

Вестник МСФО

В этом выпуске:

- 1 МСФО (IFRS) 16 «Аренда»
Краткий обзор нового стандарта
- 2 Поправки к МСФО (IAS) 12, имеющие ограниченную сферу применения
Признание отложенных налоговых активов по нерезализованным убыткам
- 3 Отклонение поправок Комитетом по разъяснениям
Различные темы
- 4 Отмена формулы P*Q
- 5 Издание Cannon Street Press
Договоры страхования
Выручка по договорам с покупателями
Оценка долей участия в ассоциированных организациях и совместных предприятиях
- 6 Отклонение поправок Комитетом по разъяснениям МСФО (IAS) 12
- 7 На последней странице

Полет завершен: Совет по МСФО опубликовал новый стандарт по учету аренды

Совет по МСФО завершил длительный проект по учету аренды и опубликовал МСФО (IFRS) 16 «Аренда». Хольгер Мюрер из Группы по оказанию консультационных услуг в области бухгалтерского учета подробно рассказывает об этом.

Спустя почти восемь лет после того, как сэр Дэвид Твиди (на английском языке), бывший в то время председателем Совета по МСФО, выразил желание хотя бы однажды в жизни совершить полет на самолете, находящемся на балансе авиакомпании, Совет по МСФО ввел новую модель учета для арендаторов и осуществил мечту г-на Твиди - через несколько дней после Рождества.

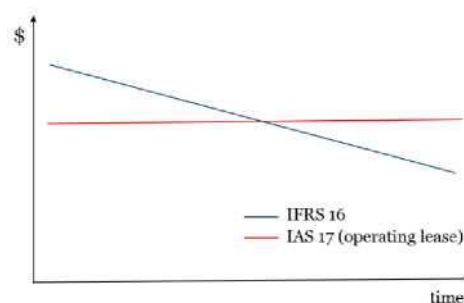
Но этот полет был долгим, и некоторые могут выразить сомнение в том, что он закончился действительно мягкой посадкой...

Что изменилось? Порядок учета, применяемый арендатором

В соответствии с МСФО (IFRS) 16 арендаторы больше не должны разделять аренду на финансовую (с учетом на балансе) и операционную (с учетом на забалансовых счетах). Вместо этого практически по всем договорам аренды арендаторы должны признавать обязательство по аренде, отражающее будущие арендные платежи, и «актив, представляющий собой право на использование».

Логическим обоснованием новой модели является тот факт, что с экономической точки зрения договор аренды равноценен приобретению права на использование актива, а стоимость покупки оплачивается частями.

Арендаторы отражают процентные расходы по обязательству по аренде и амортизационные отчисления по активу, представляющему собой право на использование. По сравнению с порядком учета операционной аренды согласно МСФО (IAS) 17, такой подход изменит не только представление информации в отчете о прибылях и убытках (в соответствии с МСФО IAS (17) арендные платежи должны быть представлены единой суммой в составе операционных расходов), но и общую сумму расходов, признаваемых в каждом периоде. Начисление амортизации линейным методом по активу, представляющему собой право на использование, и применение метода эффективной процентной ставки в отношении обязательства по аренде приведет к увеличению общей суммы, отражаемой в составе прибыли и убытков в первые годы аренды, и к ее снижению в последующие годы. Это проиллюстрировано на представленном ниже графике:





Хольгер Мюрер

В отчете о движении денежных средств арендные платежи по договорам, которые ранее классифицировались как договоры операционной аренды, теперь не будут полностью представляться в составе денежных потоков от операционной деятельности. Та часть арендных платежей, которая является погашением основной суммы обязательства по аренде, будет отнесена к финансовой деятельности. Представление той части, которая отражает погашение процентов, зависит от общей политики организации по учету уплаченных процентов (т. е. от признания этих сумм в составе операционной или финансовой деятельности). Платежи по краткосрочной аренде, по аренде малоценных активов и переменные арендные платежи, не включенные в оценку обязательства по аренде, являются частью операционной деятельности.

Освобождения

Совет по МСФО предусмотрел случаи возможного освобождения от этих требований для краткосрочной аренды (не более 12 месяцев) и аренды малоценных активов (имеющих стоимость до 5 000 долларов США на дату начала использования). Если организация решает воспользоваться одним из этих освобождений, договор аренды отражается аналогично тому, как в настоящее время отражается операционная аренда (т. е. платежи признаются на основе прямолинейного или другого систематического метода, наилучшим образом отражающего характер выгоды арендатора).

Порядок учета, применяемый арендодателем

Для арендодателей учет остался практически неизменным по сравнению с МСФО (IAS) 17. При этом в МСФО (IFRS) 16 были добавлены новые существенные требования к раскрытию информации. МСФО (IFRS) 16 требует представления дополнительной информации относительно управления арендодателем риском, связанным с остаточной долей в базовом активе. Кроме того, арендодатель теперь должен представлять информацию,

раскрываемую в соответствии с МСФО (IAS) 16 для каждого класса основных средств, отдельно для активов, передаваемых в операционную аренду, и активов, не передаваемых в операционную аренду.

Подробное руководство по определению аренды

МСФО (IFRS) 16 определяет аренду как договор (или часть договора), предоставляющий право на использование актива (базового актива) в течение определенного периода времени в обмен на возмещение. На первый взгляд это определение кажется достаточно однозначным. Однако на практике совсем непросто будет решить, каким образом актив, являющийся предметом аренды, становится идентифицированным активом и как именно предоставляется «право на использование».

Для того чтобы облегчить выполнение этого анализа, Совет по МСФО включил в стандарт подробное руководство в отношении определения аренды, которое рассматривает этот вопрос более детально и глубоко, чем существующее руководство в МСФО (IAS) 17 и КРМФО 4.

...и как это повлияет на КПД?

На арендаторов, заключивших договоры аренды, которые в соответствии с МСФО (IAS) 17 классифицировались как договоры операционной аренды, новый стандарт может оказать серьезное влияние. Очевидно, что признание обязательства по аренде почти для всех договоров аренды приводит к увеличению показателя отношения обязательств к собственному капиталу.

Но показатели, связанные с бухгалтерским балансом, - это только часть общей картины. Так как теперь та часть арендных платежей, которая отражает погашение процентов, будет представляться как финансовые расходы, показатель прибыли до вычета расходов по процентам и налогам (ЕБИТ) в соответствии с новым стандартом увеличится. Прибыль до вычета расходов по процентам, налогам и амортизации (ЕБИТДА) увеличится еще

больше в связи с амортизацией актива, представляющего собой право на использование.

Переход на новый порядок учета

МСФО (IFRS) 16 применяется к годовым отчетным периодам, начинающимся 1 января 2019 года или после этой даты. Досрочное применение стандарта разрешается. Однако в связи с наличием взаимосвязи между МСФО (IFRS) 16 и МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» досрочное применение носит ограниченный характер и допустимо только для организаций, которые также (досрочно) применяют МСФО (IFRS) 15.

Для арендаторов в МСФО (IFRS) 16 предусмотрено несколько практических решений и упрощений в период перехода на новый стандарт. В частности, Совет по МСФО разрешает применение упрощенного подхода в качестве альтернативы полному ретроспективному применению в соответствии с МСФО (IAS) 8. Согласно этому подходу совокупный эффект от первого применения нового стандарта отражается как корректировка остатка нераспределенной прибыли на дату первоначального применения. Пересчет

сравнительной информации не требуется.

Существующие договоры аренды учитываются по ранее действовавшим стандартам. Арендодатели и арендаторы не должны возвращаться к вопросу о том, отвечает ли определению аренды договор, который они уже отражают в учете.

Последующие шаги

Окончательная редакция стандарта вступает в силу с 1 января 2019 года. Появление нового руководства может потребовать внесения изменений в системы, процессы и средства контроля. Руководству компаний следует уже в этом году оценить последствия перехода на новый стандарт с тем, чтобы обеспечить наличие достаточного периода времени для внедрения изменений и сбора информации, необходимой для перехода.

Более подробную информацию можно найти на сайте [In Depth](#) (на английском языке), нашей [недавно созданной онлайн-конференции](#) (на английском языке), а более детально руководство будет освещаться в публикуемых новостях на сайте [Infomr](#).

Совет по МСФО выпустил поправки к МСФО (IAS) 12, имеющие ограниченную сферу применения



Джон Чан

Джон Чан из Группы по оказанию консультационных услуг в области бухгалтерского учета информирует нас об уточненном руководстве по признанию отложенных налоговых активов в отношении нереализованных убытков.

Эти поправки появились в результате направления в Комитет по разъяснениям вопроса об учете отложенных налоговых активов, возникающих в результате долговых инвестиций, оцениваемых по справедливой стоимости. Совет по МСФО отметил факт применения на практике разных методов и в связи с этим разработал поправки с ограниченной сферой применения для разъяснения МСФО (IAS) 12.

Изменились ли принципы, заложенные в основе МСФО (IAS) 12?

Нет, не изменились. Поправки вносят разъяснения в руководство в МСФО (IAS) 12 за счет дополнительных примеров и более подробного изложения некоторых требований. Эти поправки не изменяют основополагающих принципов признания отложенных налоговых активов.

Какие внесены разъяснения?

Когда возникают временные разницы?

Данная поправка разъясняет, что временная разница рассчитывается путем сравнения балансовой стоимости актива с его налоговой базой на конец отчетного периода.

Когда организация решает вопрос о наличии временных разниц, она не должна принимать во внимание следующее:

- (1) ожидаемый способ возмещения соответствующих активов (например, в результате продажи или использования);
- (2) наличие высокой вероятности того, что отложенный налоговый актив, возникающий в результате вычитаемой

временной разницы, окажется возмещаемым.

Каким образом оценивается будущая налогооблагаемая прибыль?

Совет по МСФО разъяснил, что:

- (1) определение наличия и суммы временных разниц и
- (2) оценка будущей налогооблагаемой прибыли, за счет которой могут быть реализованы отложенные налоговые активы,

- это два отдельных этапа.

Оценка будущей налогооблагаемой прибыли включает ожидание того, что организация получит возмещение, превышающее балансовую стоимость актива. Поэтому, если организация считает вероятным, что она сможет выручить сумму, превышающую балансовую стоимость актива на конец отчетного периода, она должна включить это допущение в оценку будущей налогооблагаемой прибыли.

Как должна производиться оценка возмещаемости отложенного налогового актива — на совместной или индивидуальной основе?

Это зависит от налогового законодательства. Отложенные налоговые активы оцениваются совместно с прочими отложенными налоговыми активами, если налоговое законодательство не устанавливает ограничений на источники налогооблагаемой прибыли, за счет которой могут быть возмещены определенные виды отложенных налоговых активов. Если такие ограничения существуют, отложенные

налоговые активы оцениваются совместно только с отложенными налоговыми активами такого же вида.

Каким образом отложенные налоговые активы влияют на будущую налогооблагаемую прибыль?

Налоговые вычеты, возникающие в результате сторнирования отложенных налоговых активов, исключаются из расчетной будущей налогооблагаемой прибыли, используемой для оценки возмещаемости этих активов.

Дата вступления в силу и переход на новый порядок учета

Данные поправки применяются для годовых периодов, начинающихся 1 января 2017 года или после этой даты.

Досрочное применение разрешается. При первом применении данной поправки организация может принять решение признавать любое изменение в сумме остатка собственного капитала на начало наиболее раннего сравнительного периода, представленного в составе нераспределенной прибыли на начало периода (или другого компонента собственного капитала в зависимости от обстоятельств), без распределения этого изменения по различным компонентам собственного капитала.

Для кого это важно?

Данные поправки не ограничиваются каким-либо конкретным видом или классом активов и разъясняют ряд общих принципов, лежащих в основе учета отложенных налоговых активов.

Отклонение поправок и разъяснений к МСФО

Комитет по разъяснениям недавно принял решение не включать некоторые вопросы в план работы Комитета. Габриэла Мендес, Иоанна Деметриу и Анна Швейцер из Группы по оказанию консультационных услуг в области бухгалтерского учета подробно рассматривают практические последствия этого решения.



Габриэла Мендес

Лишь по небольшой части вопросов, обсуждаемых Комитетом по разъяснениям, выпускаются разъяснения (см. приведенные ниже материалы по вопросам, не подлежащим разъяснению («NIFRIC»), и материалы предыдущих выпусков Вестника МСФО). На январском заседании Комитета по разъяснениям было принято решение не предоставлять разъяснений по очень большому количеству вопросов, и поэтому мы решили, что следует поговорить об этом поподробнее.

МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»

В какой степени убыток от обесценения может быть распределен на внеоборотные активы в составе выбывающей группы?

Комитет подтвердил, что сумма обесценения, подлежащая признанию в составе выбывающей группы, не должна быть ограничена справедливой

стоимостью за вычетом затрат на выбытие или ценностью использования внеоборотных активов, подпадающих под действие правил оценки по МСФО (IFRS) 5. Соответственно, внеоборотный актив, оцениваемый в соответствии с МСФО (IFRS) 5, может быть оценен в более низкую сумму, чем его возмещаемая сумма в соответствии с МСФО (IAS) 36.

Каким образом следует представлять внутригрупповые операции между компонентами организации, относящимися к продолжающейся деятельности, и компонентами организации, являющимися прекращаемой деятельностью?

Комитет разъяснил требование о необходимости исключения внутригрупповых операций даже между компонентами организации, относящимися к продолжающейся деятельности, и компонентами



Иоанна Деметриу

организации прекращаемой деятельности, так как требования МСФО (IFRS) 5 не имеют приоритета перед требованиями к консолидации в соответствии с МСФО (IFRS) 10. При этом Комитет по разъяснениям отметил, что в зависимости от конкретных фактов и обстоятельств организация может представлять дополнительное раскрытие информации, позволяющее пользователям финансовой отчетности оценивать финансовые результаты вследствие прекращенной деятельности. В связи с этим Комитет предложил рассмотреть данный вопрос в широком контексте в рамках более комплексного анализа МСФО (IFRS) 5.

Прочие вопросы, относящиеся к МСФО (IFRS) 5

Комитет по разъяснениям обсудил ряд поступивших вопросов, относящихся к применению МСФО, включая сферу применения, оценку и представление информации. Учитывая количество и разнообразие нерешенных вопросов, Комитет по разъяснениям пришел к выводу о том, что есть основания для осуществления масштабного проекта по рассмотрению стандарта МСФО (IFRS) 5.

МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»: вопросы перехода на стандарт, связанные с хеджированием

Может ли организация считать отношения хеджирования продолжающимися при переходе с МСФО (IAS) 39 на МСФО (IFRS) 9, если в отношениях хеджирования компания производит замену объекта хеджирования и вместо полностью нефинансового объекта (что разрешается МСФО (IAS) 39) использует только компонент нефинансового объекта (что разрешается МСФО (IFRS) 9), с тем чтобы хеджирование соответствовало цели управления рисками организации?

Комитет по разъяснениям отметил, что изменение статей, выбранных по усмотрению организации в качестве объектов хеджирования, не может выполняться ретроспективно. В результате первоначальные отношения хеджирования не могут считаться продолжающимися отношениями

хеджирования при переходе на МСФО (IFRS) 9.

Может ли организация при переходе на МСФО (IFRS) 9 сохранить первоначально выбранный по своему усмотрению для целей хеджирования весь нефинансовый объект, если целью управления рисками организации является хеджирование только компонента нефинансового объекта.

Комитет по разъяснениям отметил, что при переходе на МСФО (IFRS) 9 можно сохранить ранее выбранный для целей хеджирования нефинансовый объект полностью, если он отвечает критериям применения учета хеджирования, изложенным в МСФО (IFRS) 9.

МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство»: переоценка ранее имевшихся долей участия

Комитет рассмотрел требования к оценке в отношении ранее имевшихся долей участия в совместных операциях, не отвечающих определению бизнеса согласно МСФО (IFRS) 3, в контексте двух различных сценариев:

- a) когда организация, осуществляющая совместный контроль или являющаяся стороной совместной операции, получает контроль;
- b) когда сторона совместной операции, имеющая права на активы и ответственность по обязательствам, относящимся к совместной операции, получает совместный контроль над совместными операциями.

Комитет разъяснил, что учет приобретения активов должен осуществляться в соответствии с подходом, основанным на фактических затратах, и переоценка ранее имевшихся долей участия не должна выполняться.

МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»: признание отложенных налогов, обусловленных изменением обменных курсов валют

Когда налоговая стоимость немонетарного актива или обязательства определяется в валюте, отличной от функциональной валюты, возникают временные разницы, приводящие к



Анна Швейцер

возникновению отложенных налоговых активов или обязательств. Комитет по разъяснениям подтвердил, что отложенные расходы или доходы по налогу должны представляться совместно с прочими отложенными налогами, а не в составе прибыли или убытка от курсовых разниц, в отчете о прибыли или убытке. Комитет также отметил, что если изменения обменных курсов являются причиной появления значительного компонента отложенного расхода или дохода по налогу, то разъяснение этого факта поможет пользователям понять формирование расхода (дохода) по налогу за период.

МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка». Выделение встроенного «флора» из основного договора с плавающей процентной ставкой

Комитет получил запрос на разъяснение применения требований МСФО (IAS) 39.AG33(b) относительно встроенных производных инструментов в условиях отрицательных процентных ставок.

Комитет по разъяснениям отметил следующее:

(а) пункт AG33(b) следует применять последовательно в условиях как

положительных, так и отрицательных процентных ставок;

(б) организация должна сравнить общий «флор» процентной ставки (*) для гибридного договора с рыночной процентной ставкой для аналогичного договора, не имеющего «флора» процентной ставки (т. е. основного договора);

(с) для того чтобы определить надлежащую рыночную процентную ставку для основного договора, организация должна рассмотреть конкретные условия основного договора и соответствующие спреды (включая кредитные спреды), применимые для данной операции.

Комитет по разъяснениям МСФО также отметил, что вышеупомянутый порядок учета будет в равной мере применим к финансовым обязательствам, отражаемым в учете в соответствии с МСФО (IFRS) 9.

(*) Общий «флор» процентной ставки представляет собой договорную базовую процентную ставку плюс договорные спреды и все премии, дисконты и другие элементы, которые имеют отношение к расчету эффективной процентной ставки.



Рута Приди

Отмена формулы P*Q

В январе 2015 года Совет по МСФО принял решение отложить дальнейшую работу по использованию формулы P*Q и перенести ее на период проведения анализа результатов внедрения МСФО (IFRS) 13.

Предварительный вариант был выпущен в сентябре 2014 года. Предлагалось считать, что в случае котированных инвестиций в дочерние организации, совместные предприятия и ассоциированные организации единицей учета является вся инвестиция. Справедливой стоимостью такой инвестиции считалась бы цена акций (P), умноженная на количество (Q) принадлежащих организации акций (P*Q).

В большинстве полученных писем с комментариями было высказано несогласие с таким подходом. Респонденты соглашались с тем, что единицей учета является инвестиция. Однако они не поддержали идею о том, что P*Q является наиболее подходящей формулой для оценки. Справедливая стоимость должна основываться на единице учета, которая не является отдельной акцией. Форумы пользователей в целом поддержали использование формулы P*Q, так как эта оценка поддается проверке.

Совет по МСФО повторно обсудил отзывы, полученные в течение года, и принял решение о том, что изучение этого вопроса лучше провести в рамках анализа результатов внедрения, который запланирован на конец 2016 года.

В период проведения дополнительных обсуждений в этой области появились различные варианты практических решений. Мы предполагаем, что это будет продолжаться до окончательного завершения анализа результатов внедрения стандарта. Организации должны раскрывать в финансовой отчетности информацию о модели учета по справедливой стоимости, которая была ими использована. Вопрос о значительных премиях и дисконтах будет, по-видимому, тщательно изучен регулирующими органами.

(Автор: Рута Приди)

Издание Cannon Street Press

Договоры страхования

Совет по МСФО обсудил оставшиеся методологические решения, касающиеся учета договоров страхования. Были приняты окончательные решения относительно уровня агрегирования страховых договоров для оценки обременительных договоров и для распределения сервисной маржи по договорам; были предложены критерии и ограничения для агрегирования. Совет по МСФО принял решение не делать исключений в отношении уровня агрегирования для тех случаев, когда на ценообразование договоров оказывает влияние регулирование.

Кроме того, Совет по МСФО принял решение потребовать от организаций, чтобы на начало действия договора организации указывали, каким они видят свое дискреционное право по договорам, и использовали эту информацию для того, чтобы разграничить влияние изменений рыночных переменных и изменений в рамках дискреционного права.

Совет по МСФО планирует проанализировать выполненные этапы процесса и принять решение после проведения голосования на своем февральском заседании.

Выручка по договорам с покупателем

Совет по МСФО принял предварительное решение внести поправки в МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», чтобы дать разъяснение в отношении факторов, указывающих на то, что два или более обещаний о передаче товаров или услуг не являются отдельно идентифицируемыми.

Совет по МСФО также решил предоставить дополнительные практические рекомендации по переходу на новый стандарт и подтвердил, что не будет вносить поправки в требования МСФО (IFRS) 15 в ряде областей, включая вероятность получения возмещения, оценку неденежного возмещения, представление налогов с продаж и определение выполненного договора.

Руководство по вопросу классификации в качестве агента или принципала

На заседании, проведенном совместно с Советом по стандартам финансового учета США, был подтвержден принцип, согласно которому организация является принципалом, если она контролирует определенный товар или услугу до передачи этого товара или услуги покупателю. В руководство по вопросу классификации в качестве агента или принципала будет внесено несколько поправок, а также будут добавлены иллюстративные примеры, разъясняющие, как следует применять это руководство.

Совет по МСФО предполагает выпустить поправки «Разъяснения к МСФО (IFRS) 15» в окончательном варианте в марте 2016 года.

Оценка форм участия в ассоциированных организациях и совместных предприятиях, которые по существу являются частью чистых инвестиций

Совет по МСФО обсудил просьбу Комитета по разъяснениям о предоставлении комментариев относительно того, должны ли долгосрочные формы участия, которые

по существу являются частью чистых инвестиций в ассоциированные организации или совместные предприятия, тестироваться на обесценение с применением МСФО

(IAS) 28, МСФО (IFRS) 9 или их комбинации.

Совет по МСФО поддержал продолжающуюся в Комитете по разъяснениям дискуссию по этому вопросу и отметил возможность того, что Комитет по разъяснениям может

разработать соответствующее разъяснение для внесения ясности в вопрос о формах участия, составляющих чистую инвестицию.

Краткий обзор вопросов, отклоненных КРМФО: МСФО (IAS) 12

Саймон Уайтхед и Сатоши Цунода из Группы по оказанию консультационных услуг в области финансовой отчетности в США рассматривают практические последствия отклонения Комитетом по разъяснениям вопросов, связанных с МСФО (IAS) 12.



Саймон Уайтхед

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 с ограниченной сферой применения. Вопросы, которые не включаются в план работы, становятся «отклоненными вопросами», которые в профессиональном сообществе 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. 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) 12 (см. ниже).



Сатоши Цунода

МСФО (IAS) 12 - это стандарт, который довольно часто возникает на повестке дня заседаний Комитета по разъяснениям, в результате чего на текущий момент имеется более 20 отклоненных вопросов по данному стандарту. У нас нет возможности подробно рассказать обо всех из них, поэтому мы сосредоточим внимание на наиболее интересных вопросах. Полный перечень вопросов, не подлежащих разъяснению, можно найти в таблице, помещенной в конце статьи.

Классификация пеней и штрафов (июнь 2004 г.)

Автор запроса спрашивал Комитет по разъяснениям, где следует отражать пени и штрафы за недоплату/переплату налога на прибыль. Комитет по разъяснениям пришел к выводу о том, что требования к раскрытию информации, содержащиеся в МСФО (IAS) 1 и МСФО (IAS) 12, достаточны для того, чтобы проинформировать пользователя о том, где организация отразила эти суммы. В итоге Комитет по разъяснениям отказался предоставлять какое-либо руководство по

данному вопросу, имея в виду, что в отношении представления данных сумм существует возможность выбора учетной политики.

Активы, обремененные в корпоративную форму (ноябрь 2005 г. и июль 2014 г.)

Проблема, связанная с активами, имеющими корпоративную форму, или с компаниями, состоящими из одного актива, существует уже много лет. Она заключается в том, что МСФО (IAS) 12 требует отражения отложенных налогов как в отношении последствий возмещения актива, обремененного в корпоративную форму, так и в отношении последствий возмещения инвестиций в юридическое лицо, в котором размещен актив (то есть саму корпоративную форму). Многие организации будут утверждать, что они никогда не будут продавать актив отдельно от корпоративной формы, а скорее, будут продавать организацию, в которой размещен актив, и таким образом временная разница, рассчитанная на «внутренней основе», не имеет значения.

В МСФО (IAS) 12 отсутствует исключение, позволяющее избежать учета обеих временных разниц.

Сначала, в 2005 году, Комитет по разъяснениям отказался принимать полученный запрос, так как в тот момент Совет по МСФО работал вместе с Советом по стандартам финансового учета США над проектом нового сближенного стандарта по учету налогов на прибыль. В 2009 году этот проект закончился неудачей ввиду крайне негативных отзывов о предварительном варианте стандарта, поэтому вопрос так и остался нерешенным. В 2014 году, когда вопрос снова был включен в повестку дня Комитета по разъяснениям, Комитет пришел к выводу о том, что он не может решить его в рамках разъяснения, так как требования стандарта сформулированы достаточно четко и сфера применения любой поправки к стандарту будет выходить за рамки ежегодного усовершенствования. Соответственно, Комитет по разъяснениям рекомендовал Совету по МСФО рассмотреть этот вопрос в рамках проекта, связанного с налогами на прибыль.

Итак, представляется, что вопрос не будет рассмотрен в ближайшее время и компаниям, по всей вероятности, придется продолжать отражать две позиции по отложенному налогообложению в отношении активов, обремененных в корпоративную форму.

Сфера применения МСФО (IAS) 12 (декабрь 2005 г., март 2006 г., май 2009 г. и июль 2014 г.)

За прошедшие годы Комитет по разъяснениям получил ряд вопросов о сфере применения МСФО (IAS) 12. Авторы запросов спрашивали, являются ли налоги, исчисляемые на базе валового дохода или тоннажа, налогами на прибыль, а также распространяется ли на неопределенные налоговые позиции действие руководства по налогу на прибыль, или их следует рассматривать в качестве оценочных обязательств в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 37.

Комитет по разъяснениям подтвердил, что налогами на прибыль являются только те налоги, которые исчисляются

на базе каких-либо показателей чистой прибыли. Налоги, исчисляемые на основе валового дохода, или налоги, уплачиваемые вместо налогов, основанных на прибыли (например, сборы в зависимости от тоннажа), не подпадают под определение налогов на прибыль. Налог не должен обязательно исчисляться на базе бухгалтерской прибыли до налогообложения, чтобы квалифицироваться как налог на прибыль, однако он должен основываться на какой-либо форме чистой суммы дохода за вычетом расходов. После принятия решений по вопросам повестки дня, подтверждающих, что сборы, часто называемые налогами, подпадают под действие МСФО (IAS) 37 (март 2006 г. и май 2009 г.), Комитет по разъяснениям подготовил интерпретацию КРМФО 21, разъясняющую порядок учета сборов.

На практике имелись определенные расхождения в отношении того, как учитывать неопределенные налоговые позиции, притом, что некоторые полагали, что их учет должен регламентироваться МСФО (IAS) 37. В 2014 году Комитет по разъяснениям подтвердил, что неопределенные налоговые позиции классифицируются как налоги на прибыль, а налоги на прибыль не входят в сферу применения МСФО (IAS) 37. Ожидается, что этот вывод будет еще раз подтвержден в следующем разъяснении Комитета в отношении неопределенности, связанной с налогами на прибыль.

Признание отложенных налоговых активов в случае убыточности организации (май 2014 г.)

При рассмотрении вопроса о том, является ли отложенный налоговый актив возмещаемым, МСФО (IAS) 12 требует, чтобы организации сначала рассматривали налогооблагаемые временные разницы, затем оценивали наличие налогооблагаемой прибыли в будущем и далее учитывали возможности налогового планирования. Один из авторов запроса спрашивал Комитет по разъяснениям, является ли правомерным использование налогооблагаемых временных разниц для обоснования признания отложенных налоговых активов в случаях, когда

ожидается, что организация понесет убытки.

Комитет по разъяснениям подтвердил, что даже если организация ожидает получить убыток, отложенные налоговые активы должны признаваться в объеме отложенных налоговых обязательств, имеющих такой же характер.

Отложенные налоговые обязательства представляют собой источники будущей налогооблагаемой прибыли, которые признаются в бухгалтерском балансе, поэтому если организация имеет отложенные налоговые активы, которые могут использоваться для вычетов в те будущие периоды, когда будут восстанавливаться обязательства, то активы следует признавать в учете.

Дисконтирование текущих налоговых обязательств (июнь 2004 г.)

Автор запроса спрашивал, следует ли дисконтировать текущие обязательства по налогам на прибыль, когда организации разрешено уплачивать налоги в течение периода, превышающего 12 месяцев.

Комитет по разъяснениям в целом поддержал идею дисконтирования, однако был обеспокоен тем, что дисконтирование текущих налогов потенциально может противоречить МСФО (IAS) 20, который на тот момент требовал не начислять вмененный дополнительный процент по государственным кредитам, предоставленным по процентным ставкам ниже рыночных. Однако в период обсуждения вопроса ожидалось, что противоречие будет разрешено в

результате принятия Советом по МСФО предварительного решения об изъятии МСФО (IAS) 20. Комитет по разъяснениям полагал, что после изъятия МСФО (IAS) 20 неясностей в вопросе не останется. На этом основании Комитет по разъяснениям отметил, что текущие обязательства по налогам подлежат дисконтированию, если эффект является существенным.

Однако позднее Совет по МСФО принял решение не исключать МСФО (IAS) 20 и действительно внес в него поправки, требующие начисления вмененного процента на нерыночные государственные кредиты, для периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Хотя можно было бы ожидать, что это решит вопрос в пользу дисконтирования, к январю 2009 года проект по сближению учета налогов на прибыль был в полном разгаре, и на совместном заседании, проводившемся в том месяце, Совет по МСФО и Совет по стандартам финансового учета США решили не предоставлять руководство по вопросу дисконтирования текущих налогов. Хотя этот проект в конечном итоге был отложен на неопределенное время⁴, тот факт, что Совет по МСФО отказался занять позицию по вопросу дисконтирования текущих налогов, привел к сохранению различий на практике. По нашему мнению, существует возможность выбора учетной политики и организации могут выбрать вариант дисконтирования текущих налогов, однако прямого требования дисконтирования не существует.

Краткий обзор отклоненных вопросов, относящихся к МСФО (IAS) 12

Вопрос	Краткий вывод
Переоценка активов (февраль 2002 г.)	Не включен в повестку для дальнейшего рассмотрения, так как МСФО (IAS) 12 содержит достаточное руководство по вопросу о том, приводит ли изменение справедливой стоимости активов к возникновению налогооблагаемых временных разниц и отложенных налоговых обязательств.
Эффективные налоговые ставки (февраль 2002 г.)	Не включен в повестку для дальнейшего рассмотрения, так как МСФО (IAS) 12 содержит достаточное руководство в отношении использования эффективных налоговых ставок организациями, которые имеют низкие эффективные налоговые ставки, например в силу того, что их некоторые доходы освобождены от налогообложения.

Вопрос	Краткий вывод
Неамортизируемые / амортизируемые активы (август 2002 г.)	Не включен в повестку для дальнейшего рассмотрения, так как ПКР (SIC) 21 ¹ , МСФО (IAS) 16 и МСФО (IAS) 12 содержат достаточное руководство по использованию налоговой ставки для расчета отложенного налогового актива или обязательства по инвестиционной недвижимости ² , используемой на условиях финансовой аренды.
Отложенный налог на распределение прибыли ³ (февраль 2003 г.)	Комитет по разъяснениям рассмотрел вопрос о том, следует ли организации признавать отложенные налоговые активы при признании долевого инструмента, и нужно ли признавать доход по налогу на прибыль в составе дохода или капитала. В апреле 2003 г. Совет по МСФО еще раз подтвердил, что налоговые последствия в отношении дивидендов отражаются в момент признания обязательства по выплате дивидендов.
Учет согласно системе налоговой консолидации ³ (апрель 2003 г.)	Вопрос касается признания и оценки налоговых активов и обязательств в случаях, когда дочерняя организация, находящаяся в полной собственности, выбывает из группы для целей налоговой консолидации. Комитет по разъяснениям отметил, что данный вопрос применим только к отдельной финансовой отчетности и что будет сложно предоставить руководство, которое могло бы применяться последовательно с учетом различий налогового законодательства в разных юрисдикциях, и поэтому не включил вопрос в свою повестку для дальнейшего рассмотрения.
Дисконтирование текущих налоговых обязательств (июнь 2004 г.)	Не включен в повестку для дальнейшего рассмотрения, однако Комитет по разъяснениям отметил, что текущие налоговые обязательства подлежат дисконтированию, если влияние дисконтирования существенно. На текущий момент существует возможность выбора учетной политики по причинам, указанным в статье выше.
Классификация пеней и штрафов (июнь 2004 г.)	Требования к раскрытию информации, содержащиеся в МСФО (IAS) 12 и МСФО (IAS) 1, обеспечивают надлежащую прозрачность представления пеней и штрафов, которые возникают в результате невыполнения налоговых обязательств.
Перенос неиспользованных налоговых убытков и налоговых вычетов на будущие периоды (июнь 2005 г.)	Комитет по разъяснениям согласился, что критерий вероятности для признания отложенных налоговых активов, возникающих в результате переноса неиспользованных налоговых убытков и неиспользованных налоговых вычетов, обычно применяется к частям от общей суммы.
Отложенный налог в отношении финансовой аренды (июнь 2005 г.)	Не включен в повестку для дальнейшего рассмотрения, так как вопрос должен был рассматриваться в рамках проекта по сближению стандартов Совета по МСФО / Совета по стандартам финансового учета США ⁴ .
Неамортизируемые нематериальные активы (август 2005 г.)	Не включен в повестку для дальнейшего рассмотрения, так как вопрос должен был рассматриваться в рамках проекта по сближению стандартов Совета по МСФО / Совета по стандартам финансового учета США ⁴ . Комитет по разъяснениям также отметил, что ПКР (SIC) 21 ¹ имеет определенную ограниченную сферу применения и не регламентирует учет этого конкретного вопроса.

Вопрос	Краткий вывод
Организации, имеющие один актив (ноябрь 2005 г.)	Не включен в повестку для дальнейшего рассмотрения, так как вопрос должен был рассматриваться в рамках проекта по сближению стандартов Совета по МСФО / Совета по стандартам финансового учета США ⁴ .
Сфера применения руководства по налогам на прибыль (декабрь 2005 г. и март 2006 г.)	Налоги не обязательно должны исчисляться на основе показателя, точно соответствующего бухгалтерской прибыли, чтобы попадать в сферу применения МСФО (IAS) 12. Под термином «налогооблагаемая прибыль» подразумевается чистая, а не валовая сумма.
Неперечисленный доход зарубежных филиалов (июль 2007 г.)	Не включен в повестку для дальнейшего рассмотрения, так как вопрос признания отложенных налоговых обязательств в отношении временных разниц, относящихся к инвестициям в дочерние организации, филиалы, ассоциированные организации и совместные предприятия, рассматривался в рамках проекта Совета по МСФО / Совета по стандартам финансового учета США по сближению стандартов ⁴ .
Классификация сборов с тоннажа судоходными компаниями (май 2009 г.)	Налог на прибыль - это налог, основанный на показателе чистой прибыли, а не валовой выручки. Сбор с тоннажа - это налог, основанный на валовом показателе результатов деятельности. Не включен в повестку для дальнейшего рассмотрения, так как Комитет по разъяснениям пришел к выводу о том, что МСФО (IAS) 12 содержит четкие положения по данному вопросу.
Опровержимое допущение для определения способа возмещения (ноябрь 2011 г.)	Допущение о том, что балансовая стоимость инвестиционной недвижимости, оцениваемой по справедливой стоимости, будет возмещена посредством продажи, также может быть опровергнуто в обстоятельствах, отличных от случая, описанного в пункте 51С, при условии наличия достаточных доказательств.
Бухгалтерский учет увеличения рыночной стоимости в связи с новым налоговым режимом (июль 2012 г.)	Комитет по разъяснениям отметил, что увеличение рыночной стоимости в результате изменения налогового законодательства корректирует налоговую базу соответствующего актива, в результате чего возникает вычитаемая временная разница. Отложенный налоговый актив должен признаваться в той мере, в которой он отвечает критериям признания, указанным в пункте 24 МСФО (IAS) 12.
Влияние внутренней реорганизации на суммы отложенного налога, связанного с гудвиллом (май 2014 г.)	Перенос отраженного в учете гудвилла внутри периметра консолидированной группы не отвечал бы условиям исключения при первоначальном признании, так как актив уже был отражен в консолидированной финансовой отчетности ранее. Комитет по разъяснениям счел, что существующие требования и руководство МСФО являются достаточными.
Признание и оценка отложенных налоговых активов в случае убыточности организации (май 2014 г.)	Отложенный налоговый актив признается в отношении переноса неиспользованных налоговых убытков на будущие периоды в пределах существующих налогооблагаемых временных разниц, которые восстанавливаются в соответствующем периоде (с учетом всех ограничений), несмотря на то, что организация ожидает получить будущие налоговые убытки. Комитет по разъяснениям пришел к заключению, что нет необходимости ни в разъяснении, ни в поправке к стандарту.

Вопрос	Краткий вывод
Признание текущего налога на прибыль по неопределенной налоговой позиции (июль 2014 г.)	Соответствующее руководство по признанию содержится в МСФО (IAS) 12, а не в МСФО (IAS) 37. Комитет по разъяснениям отметил, что существующее руководство является достаточным ⁵ .
Признание отложенного налога в отношении одного актива, обремененного в корпоративную форму (июль 2014 г.)	МСФО (IAS) 12 требует, чтобы организация признавала временные разницы, возникающие по инвестициям в активы, обремененные в корпоративную форму, как на внутренней, так и на внешней основе. Комитет по разъяснениям принял решение не включать вопрос в повестку для дальнейшего рассмотрения, так как он затрагивает широкий круг различных аспектов, но рекомендовал Совету по МСФО проанализировать и оценить высказанную обеспокоенность в рамках проекта по исследованию вопросов, связанных с налогами на прибыль.
Налоговая ставка для оценки отложенного налога, относящегося к инвестициям в ассоциированную организацию (март 2015 г.)	Если ожидается, что одна часть временной разницы будет получена в форме дивидендов, а другая часть будет восстановлена при продаже или ликвидации, к указанным частям временной разницы будут применяться разные налоговые ставки, чтобы обеспечить соответствие ожидаемому способу восстановления.

¹ В результате того, что в 2010 году в МСФО (IAS) 12 была внесена поправка, действие разъяснения ПКР (SIC) 21 было прекращено, а руководство, содержащееся в ПКР (SIC) 21, было включено в МСФО (IAS) 12.

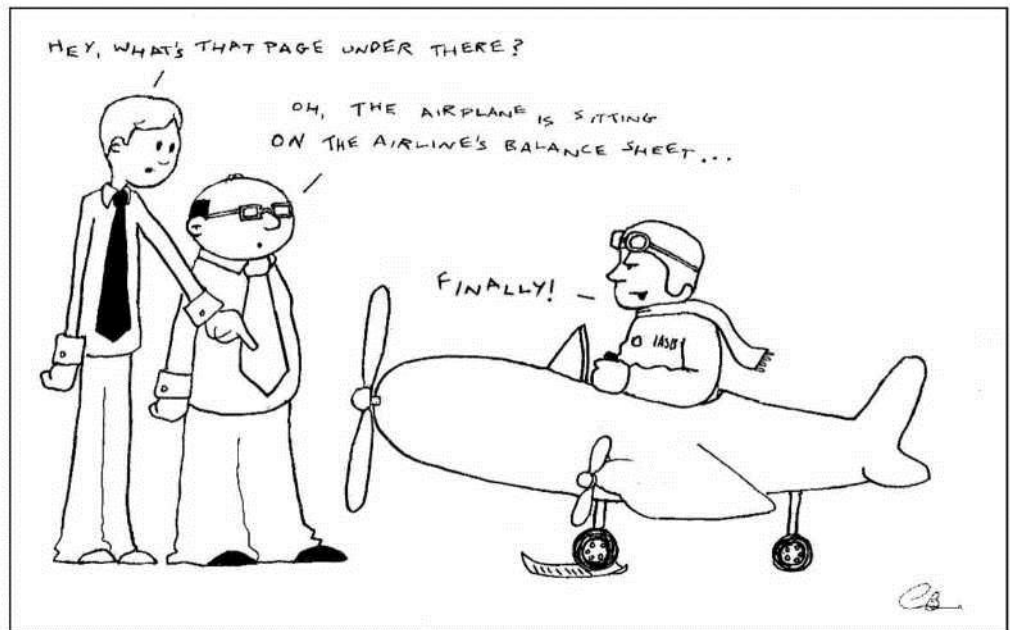
² После того как данный вопрос был отклонен КРМФО, в МСФО (IAS) 12 были внесены поправки для включения опровержимого допущения о том, что инвестиционная недвижимость, отражаемая по справедливой стоимости, будет возмещена посредством продажи.

³ Включен в «зеленую книгу», хотя на тот момент не входил в состав обновлений Комитета по разъяснениям.

⁴ В результате реализации проекта Совета по МСФО / Совета по стандартам финансового учета США по сближению стандартов учета налогов на прибыль, в марте 2009 года был выпущен предварительный вариант стандарта. Однако после анализа писем с комментариями в октябре 2009 года Совет по МСФО решил не продолжать проект.

⁵ В последующем Комитет по разъяснениям решил реализовать расширенный проект по отражению в учете неопределенности, связанной с налогами на прибыль, что, согласно ожиданиям, должно подтвердить данный вывод о том, что МСФО (IAS) 12 является надлежащим стандартом.

На последней странице



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



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



Адил Америкханов
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 «ПрайсвоутерхаусКуперс Аудит» или, в зависимости от контекста, другие фирмы, входящие в глобальную сеть PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL). Каждая фирма сети является самостоятельным юридическим лицом.

