на продажу жилой недвижимости на этапе строительства (ноябрь 2004 года)

В Комитет по разъяснениям поступил запрос о рассмотрении вопроса применения МСФО (IAS) 11 и МСФО (IAS) 18 при продаже жилой недвижимости на этапе строительства.

Комитет по разъяснениям согласился с тем, что контракты на продажу на этапе строительства могут не соответствовать определению договоров на строительство в МСФО (IAS) 11. Если договоры на продажу на этапе строительства

не соответствуют определению договоров на строительство, руководство МСФО (IAS) 18 не допускает признания выручки до перехода права собственности, если риски и выгоды, связанные с правом собственности, не переходят к покупателю раньше.

Впоследствии совет выпустил КРМФО (IFRIC) 15 «Соглашения на строительство объектов недвижимости», чтобы уточнить, какой стандарт (МСФО (IAS) 18 «Выручка» или МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство») должен применяться по отношению к конкретным операциям.

Классификация активов по договору (июнь 2005 года)

В рамках проекта по концессионным соглашениям на предоставление услуг Комитет по разъяснениям рассматривал «сумму задолженности покупателей» как финансовый актив. Однако организация не должна капитализировать проценты по договорам на строительство, так как они не являются квалифицируемыми активами (согласно определению в МСФО (IAS) 23), а вместо этого должна начислять проценты на финансовый актив, возникающий в результате выполнения данных договоров на строительство. В 2006 году был выпущен КРМФО (IFRIC) 12 «Концессионные соглашения на предоставление услуг», в котором содержалось руководство по данному вопросу.

Распределение прибыли в рамках одного договора (ноябрь 2006 года)

Комитет по разъяснениям рассмотрел в рамках обсуждения концессионных соглашений на предоставление услуг вопрос о том, следует ли определять разную маржу прибыли для разных компонентов одного договора.

В случае одного договора на строительство и другие услуги, непосредственно не относящихся к строительной деятельности, МСФО (IAS) 18 требует, чтобы договор был разделен на два компонента: компонент по строительству, подпадающий под действие МСФО (IAS) 11, и компонент по услугам, входящий в сферу применения МСФО (IAS) 18, в целях отражения сути операции. В силу этого по разным компонентам одного договора может признаваться разная маржа прибыли.

В дальнейшем это положение было включено в КРМФО (IFRIC) 12 «Концессионные соглашения на предоставление услуг».

Отражение затрат на продажу (май 2009 года)

В Комитет по разъяснениям поступил запрос уточнить следующее: как застройщик должен учитывать коммерческие и маркетинговые расходы, понесенные в период строительства, которые относятся к определенному проекту по строительству недвижимости. Комитет по разъяснениям отметил, что некоторые прямые и дополнительные затраты, возмещаемые в результате обеспечения заключения договора с заказчиком, могут капитализироваться в редких случаях, при наличии определенных обстоятельств.

Учет таких затрат зависит от конкретных фактов и обстоятельств. Таким образом, Комитет по разъяснениям отметил, что невозможно сделать вывод о надлежащем методе учета для широких категорий коммерческих и маркетинговых расходов в любых обстоятельствах. Этот вопрос не был включен в повестку Комитета для дальнейшего рассмотрения.

Краткий обзор отклоненных вопросов, относящихся к МСФО (IAS) 11

Вопрос	Краткий вывод
Затраты, понесенные перед заключением договора (август 2002 года)	В Комитет по разъяснениям поступил запрос о предоставлении руководства относительно того, в какой момент следует признавать актив (в отличие от расхода) в отношении затрат, понесенных перед заключением договора, в случае поставки товаров или услуг. Комитет по разъяснениям отметил, что МСФО (IAS) 11 содержит руководство, которое может применяться по аналогии.
Учет проектов: учет со стороны заказчика (сентябрь 2004 года)	В Комитет по разъяснениям поступил запрос о предоставлении руководства о надлежащем учете заказчиком проекта на строительство по мере его реализации, начиная с подписания договора до его завершения. Комитет по разъяснениям не включил этот вопрос в свой план работы в связи с тем, что этот вопрос относится к применению стандарта, а не к принципу, лежащему в его основе.
Контракты на продажу жилой недвижимости на этапе строительства (ноябрь 2004 года)	В Комитет по разъяснениям поступил запрос о рассмотрении вопроса применения МСФО (IAS) 11 и МСФО (IAS) 18 относительно продажи жилой недвижимости на этапе строительства. Комитет по разъяснениям согласился с тем, что контракты на продажу на этапе строительства могут не соответствовать определению договоров на строительство в МСФО (IAS) 11. Впоследствии этот вопрос был рассмотрен в рамках КРМФО (IFRIC) 15 «Соглашения на строительство объектов недвижимости».
Классификация активов по договору (июнь 2005 года)	В рамках проекта по концессионным соглашениям на предоставление услуг Комитет по разъяснениям рассматривал «сумму задолженности покупателей» как финансовый актив. Однако организация не должна капитализировать проценты по договорам на строительство, а вместо этого она должна начислять проценты на финансовый актив, возникающий в результате выполнения данных договоров на строительство. Впоследствии Комитет по разъяснениям отложил рассмотрение данного вопроса до тех пор, пока не доработан проект о концессионных соглашениях на предоставление услуг.
Распределение прибыли в рамках одного договора (ноябрь 2006 года)	Комитет по разъяснениям определил, что по разным компонентам одного договора, который можно разделить на компонент, относящийся к строительству, и компонент, связанный с услугами, может признаваться разная маржа прибыли. В дальнейшем этот вопрос был рассмотрен в рамках КРМФО (IFRIC) 12 «Концессионные соглашения на предоставление услуг».
Отражение затрат на продажу (май 2009 года)	В Комитет по разъяснениям поступил запрос об уточнении того, как застройщик должен учитывать коммерческие и маркетинговые расходы, понесенные в период строительства, которые относятся к определенному проекту по строительству недвижимости. Комитет по разъяснениям отметил, что некоторые прямые и дополнительные затраты, возмещаемые в результате обеспечения заключения точно идентифицируемого договора с заказчиком, могут капитализироваться в редких случаях при наличии определенных обстоятельств.

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



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



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

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.

