

# Вестник МСФО

## В этом выпуске:

- 1 Альтернативные показатели результатов деятельности**  
Нормы и правила
- 2 Определение бизнеса**  
Что изменится?
- 3 О чем следует помнить при составлении промежуточной отчетности**
- 4 Поправки к МСФО (IFRS) 2**  
Что изменится в учете выплат, основанных на акциях?
- 5 Издание Cannon Street Press**  
Договоры страхования  
Доли участия, ранее находившиеся в собственности  
Концептуальные основы  
Налоги на прибыль
- 6 Лаборатория по изучению аренды**  
Влияние на системы и процессы
- 7 Отклонение поправок Комитетом по разъяснениям**  
МСФО (IAS) 21
- 8 На последней странице...**
- 9 Приложение**  
Предупреждения о последствиях выхода Великобритании из ЕС

## Альтернативные показатели результатов деятельности: под строгим контролем

Компании, использующие альтернативные показатели результатов деятельности (АРМ), должны изучить новые рекомендации, выпущенные Европейским управлением по надзору за рынком ценных бумаг (ESMA) и Международной организацией комиссий по ценным бумагам (IOSCO), а также применимые поправки к МСФО (IAS) 1. Аннет Малш из Группы по оказанию консультационных услуг в области бухгалтерского учета кратко обобщает существующие нормы и правила и приводит некоторые практические примеры.

Европейские компании, которые подготавливают годовую или промежуточную отчетность по состоянию на 30 июня 2016 г. или за последующие периоды, должны применять последние поправки к МСФО (IAS) 1. В них представлено разъяснение руководства по использованию дополнительных промежуточных итоговых сумм в финансовой отчетности.

Однако большинство компаний (см. [результаты нашего опроса \(на английском языке\)](#)) раскрывают не только показатели по ОПБУ, но и скорректированные данные - альтернативные показатели результатов деятельности (АРМ). Многие инвесторы и другие пользователи финансовой отчетности считают данные показатели полезными, однако при этом отмечают, что им хотелось бы, чтобы раскрываемая информация была более прозрачной. Компании также должны учитывать недавно выпущенные

Рекомендации по альтернативным показателям результатов деятельности Европейского управления по надзору за рынком ценных бумаг (ESMA) (на английском языке) и аналогичное Положение об использовании финансовых показателей, не предусмотренных ОПБУ (на английском языке), Международной организации комиссий по ценным бумагам (IOSCO).

АРМ является «финансовым показателем результатов, финансового положения или денежных потоков за прошлые или будущие периоды, отличным от финансовых показателей, определенных или указанных в применимых правилах составления финансовой отчетности».

### Поправка к МСФО (IAS) 1

Разъяснения, подготовленные в рамках Инициативы в сфере раскрытия информации, предназначены



**Аннет Малш**

для дальнейшего поощрения организаций и их стимулирования к применению профессиональных суждений и повышению эффективности представления и раскрытия информации в финансовой отчетности. Дополнительные статьи отчетности, заголовки и промежуточные итоговые суммы должны использоваться в случае, когда такое представление информации способствует более четкому пониманию финансовых результатов организации. Эта поправка разъясняет, какое суждение необходимо применять, и указывает на то, что составление Советом по МСФО единого общего списка статей отчетности, имеющих значение для понимания пользователем финансовой отчетности разных отраслей, практически нецелесообразно. Дополнительные статьи или промежуточные итоговые суммы, обозначенные надлежащим образом и не противоречащие показателям, определенным в МСФО, не должны квалифицироваться как АРМ. Однако, если были раскрыты показатели результатов деятельности, не являющиеся промежуточной итоговой суммой, и если такие показатели основываются на доходах и расходах, включенных на основании принципов, не являющихся общепринятыми в МСФО, они, скорее всего, будут квалифицированы как АРМ.

#### **Рекомендации Международной организации комиссий по ценным бумагам (IOSCO)**

Рекомендации Международной организации комиссий по ценным бумагам применяются ко всем АРМ, которые эмитент раскрывает вне финансовой отчетности, например, в пресс-релизах, в разделах «Анализ руководством результатов финансово-хозяйственной деятельности (MD&A)» и «Операционный и финансовый обзор» или в иных документах, раскрывающих информацию, которые предоставляются регулирующим органам рынков ценных бумаг и фондовым биржам.

Финансовая информация, представленная в финансовой отчетности, безусловно, исключается

из сферы применения положений Международной организации комиссий по ценным бумагам. Однако это не значит, что в финансовой отчетности могут быть использованы любые АРМ, так как применимы требования МСФО (IAS) 1. Компания, которая представляет АРМ в разделе «Анализ руководством результатов финансово-хозяйственной деятельности (MD&A)» и в основных формах финансовой отчетности, должна соблюдать и рекомендации Международной организации комиссий по ценным бумагам, и МСФО (IAS) 1.

Ожидается, что в ходе проверок корпоративной финансовой отчетности после 1 июля 2016 г. регулирующие органы будут уделять АРМ особое внимание.

#### **Рекомендации**

Международная организация комиссий по ценным бумагам определяет АРМ (или финансовый показатель, не определенный в ОПБУ) как числовой показатель текущих, прошлых или будущих финансовых результатов, финансового положения или денежных потоков эмитента, не предусмотренный ОПБУ. К эмитентам предъявляются следующие требования:

- необходимо четко определять АРМ и обозначать их информативными названиями, чтобы их можно было отличить от показателей ОПБУ;
- нужно объяснять причину представления АРМ, включая пояснения о целесообразности их отражения для инвесторов, а также в каких дополнительных целях руководство может использовать этот показатель;
- запрещено использовать АРМ, чтобы избежать представления негативной информации рынку;
- нельзя выделять АРМ больше, чем показатели ОПБУ, а также осложнять и препятствовать пониманию показателей, представленных в соответствии с требованиями ОПБУ;

- необходимо предоставлять сверку АРМ с наиболее сопоставимым показателем ОПБУ в финансовой отчетности и пояснять корректировки;
- требуется представлять АРМ вместе со сравнительными данными;
- нужно представлять АРМ последовательно с течением времени и объяснять изменения, которые были внесены, и их причины;
- такие статьи, как затраты на реструктуризацию или убытки от обесценения, не должны представляться как разовые, редкие или необычные расходы без надлежащего объяснения с учетом того, что в большинстве случаев они вполне могут быть отражены повторно в обозримом будущем или повлияли на организацию в недавнем прошлом;
- к информации, предоставляемой эмитентами в отношении АРМ, у пользователей финансовой информации должен быть легкий и быстрый доступ.

Рекомендации Международной организации комиссий по ценным бумагам очень похожи на руководство Европейского управления по надзору за рынком ценных бумаг.

### Примеры

Приведенные далее примеры иллюстрируют применение рекомендаций Международной организации комиссий по ценным бумагам и Европейского управления по надзору за рынком ценных бумаг по использованию АРМ в финансовой отчетности.

### Обозначение/сравнительные данные

**Пример 1.** Компания отражает в своем отчете о прибылях и убытках «операционную прибыль» и «нормализованную операционную прибыль», при этом последняя содержит амортизацию нематериальных активов, обесценение гудвилла, расходы

по выплатам, основанным на акциях, и обесценение запасов.

Представление показателя «нормализованной операционной прибыли» вряд ли является приемлемым. «Операционная прибыль» должна представлять всю деятельность, которая обычно рассматривается как «операционная». Исключение вышеуказанных статей может усложнить понимание отчетности и оказать негативное влияние на сопоставимость показателей отчета о прибылях и убытках, так как статьи операционного характера были исключены из результатов операционной деятельности.

Составители финансовой отчетности должны учитывать то, как это может повлиять на практику прошлых лет.

**Пример 2.** Компания представляет свой отчет о прибылях и убытках по состоянию на 30 июня 2016 г. (в существенно сокращенном варианте) следующим образом:

	Расходы до реструктуризации (тыс. евро)	Расходы по реструктуризации (тыс. евро)	Итого (тыс. евро)
Выручка	2 000	-	2 000
Себестоимость продаж	400	200	600
<b>Валовая прибыль</b>	<b>1 600</b>	<b>200</b>	<b>1 400</b>
Прочие доходы	100	-	100
<b>Операционная прибыль</b>	<b>1 700</b>	<b>200</b>	<b>1 500</b>

Формат отчета о прибылях и убытках с несколькими графами является приемлемым, так как он способствует лучшему пониманию того, что руководство считает операционными результатами, исключая такие разовые статьи, как расходы по реструктуризации.

Однако данные за сравнительный период также необходимо представить соответствующим образом. Если каждый период содержит аналогичные расходы по реструктуризации, руководство должно проанализировать,

действительно ли они имеют разовый характер.

**Объяснение использования**

Компания, использующая формат с несколькими графами для представления отчета о прибылях и убытках, из примера 2, представленного выше, может представить следующее объяснение в примечаниях:

*«Компания использует формат представления консолидированного отчета о прибылях и убытках с несколькими графами, чтобы отдельно выделить результаты деятельности по реструктуризации, так как директора полагают, что это позволит лучше понять результаты осуществляемой ею на постоянной основе хозяйственной деятельности. Реструктуризация является разовым событием, и ее повторение не предполагается. Компания использует принцип отдельного раскрытия в консолидированном отчете о прибылях и убытках (в графе*

*под названием «расходы по реструктуризации») влияния на компоненты финансовых результатов деятельности по реструктуризации, что, по мнению директоров, должно способствовать более четкому пониманию полученных финансовых результатов».*

**Последующие шаги**

Обсуждение показателей, не предусмотренных ОПБУ, особенно показателей результатов деятельности, по-прежнему являются актуальной темой для регулирующих органов, инвесторов и организаций. Организациям необходимо учитывать рекомендации Международной организации комиссий по ценным бумагам и Европейского управления по надзору за рынком ценных бумаг в отношении представления АРМ.

## Что такое бизнес?

Является ли существующее определение бизнеса сложным для применения? Совет по МСФО предложил несколько разъяснений. Татьяна Гейхман из Группы по оказанию консультационных услуг в области бухгалтерского учета поясняет предложенные изменения.



Татьяна Гейхман

Совет по МСФО предложил разъяснения к определению бизнеса, содержащемуся в МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса».

Определение бизнеса влияет на бухгалтерский учет не только приобретения, но и выбытия организаций, консолидацию и другие области.

### **Зачем менять существующие требования?**

Предлагаемые поправки являются итогом анализа результатов внедрения МСФО (IFRS) 3. Респонденты указали, что применение существующего определения вызывает сложности в силу следующих причин:

- сложно оценить релевантность приобретенных процессов и значимость отсутствующих процессов;
- мало или вообще нет рекомендаций для случаев, когда приобретенная совокупность не является бизнесом;
- формулировка «имеет возможность функционировать в качестве бизнеса» не очень полезна;
- отсутствуют четкие рекомендации для случаев, когда приобретенная совокупность не приносит выручки;
- в МСФО нет определения «участника рынка», и одна и та же совокупность может рассматриваться или не рассматриваться в качестве бизнеса разными участниками рынка.

### **Что изменится?**

Ожидается, что поправки внесут ясность в классификацию операции как объединения бизнеса или как приобретения активов.

#### **Минимальные требования**

Приобретенная совокупность операций и активов должна включать вклад и существенный процесс, которые вместе имеют возможность способствовать получению отдачи и могут рассматриваться как бизнес.

#### **Был ли приобретен существенный процесс?**

Предлагаемые поправки обеспечивают основу для оценки того, был ли приобретен существенный процесс. Разработаны два разных набора критериев, которые необходимо рассмотреть в зависимости от того, приносят ли приобретенные операции и активы отдачу.

Приобретенная совокупность операций и активов, которые еще не приносят отдачи, является бизнесом только в случае, если она содержит организованную рабочую силу (вклад), способную осуществлять приобретенный существенный процесс. Приобретенный существенный процесс должен иметь решающее значение для возможности получения от другого приобретенного вклада отдачи. Влияние незначительных процессов не имеет решающего значения.

Когда выявлена отдача, приобретенная совокупность является бизнесом, если в ее составе имеется:

- уникальный или редкий процесс или если такой процесс нельзя легко заменить,
- либо организованная рабочая сила, способная выполнять приобретенный существенный процесс.

Приобретенный контракт не является существенным процессом сам по себе, однако он может являться основой для доступа к организованной рабочей силе.

*Возможность замены отсутствующих элементов более не является необходимой*

Требование о том, что приобретенная совокупность является бизнесом, если участники рынка могут заменить недостающие элементы и продолжать производить отдачу, было исключено.

*Более узкое определение отдачи*

Предложено следующее определение отдачи: «результат вкладов и процессов, применяемых к таким вкладам, который обеспечивает предоставление товаров и услуг покупателям, инвестиционный доход (например, дивиденды или проценты) или выручку в иной форме».

Упоминание возможности снижения затрат было удалено. Предлагаемое определение отдачи ориентировано на товары и услуги, предоставляемые покупателям.

*Рекомендации в отношении концентрации справедливой стоимости*

Приобретенная совокупность не рассматривается в качестве бизнеса, если практически вся справедливая стоимость приобретенных валовых активов сконцентрирована в одном идентифицируемом активе или группе активов.

### *Иллюстративные примеры*

Для иллюстрации того, как должны интерпретироваться требования, добавлены примеры.

### *Почему это важно?*

Предлагаемые поправки, скорее всего, приведут к классификации большего числа приобретений в качестве приобретения активов. Это, по всей вероятности, повлияет на все отрасли, но наиболее значительным образом - на сектор недвижимости, фармацевтическую и нефтегазовую отрасли.

### *Сближение стандартов*

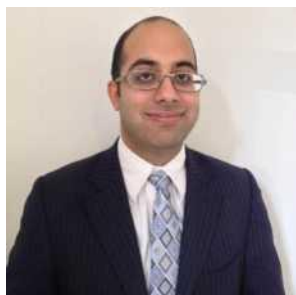
Требования к учету объединений бизнеса, содержащиеся в МСФО и ОПБУ США, в значительной мере сближены. Из комментариев, полученных Советом по стандартам финансового учета (FASB) в рамках аналогичного анализа результатов внедрения стандарта, очевидно, что трудности, возникающие при применении существующего определения бизнеса, имеют похожий характер. Совет по стандартам финансового учета выпустил предложение по пересмотру определения бизнеса в ноябре 2015 г. Поправки, предложенные обоими советами, основываются на фактически близких предварительных выводах, хотя в формулировках поправок и имеются незначительные различия.

### *Последующие шаги*

Срок для предоставления комментариев по предложенным поправкам заканчивается 31 октября 2016 г. Перейдите по [ссылке \(на английском языке\)](#), чтобы ознакомиться с полным текстом предварительного варианта поправок.



# Десять узелков на память: как составлять промежуточную отчетность \*



Саад Сиддик

Для многих сезон подготовки промежуточной отчетности уже начался. Саад Сиддик из Группы по оказанию консультационных услуг в области бухгалтерского учета кратко обобщает основные вопросы, которые следует рассматривать при составлении промежуточной финансовой отчетности за 2016 г.

## **Влияние референдума о членстве Великобритании в ЕС**

Великобритания проголосовала за выход из ЕС (Brexit) 23 июня 2016 г. Это решение, по всей вероятности, повлияет на британские компании и те организации, у которых есть инвестиции в Великобритании или которые работают там.

Сейчас необходимо обратить внимание на следующие несколько вопросов, связанных с финансовой отчетностью:

- раскрытие информации о рисках, связанных с финансовыми инструментами, согласно МСФО (IFRS) 7;
- раскрытие информации о неопределенности и чувствительности согласно МСФО (IAS) 1;
- оценка обесценения согласно МСФО (IAS) 36: является ли Brexit событием, которое может вызвать обесценение;
- стоимость активов плана согласно МСФО (IAS) 19, по всей вероятности, снизится.

Более подробная информация приводится в публикации «Краткий обзор PwC по вопросам выхода Великобритании из ЕС» (на английском языке).

## **События, вызывающие обесценение, и оценки**

Глобальная экономика по-прежнему находится под влиянием неопределенности или волатильности в результате таких событий, как снижение нефтяных или товарных цен, сокращение спроса со стороны Китая и многое другое. Некоторые из этих событий могут произойти на дату составления промежуточного бухгалтерского баланса и, следовательно, должны учитываться при представлении перспективных оценок или прогнозов. Анализ обесценения и оценки непрерывности деятельности в значительной мере основываются на будущих денежных потоках. Организации должны оценивать, являются ли такие денежные потоки достижимыми и обоснованными в свете неопределенности, существующей на рынке, и это будет основным вопросом, на который будут обращать внимание регулирующие органы и аудиторы.

\* и для организаций, финансовый год которых заканчивается в 2016 г.

**Объединения бизнеса в течение периода** Промежуточная отчетность обычно составляется в краткой форме, однако одним из ключевых требований МСФО (IAS) 34 является раскрытие значительных событий и операций, чтобы осведомить пользователей об основных изменениях. В отношении всех объединений бизнеса, произошедших в течение периода, в промежуточную отчетность необходимо включить полную информацию, которая требуется в соответствии с МСФО (IFRS) 3. Кроме того, если приобретения состоялись после отчетной даты, но до выпуска промежуточной финансовой отчетности, по-прежнему необходимо раскрывать определенную информацию, которая во многих случаях отсутствует.

**Новые поправки и стандарты, вступившие в силу** Во многих случаях недавно вступившие в силу стандарты и поправки впервые оказывают влияние на промежуточную отчетность. Следовательно, важно, чтобы в промежуточной отчетности было отражено воздействие этих изменений. В отношении периодов, начинающихся 1 января 2016 г. или после этой даты, организациям будет необходимо применять все соответствующие ежегодные усовершенствования МСФО 2012-2014 гг. Далее приводится более подробная информация о поправках к МСФО (IAS) 1, внесенных в результате реализации Инициативы в сфере раскрытия информации. Полная информация обо всех изменениях приводится в публикации «Новые МСФО, 2016 год» (на английском языке).

**Сезонность и цикличность** В некоторых организациях денежные потоки и выручка носят сезонный или цикличный характер, зачастую в отраслях, которые зависят от погодных условий, или в таких областях, как розничная торговля, для которой характерны пиковые периоды. В МСФО (IAS) 34 представлено требование о предоставлении комментариев о сезонном или цикличном характере операций в промежуточной финансовой отчетности. Это требование не всегда является приоритетным для руководства, но позволяет пользователям лучше понять характер бизнеса.

**Раскрытие информации о финансовых инструментах** Другим видом информации, которая обычно отсутствует в промежуточной финансовой отчетности, является раскрытие данных о разных финансовых инструментах согласно МСФО (IFRS) 7 и МСФО (IFRS) 13, которое требуется п. 16A(j) МСФО (IAS) 34. В их состав входит информация об оценках справедливой стоимости, отнесенных к уровню 3, например влияние на прибыли и убытки за период, методология оценки и исходные данные. Другим примером является реклассификация между уровнями справедливой стоимости, а также сравнение справедливой и балансовой стоимости.



**Представление информации и классификация в отчетах о движении денежных средств**

Отчеты о движении денежных средств по-прежнему вызывают озабоченность у регулирующих органов в силу появления повторяющихся ошибок. Классификация какой-либо статьи как относящейся к операционной, финансовой или инвестиционной деятельности может требовать использования суждения. К числу часто встречающихся ошибок относятся следующие:

- приобретение собственных акций классифицируется как инвестиционная, а не финансовая деятельность;
- затраты по сделке, понесенные при объединении бизнеса, классифицируются как инвестиционная, а не операционная деятельность;
- займы, предоставленные связанным сторонам, классифицируются как финансовая, а не инвестиционная деятельность;
- ненадлежащее включение неденежных статей в отчет о движении денежных средств также остается проблемой.

**Промежуточные расчеты налогов**

Расчеты налогов для промежуточной финансовой отчетности основываются на ожидаемых налоговых ставках за полный год с учетом прогнозируемой прибыли или убытка за весь год, претензий, возмещений и льгот. Такая расчетная ставка затем применяется к промежуточной прибыли или убытку. Однако при определении ожидаемой налоговой ставки на конец года не должны учитываться все законодательные акты или ставки налогообложения, которые не были по существу приняты на дату промежуточного бухгалтерского баланса (даже если они будут приняты в оставшейся части периода).

**Инициатива в сфере раскрытия информации**

Сейчас вступила в силу поправка к МСФО (IAS) 1, принятая в рамках Инициативы в сфере раскрытия информации Совета по МСФО. Ниже перечислены основные изменения:

- Существенность: информация не должна быть настолько агрегирована или детализирована, что это затрудняет понимание.
- Промежуточные итоговые суммы: сейчас содержащееся в стандарте руководство прямо разрешает использование промежуточных итоговых сумм, таких как операционная прибыль или прибыль до уплаты процентов и налогов. Другие промежуточные итоговые суммы могут быть включены, если они состоят из статей, предусмотренных МСФО, и обозначены надлежащим образом без неподобающего выделения.
- Примечания: в МСФО (IAS) 1 включены более четкие рекомендации по примечаниям к финансовой отчетности. Какой-либо предписанный порядок представления примечаний отсутствует. Руководство должно обеспечивать, чтобы порядок представления был понятным и сопоставимым.

**Операции продажи с обратной арендой** Организации используют разные возможности привлечения финансирования. Сейчас наблюдается рост числа операций продажи с обратной арендой. Важно учитывать сущность таких операций. Существуют определенные условия, которые указывают на то, что такие операции по существу являются обеспеченными займами, а не арендой. Если большая часть рисков и выгод, связанных с активом, не переходит на момент «продажи», то такая операция может быть займом.

## Поправки к МСФО (IFRS) 2

Вы хотите разобраться в новых поправках к МСФО (IFRS) 2? Ниже приводится краткий обзор основных изменений. Эрнесто Мендес из Группы по оказанию консультационных услуг в области бухгалтерского учета предлагает краткое объяснение.



Эрнесто Мендес

20 июня 2016 г. Совет по МСФО опубликовал поправки к МСФО (IFRS) 2. Поправки содержат дополнительное руководство по бухгалтерскому учету выплат, основанных на акциях, с расчетами денежными средствами и добавляют исключение, позволяющее применять порядок учета, предусмотренный для расчетов долевыми инструментами, в случаях, когда расчеты по выплатам, основанным на долевыми инструментах, распределены между выпуском долевыми инструментами сотруднику и платежами в налоговые органы.

### **Оценка выплат, основанных на акциях, расчеты по которым производятся денежными средствами**

Хотя в МСФО (IFRS) 2 даже упоминается «справедливая стоимость», выплаты, основанные на акциях, исключаются из сферы применения МСФО (IFRS) 13 «Оценка по справедливой стоимости». МСФО (IFRS) 2 содержит руководство по оценке вознаграждений, расчеты по которым производятся долевыми инструментами. Благодаря этому руководству становится понятным, почему «справедливая стоимость на дату предоставления» отлична от требований МСФО (IFRS) 13. Однако до внесения этих поправок существовала разная практика оценки обязательств по вознаграждениям, расчеты по которым производятся денежными средствами.

В поправке содержится разъяснение того, что справедливая стоимость вознаграждения, расчеты по которому производятся денежными средствами, определяется на основе тех же принципов, что и для вознаграждения, расчеты по которому производятся в форме долевыми инструментами. То есть в «справедливой стоимости» отражаются рыночные условия достижения результатов и условия, при которых перехода прав не происходит, однако нерыночные условия достижения результатов и условия оказания услуг отражаются в оценке количества инструментов, по которым должен произойти переход прав.

### **Модификация вознаграждений, расчеты по которым осуществляются денежными средствами**

В МСФО (IFRS) 2 отсутствует руководство, посвященное тому, как необходимо учитывать модификацию вознаграждений с расчетами денежными средствами с трансформацией их в вознаграждения, расчеты по которым производятся долевыми инструментами. Бухгалтерский учет модификации вознаграждений, расчеты по которым производятся денежными средствами, значительно отличается от учета вознаграждений, расчеты по которым осуществляются долевыми инструментами. Это означает, что, если

модификация изменяет классификацию и стоимость вознаграждения, результат будет разным в зависимости от порядка, в котором будут применяться изменения.

Поправка требует проверки обязательства на изменение стоимости в рамках всего отчета о прибылях и убытках перед реклассификацией начисленного обязательства в капитал. Тогда расходы, понесенные после модификации, основываются на справедливой стоимости на дату модификации так же, как и расходы по вознаграждению, которое всегда предусматривало расчеты долевыми инструментами, которые учитывались на основе справедливой стоимости на дату предоставления.

#### ***Вознаграждения с расчетами на нетто-основе***

Во многих странах работодатель должен удерживать налог при осуществлении расчетов по вознаграждению в форме выплат на основе акций и уплачивать такой налог за сотрудника.

МСФО (IFRS) 2 разделяет такое вознаграждение на два компонента: в части расчетов по налоговым платежам - как вознаграждение с расчетами денежными средствами, а в части чистого количества акций, выпущенных для сотрудника, - вознаграждение с расчетами долевыми инструментами. Поправка добавляет исключение, в соответствии с которым требуется учет вознаграждения как предусматривающего расчеты долевыми инструментами в полном объеме. Уплата денежных средств налоговым органам учитывается так, как если бы они являлись частью расчетов долевыми инструментами. Исключение не

распространяется на долевыми инструментами, которые организация удерживает сверх налогового обязательства.

Уплата денежных средств налоговым органам может значительно превышать расходы, признанные в отношении выплаты, основанной на акциях. В поправке предусмотрено, что организация должна раскрывать оценку суммы, которую она предполагает уплатить налоговым органам по обязательству об удержании налога, когда существует необходимость информирования пользователей о будущих денежных потоках. В результате реклассификации обязательства в капитал в отношении «вознаграждений, предполагающих нетто-расчеты», никакого влияния на отчет о финансовых результатах оказано не будет.

#### ***Последующие шаги***

Поправки вступают в силу с 1 января 2018 г., досрочное применение разрешается. В соответствии с действующими в переходный период положениями предусмотрено, что поправки применяются к вознаграждениям, по которым не было произведено расчетов на дату первого применения, или к модификациям, которые имели место после даты первого применения, без пересчета данных за прошлые периоды.

Поправки могут применяться ретроспективно при условии, что это возможно без исправлений задним числом и ретроспективный учет будет применяться ко всем поправкам.

# Издание Cannon Street Press

## **Договоры страхования**

Совет по МСФО обсудил вопросы, возникающие в связи с подготовкой проекта будущего стандарта.

**Уровень агрегирования для оценки сервисной маржи по договорам:** задача состоит в том, чтобы сервисная маржа по договорам на конец отчетного периода представляла собой прибыль от будущих услуг, которые будут предоставлены по группе договоров.

**Изменение балансовой стоимости сервисной маржи по договорам страхования без признаков прямого участия:** Совет принял предварительное решение пересмотреть руководство по изменениям денежных потоков по выполнению договоров в отношении будущих услуг (путем корректировки договорной сервисной

маржи), а также текущих и прошлых услуг (без корректировки договорной сервисной маржи).

**Представление и раскрытие информации:** Совет по МСФО принял предварительное решение по ряду требований к представлению информации в отношении агрегирования данных и к раскрытию информации.

**Договоры перестрахования и сфера применения подхода на основе переменных сумм оплаты:** Совет принял предварительное решение о том, что организация не должна применять подход на основе переменных сумм оплаты к выпущенным или имеющимся договорам перестрахования.

## **Доли участия, ранее находившиеся в собственности**

Совет по МСФО опубликовал предлагаемые поправки к МСФО (IFRS) 11. Поправки предназначены для разъяснения бухгалтерского учета операции, в рамках которой организация получает совместный контроль или контроль над бизнесом, который представляет собой совместные операции.

- Получение совместного контроля не рассматривается как поэтапное объединение бизнеса. Это означает, что ранее имевшаяся в собственности доля участия в совместных операциях не переоценивается.

- Сделка, при которой организация получает контроль над бизнесом, над которым она ранее осуществляла совместный контроль, является поэтапным объединением бизнеса. Ранее имевшаяся в собственности доля участия переоценивается по справедливой стоимости.

Ожидается, что эти поправки изменят существующую практику перехода от совместного контроля к контролю. Комментарии необходимо направлять до 31 октября 2016 г.

## **МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль: представление информации о последствиях по налогу на прибыль в отношении дивидендов»**

Совет по МСФО обсудил рекомендацию КРМФО предоставить разъяснения в отношении обстоятельств, при которых применяются требования о раскрытии налоговых последствий, связанных с выплатой дивидендов.

Совет согласился с тем, что организация должна применять требования о представлении информации ко всем

налоговым последствиям, связанным с дивидендами. Совет также принял предварительное решение включить предложенную поправку в следующий цикл ежегодного усовершенствования МСФО (2015-2017 гг.).

### **Концептуальные основы**

#### *Определения доходов и расходов*

Совет принял предварительное решение подтвердить определения доходов и расходов, предложенные в предварительном варианте основ.

#### *Информация о финансовых результатах*

Совет принял следующие предварительные решения:

- Отчет о прибыли или убытке должен рассматриваться как основной источник информации о финансовых результатах организации. Информация о доходах и расходах должна быть включена в отчет о прибыли или убытке за период, за исключением случаев, когда включение изменения в текущей стоимости актива или обязательства в состав прочего совокупного дохода (ПСД) повышает уровень релевантности или правдивого представления данных в отчете о прибыли или убытке за период. Решение о включении доходов и расходов

в ПСД может быть принято Советом только при разработке стандартов.

- Доходы и расходы, включенные в ПСД, должны быть перенесены в отчет о прибыли или убытке, когда это повышает уровень релевантности или правдивого представления информации в отчете о прибыли или убытке за этот период. Однако они могут не переноситься в отчет о прибыли или убытке, если, например, нет четкой основы для определения периода, в котором должен быть осуществлен перенос, или суммы, которая подлежит переносу.
- Совет по МСФО также принял проект решения об исключении из предварительного варианта основ положения о том, что невозможность определения четкой основы для переноса в отчет о прибыли или убытке может свидетельствовать о том, что такие доходы или расходы не должны были включаться в ПСД.

# Лаборатория по изучению аренды

В этом месяце профессор Ли Сингх изучает мир систем и процессов при содействии своего ассистента Александра Вудфорда.



Александр Вудфорда

## Гипотеза

Для арендаторов МСФО (IFRS) 16 означает лишь изменение в бухгалтерском учете. Стандарт не потребует значительной модификации систем или процессов.

## Тестирование и анализ

Сегодня многие организации могут не испытывать потребности в наличии продвинутых процессов или систем для учета аренды, кроме тех, которые связаны с первоначальной классификацией и раскрытием информации.

Новый стандарт изменит эту ситуацию по ряду причин:

- все больше внимания уделяется разделительной линии между договорами аренды и предоставления услуг, что требует последовательного применения суждений при рассмотрении определения аренды;
- объемы аренды и количество точек сбора данных, необходимых для внедрения нового стандарта, могут потребовать применения систем управления контрактами;
- переоценка аренды потребуется в случаях, когда происходят некоторые изменения в оценках вследствие изменения индекса или процентной ставки.

В настоящий момент многие арендаторы используют электронные таблицы для управления договорами аренды. Существующие системы учета аренды основаны на положениях МСФО (IAS) 17 и требуют внесения изменений для соответствия новому стандарту.

Разработчики программного обеспечения работают над созданием систем, которые бы полностью соответствовали требованиям нового стандарта, однако некоторые из них еще



не готовы к использованию. Многие системы также ориентированы только на учет аренды недвижимости или оборудования, но не на то и другое сразу.

Кроме того, возникнут вопросы относительно интеграции новых и существующих систем бухгалтерского учета.

Может потребоваться разработка абсолютно новых процессов и средств контроля, чтобы обеспечить надлежащее управление и учет всех договоров аренды. Они должны будут регламентировать вопросы первоначальной и последующей оценки, а также осуществлять мониторинг событий, которые находятся под контролем арендатор, не контролируются им и могут привести к корректировкам данных бухгалтерского учета.

## Вывод

Новый стандарт потребует большего контроля за учетом аренды и управлением контрактами в силу чувствительности эффекта различий между договорами аренды и предоставления услуг, и содержащихся в нем принципов переоценки. Арендаторам необходимо действовать уже сейчас, чтобы усовершенствовать свои системы и процессы и как следует подготовиться, так как им предстоит еще много работы.



### **Практическое применение**

Арендаторы также могут счесть целесообразным использовать принятие нового стандарта как возможность для совершенствования своих систем и процессов. Это особенно актуально для тех, кто сейчас использует электронные таблицы, так как в соответствии с требованиями нового стандарта они могут содержать неполные данные или быть неэффективными с точки зрения затрат, а также могут

приводить к ошибкам в финансовой отчетности. Арендаторам также нужно будет своевременно определить пробелы в данных и недостатки систем, а также необходимые изменения в ИТ-среде.

Более подробная информация об анализе профессором коммерческих и практических последствий принятия МСФО (IFRS) 16 «Аренда» содержится в публикации **«МСФО (IFRS) 16: изменение стандарта учета аренды. Вы готовы? (на английском языке)»**

# Краткий обзор вопросов, отклоненных КРМФО: МСФО (IAS) 21



Мария Опазо

Мария Опазо из Группы по оказанию консультационных услуг в области бухгалтерского учета рассматривает практические последствия отклонения Комитетом по разъяснениям вопросов по МСФО (IAS) 21.

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

Комитет по разъяснениям обычно рассматривает до 20 вопросов на своих регулярных совещаниях. Лишь по небольшой части обсужденных вопросов выпускаются разъяснения. Многие вопросы отклоняются; над некоторыми вопросами работа продолжается, и выпускается усовершенствование стандарта или ограниченная поправка сферы применения. Вопросы, которые не включаются в план работы, становятся «отклоненными вопросами», которые в бухгалтерской профессии называют «неразъясненными вопросами» или вопросами, не подлежащими разъяснению («not an IFRIC» или «NIFRIC»). Всем вопросам, не подлежащим разъяснению, присваиваются коды (начиная с 2002 г.), и они включаются в «зеленую книгу» стандартов, публикуемую Советом по МСФО, хотя в методологическом плане они не признаются в официальной литературе. Эта серия статей содержит информацию, которую вам следует знать о вопросах, «отклоненных» Комитетом по разъяснениям. Мы будем освещать их последовательно по каждому стандарту и в настоящей статье рассмотрим их применительно к МСФО (IAS) 21 (см. ниже).

МСФО (IAS) 21 применяется к учету операций в иностранной валюте, пересчету прибылей и убытков и финансового положения иностранных компаний и пересчету прибылей и убытков и финансового положения организации в ее валюту представления отчетности.

Время от времени вопросы, связанные с МСФО (IAS) 21, появляются в перечне вопросов для дальнейшего рассмотрения КРМФО. В течение нескольких лет был отклонен целый ряд вопросов, и некоторые из них мы поясним более подробно в данной статье.

## **Обменные курсы (апрель 2003 г.)**

КРМФО обсудил вопрос о том, какой обменный курс следует использовать, если в наличии имеется более одного. КРМФО согласился с тем, что стандарт содержит четкие указания: при наличии нескольких обменных курсов, используется тот курс, по которому могли бы быть произведены расчеты по будущим денежным потокам, представляющим собой операцию или остаток, если бы эти денежные потоки имели место на дату оценки.

## **Определение функциональной валюты (март 2010 г.)**

При определении функциональной валюты организации необходимо рассматривать ряд первичных и вторичных факторов. Однако этот принцип привел к возникновению сложностей при определении веса, придаваемого каждому фактору для конкретных организаций, особенно для инвестиционных компаний.

Комитет по разъяснениям подчеркнул, что следующие факторы, упомянутые в стандарте, должны рассматриваться на всесторонней основе:

- основная экономическая среда, в которой организация осуществляет свою деятельность;
- валюта, влияющая на цены ее продаж;
- валюта, влияющая на расходы на персонал и другие соответствующие затраты;
- другие факторы, такие как валюта, в которой организация получает финансирование, и валюта, в которой хранится полученная выручка.

Комитет по разъяснениям пришел к выводу о том, что, так как данная оценка требует применения значительных суждений, выпуск разъяснений не решит данный вопрос.

#### ***Погашение инвестиций и резерв по пересчету иностранной валюты (сентябрь 2010 г.)***

КРМФО обсудил руководство по реклассификации резерва по пересчету иностранной валюты при погашении инвестиций в иностранной валюте. Уменьшение может быть вызвано снижением доли участия инвестора в объекте инвестиций (относительное уменьшение) или абсолютным уменьшением стоимости инвестиции (например, погашение квазикапитала или выплата дивидендов, которые не могут влиять на пропорциональную долю участия).

КРМФО признал, что разные интерпретации могут привести к расхождениям в практическом применении. Однако было принято решение не включать эту тему в перечень вопросов для дальнейшего рассмотрения, так как было решено, что в установленные сроки достичь консенсуса будет невозможно. КРМФО рекомендовал Совету по МСФО рассмотреть данный вопрос в рамках более широкого анализа МСФО (IAS) 21 в качестве возможного пункта в перечень вопросов для дальнейшего рассмотрения на период после 2011 г.

Наша точка зрения такова: концепция относительного и абсолютного уменьшения доли участия может привести к частичному выбытию. Имеется возможность выбора учетной политики (относительное, абсолютное уменьшение или применение обеих концепций одновременно), которая должна применяться последовательно.

#### ***Валютный контроль и гиперинфляция (ноябрь 2014 г.)***

В результате ухудшения экономических условий в Венесуэле (жесткий валютный контроль в сочетании с наличием нескольких официальных обменных курсов, которые могут полностью не отражать местный уровень

гиперинфляции) КРМФО получил запрос от организаций, имеющих инвестиции или дочерние организации в этой стране, в отношении следующих вопросов:

- Какой курс следует использовать для пересчета чистых инвестиций организации в иностранное подразделение, когда имеется несколько обменных курсов?
- Какой курс следует использовать при более долгосрочном отсутствии возможности обмена?

По первому вопросу КРМФО отметил, что преобладающая практика предполагает применение принципа МСФО (IAS) 21: следует использовать курс, по которому были бы произведены расчеты по будущим денежным потокам или остатку в случае, если бы эти денежные потоки имели место на дату оценки. В отношении второго вопроса КРМФО отметил, что в рекомендациях МСФО (IAS) 21 вопрос более длительного отсутствия возможности обмена не рассматривается. Однако, так как решение этого вопроса требует реализации более широкого проекта, вопрос Комитетом по разъяснениям был отклонен.

Однако было указано на следующие требования к раскрытию информации, содержащиеся в МСФО (IAS) 1 и МСФО (IFRS) 12, которые применяются в случаях, когда обменные курсы существенным образом влияют на понимание финансовых результатов организации:

- раскрытие значительных принципов учетной политики и суждений;
- раскрытие источников неопределенности оценки, которые связаны со значительным риском существенной корректировки в следующем финансовом году;
- раскрытие характера и степени значительных ограничений возможностей организации с точки зрения доступности или использования активов и погашения обязательств.

**Краткий обзор отклоненных вопросов, относящихся к МСФО (IAS) 21**

<b>Тема</b>	<b>Краткий вывод</b>
Влияние изменений курсов обмена валют (апрель 2003 г.)	МСФО (IAS) 21 требует, чтобы при наличии нескольких обменных курсов организации использовали тот курс, по которому могли бы быть произведены расчеты по будущим денежным потокам, составляющим операцию, или остаткам, если бы эти денежные потоки имели место на дату оценки.
Пересчет активов и обязательств на дату операции (октябрь 2004 г.)	КРМФО обсудил вопрос о том, следует ли предоставлять особое исключение для организаций, впервые применяющих МСФО, чтобы разрешить им пересчитывать все активы и обязательства по обменному курсу на дату перехода, а не применять подход использования функциональной валюты, предусмотренный в МСФО (IAS) 21. КРМФО согласился с тем, что позиция четко изложена в МСФО (IFRS) 1 и МСФО (IAS) 21 и что по данному вопросу не требуется разъяснение, которое обеспечивало бы освобождение от выполнения требований.
Определение функциональной валюты инвестиционной холдинговой компании (март 2010 г.)	КРМФО получил запрос о рекомендации в отношении того, следует ли учитывать экономические условия деятельности дочерних организаций при определении функциональной валюты инвестиционной холдинговой компании в отдельной финансовой отчетности. Факторы, упомянутые в стандарте, должны применяться на всеобъемлющей основе. Такая оценка требует применения значительных суждений.
Погашение инвестиций и резерв по пересчету иностранной валюты (сентябрь 2010 г.)	КРМФО принял во внимание тот факт, что разные интерпретации могут привести к расхождениям в практическом применении МСФО (IAS) 21 в отношении реклассификации резерва по пересчету иностранной валюты при погашении инвестиций в иностранное подразделение. Однако Комитет по разъяснениям счел, что он не сможет достичь консенсуса по данному вопросу в установленные сроки, и отклонил его.
Валютный контроль и гиперинфляция (ноябрь 2014 г.)	КРМФО отметил, что отсутствие возможности обмена в течение более длительного периода не рассматривается в руководстве, содержащемся в МСФО (IAS) 21, поэтому полная однозначность в отношении того, как следует применять МСФО (IAS) 21 в таких ситуациях, отсутствует. Однако, так как решение данного вопроса может потребовать реализации более широкого проекта, КРМФО принял решение не включать его в перечень вопросов для дальнейшего рассмотрения.



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



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



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



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

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

© 2016 АО «ПвК Аудит». Все права защищены.

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





# Приложение

## Влияние на финансовую отчетность результатов референдума в Великобритании о выходе из ЕС

### Вопрос

Сейчас, когда Великобритания проголосовала за выход из ЕС, наступит продолжительный период переговоров и неопределенности, который может длиться в течение многих месяцев, пока политические и юридические вопросы не будут урегулированы в деталях и не проявятся реальные последствия выхода. Пройдет как минимум два года, а возможно и больше, до того как Великобритания действительно выйдет из ЕС.

Данная неопределенность неизбежно повлияет на все британские компании и те организации, которые ведут деятельность или имеют инвестиции

в Великобритании. Это событие мгновенно сказалось на состоянии финансовых рынков как в Великобритании, так и за рубежом: фунт значительно ослабел относительно других валют, а цены на акции колебались по мере того, как рынки реагировали на принятое решение.

Организациям, которые предоставляют отчетность о результатах за полный год или промежуточный период 30 июня или после этой даты, необходимо учесть ряд вопросов, связанных с бухгалтерским учетом и отчетностью. В «Кратком обзоре» ниже приводятся некоторые возможные вопросы и соответствующие рекомендации согласно МСФО.

### **Некоторые другие публикации и видеоматериалы о выходе Великобритании из ЕС**

**Блог PwC о корпоративной отчетности: выход Великобритании из ЕС и реформа аудита в ЕС**

**Запись нашей онлайн-конференции**

**Стратегия роста МСП в мире после выхода Великобритании из ЕС**

**Влияние на сектор финансовых услуг**

**Экономические последствия выхода Великобритании из ЕС**

**Потенциальные последствия для отрасли авиаперевозок**

**Потенциальные последствия для энергетической отрасли**

## Последствия

### Риск и неопределенность

Хотя невозможно предсказать последствия для экономики в ближайшие годы, может возникнуть необходимость рассмотрения вопросов значительного обесценения, непрерывности деятельности и (или) капитала. В краткосрочной перспективе влияние волатильности на валютных рынках приведет к повышению затрат на импорт в Великобританию, что может иметь значение при формировании суждений относительно обесценения и непрерывности деятельности. Организациям в Великобритании или компаниям, занятым в торговле с Великобританией, скорее всего, придется переоценить перспективы такой торговли, когда появится больше определенности относительно последствий решения о выходе из ЕС, так как его влияние может оказаться существенным.

При раскрытии информации о рисках (операционных и финансовых), безусловно, необходимо будет учитывать волатильность на финансовых рынках. В МСФО (IFRS) 7 содержится требование к организациям о раскрытии информации, которая позволяла бы пользователям их финансовой отчетности оценить характер и уровень рисков, возникающих в связи с финансовыми инструментами, имеющимися у организаций на отчетную дату. [МСФО (IFRS) 7], п. 31. (на английском языке)] Это предусматривает раскрытие количественной и качественной информации о рыночном, кредитном рисках и о риске ликвидности с разбивкой рыночного риска на процентный, валютный и прочий ценовой риски.

Расчеты чувствительности и раскрытие соответствующей информации также будут затронуты. В МСФО (IAS) 1 есть требование о раскрытии информации о «чувствительности балансовой

стоимости к методам, допущениям и расчетным оценкам, на которых основывается ее расчет, включая причины чувствительности», вместе с «объяснением изменений, внесенных в прошлые допущения, касающиеся этих активов и обязательств, если неопределенность остается неразрешенной». [МСФО (IAS) 1], п. 129. (на английском языке)] Из этих двух требований очевидно, что все допущения и соответствующие расчеты чувствительности должны быть четко раскрыты.

МСФО (IAS) 34 содержит требования о дополнительном раскрытии информации в промежуточной финансовой отчетности, которые следует учесть. Организация должна раскрывать «изменения в бизнесе или экономических условиях, которые влияют на справедливую стоимость финансовых активов и финансовых обязательств предприятия». [МСФО (IAS) 34, п. 15B(h)]. (на английском языке)]

### Тестирование на предмет обесценения

Одним из признаков обесценения, согласно МСФО (IAS) 36, являются «значительные изменения, имеющие неблагоприятные последствия... в технических, рыночных, экономических или правовых условиях». [МСФО (IAS) 36, п. 12 (b)]. (на английском языке)] Хотя, может быть, еще слишком рано делать вывод о том, будет ли влияние «неблагоприятным», в краткосрочной перспективе многим организациям нужно будет рассмотреть вопрос о том, не повысил ли исход голосования риск обесценения.

В целях тестирования на предмет обесценения нефинансовых активов следует рассмотреть несколько областей. Во-первых, для расчета ценности использования приведенная стоимость будущих денежных потоков, выраженных в иностранной валюте, должна быть пересчитана в функциональную валюту организации по обменному курсу спот на дату расчета. С течением времени

значительные колебания обменного курса могут привести к появлению признаков обесценения в будущие отчетные периоды, в результате чего будет необходимо подготавливать дополнительные прогнозы для подтверждения текущей стоимости активов.

Во-вторых, у организаций может возникнуть необходимость пересмотреть денежные потоки, включенные в прогноз. Хотя пройдет определенный период времени до того, как проявятся последствия референдума о выходе из ЕС, прогнозы по продажам и затратам могут потребовать обновления с целью отражения первоначального влияния на спрос и предложение продуктов или услуг, определяющих денежные потоки. Кроме того, организациям также следует учесть влияние на определение ставки

дисконтирования, используемой для тестирования на предмет обесценения.

В МСФО (IAS) 39 также отмечается, что «объективное свидетельство обесценения инвестиции в долевого инструмент включает информацию о значительных изменениях с неблагоприятным эффектом, имевших место в технологической, рыночной, экономической или правовой среде, в которой эмитент осуществляет деятельность». [МСФО (IAS) 39], п. 61. (на английском языке)]. Следовательно, организации также должны рассмотреть обесценение финансовых активов и наличие значительного снижения справедливой стоимости инвестиции в долевого инструмент ниже стоимости приобретения.