

Вестник МСФО

В этом выпуске:

- 1 Изменения МСФО (IFRS) 15: окончательный вариант**
Обзор
- 2 Вопросы в центре внимания регулирующих органов**
Что мы можем узнать из отчета Европейского управления по ценным бумагам и рынкам (ESMA)?
- 3 МСФО (IFRS) 8 «Сегментная отчетность»**
Основные вопросы, на которые необходимо обратить внимание
- 4 Лаборатория по изучению аренды**
Как внедрять новое руководство?
- 5 Издание Cannon Street Press**
Страхование и МСФО (IFRS) 9
Концептуальные основы Инициатива в сфере раскрытия информации
- 6 Отклонение поправок Комитетом по разъяснения МСФО (IAS) 18**
- 7 Венгерский кроссворд: решение**
- 8 На последней странице...**

МСФО (IFRS) 15: выпущен окончательный вариант поправок к новому стандарту о признании выручки

Совет по МСФО внес изменения в МСФО (IFRS) 15 для разъяснения руководства по идентификации обязательств к исполнению, порядка отражения лицензий на интеллектуальную собственность и классификации организации в качестве принципала или агента. Поправки также содержат дополнительные упрощения практического характера для переходного периода. Эти поправки отличаются от поправок, вносимых Советом по стандартам финансового учета США (FASB). Салли Дейсел рассматривает данный вопрос для нас более подробно.

12 апреля 2016 года Совет по МСФО опубликовал поправки МСФО (IFRS) 15. Они касаются тех областей руководства, которые были определены Группой по переходу на новый стандарт как связанные с риском непоследовательного толкования.

Совет по МСФО попытался минимизировать неопределенность, которая могла бы помешать процессу внедрения стандарта, и установил достаточно высокую планку для принятия решения о внесении изменений, если они необходимы. Совет ясно выразил свое намерение не выпускать дальнейшие поправки до выполнения анализа последствий внедрения стандарта.

Совет по стандартам финансового учета США принял решение о более масштабном внесении поправок по большему числу вопросов.

Что изменилось?

Поправки включают разъяснения руководства по идентификации обязательств к исполнению, порядку отражения лицензий

на интеллектуальную собственность и классификации организации в качестве принципала или агента (представление выручки развернуто или на нетто-основе). В каждую из указанных областей руководства были добавлены новые или исправленные иллюстративные примеры.

Совет по МСФО также включил дополнительные упрощения практического характера для переходного периода. Поправки будут применяться в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2018 года или после этой даты, с возможностью досрочного применения.

Идентификация обязательств к исполнению

Поправки вносят разъяснения в руководство, определяя то, когда имеющиеся в договоре обещания являются «отличимыми» товарами или услугами, которые должны отражаться отдельно. Идентификация обязательств



Салли Дейсел

к исполнению является основополагающей для МСФО (IFRS) 15, и Совет по МСФО решил внести те же изменения, что и Совет по стандартам финансового учета США, чтобы сохранить сближение между двумя системами стандартов в этой важной области.

Лицензии на интеллектуальную собственность

Поправки, внесенные в руководство по лицензиям, разъясняют, когда выручка от лицензии на интеллектуальную собственность должна признаваться «в течение периода», а когда - в «определенный момент времени».

Совет по стандартам финансового учета США принял решение о разработке другой модели, в рамках которой порядок учета зависит от классификации лицензий в качестве «функциональных» или «символических». Совет по стандартам финансового учета США также предоставил рекомендации в отношении влияния содержащихся в лицензиях ограничений, а также в отношении порядка учета продления действия лицензий и модели признания выручки, связанной с обязанностями по исполнению, которые содержат лицензию.

Указанные различия означают, что выручка в финансовой отчетности, составляемой организациями по МСФО, может отличаться от выручки в финансовой отчетности, которую конкурирующие организации составляют по ОПБУ США. Это может оказать влияние на организации, которые должны получать лицензию на интеллектуальную собственность, т. е. на организации медицинской, биотехнической и отрасли программного обеспечения. Тем не менее прошло еще слишком мало времени, чтобы можно было определить, насколько распространены будут те или иные различия на практике.

В поправках также содержится разъяснение того, в каких случаях нужно применять руководство

по признанию выручки по лицензиям на интеллектуальную собственность, предусматривающим вознаграждение в форме роялти, основанном на продажах или использовании. Данные изменения были согласованы между двумя системами стандартов.

Руководство по классификации организации в качестве принципала или агента

Совет по МСФО пояснил, что принципал по договору имеет контроль над товаром или услугой до передачи их клиенту. Совет по МСФО еще раз проработал структуру индикаторов, таким образом, чтобы они указывали на то, что организация является принципалом, а не на то, что оно является агентом, при этом два индикатора были отменены («вознаграждение организации устанавливается в форме комиссии» и «организация не подвергается кредитному риску»). Данные изменения были согласованы между двумя системами стандартов.

Исключения практического характера для переходного периода

Поправки вводят два новых исключения практического характера для упрощения перехода на новый стандарт.

Одно исключение допускает использование ретроспективного подхода при определении изменений в договоре, существовавших на момент перехода на применение нового стандарта.

Второе исключение позволяет организациям, применяющим полностью ретроспективный метод, не производить перерасчет по договорам, которые были выполнены до начала самого раннего представленного периода. Организациям, составляющим финансовую отчетность в соответствии с ОПБУ США, данное решение не будет доступно для применения.

Каково воздействие поправки?

Указанные изменения не меняют основных принципов МСФО (IFRS) 15.

Тем не менее, они предоставляют разъяснения в отношении некоторых наиболее сложных аспектов стандарта. Изменения могут затрагивать большое число организаций, поэтому они должны учитываться при оценке руководством потенциального влияния МСФО (IFRS) 15.

Не всегда поправки к МСФО (IFRS) 15 те же, что Совет по стандартам финансового учета США вносит в аналогичный стандарт, действующий в США. В дополнение к описанным выше различиям Совет по стандартам финансового учета США также предусмотрел исключение для учета деятельности по перевозкам и погрузочно-разгрузочным работам. Ожидается, что в дальнейшем Совет продолжит практику разработки поправок ограниченной сферы применения к руководству по оценке собираемости средств, представлению налогов с продаж и оценке неденежного возмещения.

МСФО (IFRS) 15 не будет содержать никакого дополнительного руководства по указанным вопросам. Совет по МСФО в большинстве случаев указал в разделе «Основа для вывода» те области, где, как ожидается, расхождения в формулировках стандартов приведут или могут привести к различным выводам в рамках МСФО и ОПБУ США.

Организации, на подготовку отчетности которых распространяются как требования, действующие в США, так и требования, действующие за пределами США (например, организации США,

дочерние компании которых готовят отчетность в соответствии с МСФО, или организации, которые готовят отчетность в соответствии с МСФО и одновременно являются иностранными частными компаниями), должны будут в ходе процесса перехода проанализировать, будут ли сделанные ими выводы отвечать требованиям обеих систем стандартов. Организации, значимыми конкурентами которых являются компании, готовящие отчетность в соответствии с ОПБУ США, возможно, должны будут объяснить своим инвесторам различия в применении двух систем стандартов.

Дальнейшие шаги

В настоящее время Совет по МСФО не планирует каких-либо дополнительных поправок к МСФО (IFRS) 15. Совет по стандартам финансового учета США планирует выпустить поправки ограниченной сферы применения, а также предварительный вариант стандарта с различными техническими корректировками.

Совет по стандартам финансового учета США продолжает собирать Группу по переходу на новый стандарт, включающую только участников из США. Первое заседание такой Группы состоялось в апреле 2016 года, следующие заседания запланированы на июль и ноябрь. В настоящее время непонятно, как Совет по стандартам финансового учета США будет реагировать на вопросы, обсуждаемые на этих встречах.

Вопросы в центре внимания регулирующих органов: что мы можем узнать из отчета Европейского управления по ценным бумагам и рынкам (ESMA)?



Мадхури Рави Сринивасан

Обеспечение выполнения требований в области подготовки отчетности по МСФО представляет собой еще один вопрос из списка вопросов, которые должны быть в центре внимания руководства при подготовке финансовой отчетности. Мадхури Рави Сринивасан из Группы по оказанию консультационных услуг в области бухгалтерского учета изучает основные положения недавно опубликованного отчета ESMA.

ESMA (Европейское управление по ценным бумагам и рынкам) не так давно опубликовало **Отчет правоприменительных органов в области бухгалтерского учета о принятых мерах по обеспечению соблюдения требований и результатах деятельности по регулированию в 2015 году (на английском языке)**. В отчете рассматриваются результаты работы европейских правоприменительных органов в отношении приоритетных задач на 2014 год.

Проверке со стороны правоприменительных органов подверглись 1 200 эмитентов, что составляет почти 20 % от всех европейских эмитентов, ценные бумаги которых обращаются на регулируемых рынках и которые готовят свою отчетность в соответствии с МСФО. По результатам выполненных проверок правоприменительные органы приняли меры в отношении 25 % указанных эмитентов.

Какие области были в центре внимания?

ESMA определило следующие три области в качестве областей основного внимания:

- a) представление консолидированной финансовой отчетности и соответствующее раскрытие информации;
- b) финансовая отчетность организаций, имеющих совместную деятельность, и соответствующее раскрытие информации;
- c) признание и оценка отложенных налоговых активов и неопределенные налоговые позиции.

Каковы основные результаты?

Консолидированная финансовая отчетность

Для организаций, применяющих МСФО, принятые в ЕС, 2014 год стал первым годом применения МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» и МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации об участии в других организациях». Большинство эмитентов выполняли анализ наличия контроля над организациями, в которых они не владеют контрольным пакетом прав голоса, однако соответствующее раскрытие информации в финансовой отчетности часто отсутствовало, в частности, в отношении следующих аспектов:

- как организация обосновывает наличие у нее полномочий в отношении объекта инвестиций;
- подверженность рискам, связанным с переменным доходом от участия в объекте инвестиций;
- наличие возможности использовать свои полномочия в отношении объекта инвестиций с целью оказания влияния на величину дохода инвестора.

Некоторые эмитенты, которые не консолидировали объект инвестиции, в котором им принадлежало более 50 % прав голоса, не раскрывали информацию с обоснованием того, почему они этого не делали (например, в силу наличия договорного соглашения между акционерами, устанавливающего совместный контроль, или предоставления контроля другим акционерам).

Вопрос с раскрытием информации о структурированных организациях, по-видимому, обстоит лучше: 90 % таких эмитентов раскрыли информацию, которая позволяет пользователям понимать и оценивать характер и объем участия в неконтролируемых структурированных организациях, а также связанные с таким участием риски.

Основные выводы

Был сделан вывод о том, что понятие контроля применялось должным образом практически во всех случаях. Выявленные недостатки связаны с объемом раскрываемой информации, которая должна отражать специфику организации и быть достаточно подробной для того, чтобы пользователи могли оценить обоснованность сделанных выводов.

Совместная деятельность

Основной выявленный вопрос также касается объема раскрываемой информации. Большинство совместных операций было структурировано через отдельное юридическое лицо, однако большинство эмитентов не раскрыло конкретную информацию, позволяющую пользователям оценить,

имеют ли стороны прямые права на активы или прямые обязательства, связанные с совместной деятельностью. Аналогично лишь некоторые эмитенты раскрыли достаточный объем информации о факторах, анализируемых для целей классификации совместной деятельности в качестве совместной операции или совместной организации.

При этом неудивительно, что практически все эмитенты должным образом раскрыли основную информацию об объекте инвестиции (например, характере взаимоотношений, местонахождении бизнеса).

В результате первого применения МСФО (IFRS) 11 некоторые совместно контролируемые операции или совместно контролируемые активы были переклассифицированы в совместные организации, а совместные организации - в совместно контролируемые операции. Однако многие эмитенты не отразили должным образом произошедшие изменения, в частности значимые факторы, которые были проанализированы в ходе оценки.

Основные выводы

Как и в случае с консолидацией, существенных замечаний в отношении выводов, сделанных в области классификации, выявлено не было. Внимание было привлечено скорее к необходимости представлять достаточный объем подробной информации, необходимой для понимания аргументации, лежащей в основе выполненной классификации.

Отложенные налоговые активы и неопределенные налоговые позиции

Данное требование не является новым, поэтому удивительно (а возможно, и нет), что информация об отложенных налоговых активах, возникающих в связи с неиспользованными налоговыми убытками, не была должным образом раскрыта почти каждым третьим проверяемым эмитентом. В большинстве случаев

не была представлена информация о характере доказательств, подтверждающих признание отложенных налоговых активов. Некоторые организации не раскрыли информацию о ключевых допущениях.

Еще одним интересным аспектом стал тот факт, что в большом количестве случаев возмещение отложенных налоговых активов ожидалось за период, превышающий 5 лет. Это является серьезным индикатором необходимости предоставления убедительных доказательств, подтверждающих признание отложенных налоговых активов.

Почти половина эмитентов не раскрывает учетную политику, применяемую в отношении неопределенных налоговых позиций, а почти три четверти не раскрывают основу оценки.

Основные выводы

Проверка адекватности раскрытия информации о доказательствах, которые подтверждают признание отложенных налоговых активов, представляется самым серьезным вопросом.

Отсутствие специальных рекомендаций в отношении неопределенных налоговых позиций, по-видимому, на практике привело к возникновению расхождений. В ближайшее время ожидается

появление интерпретации, разъясняющей рекомендации в этой области. МСФО (IAS) 12 останется в зоне повышенного внимания в 2016 году.

Последующие шаги

ESMA и европейские правоприменительные органы отметили высокий уровень применения МСФО в 2014 году. Тем не менее они считают, что еще многое в этой области можно усовершенствовать.

В этом эмитентам будут способствовать более высокая степень осведомленности о приоритетных вопросах на 2015 г. и планируемые к выпуску рекомендации в рамках Инициативы в сфере раскрытия информации и других нормативных документов Совета по МСФО.

Общие приоритетные цели на 2015 г. среди прочего включают решение таких вопросов, как:

- влияние на финансовую отчетность условий финансовых рынков;
- отчет о движении денежных средств и соответствующее раскрытие информации;
- оценка и раскрытие информации о справедливой стоимости.

Руководство по **альтернативным показателям деятельности (на английском языке)** можно будет применять ко всем выпускам информации после 3 июля 2016 г.

Основные вопросы, на которые необходимо обратить внимание при работе с операционными сегментами

Татьяна Гейхман из Группы по оказанию консультационных услуг в области бухгалтерского учета объясняет, почему представление отчетности по сегментам не является лишь выполнением установленных требований.



Татьяна Гейхман

В чем цель представления информации по сегментам?

Раскрытие сегментной информации дает представление о том, как видит деятельность организации его руководство.

Раскрытие сегментной информации помогает установить связь между взглядом руководства на бизнес: как он представлен в его комментариях (например, в документе «Анализ и оценка руководства финансового положения и финансовых результатов деятельности»), и консолидированной финансовой информацией. Сегментная информация позволяет инвесторам более точно оценить будущие потоки денежных средств организации.

Что такое операционный сегмент?

Операционный сегмент определяется как компонент организации:

- который участвует в деятельности организации, от которой она может получать доходы и нести расходы;
- операционные результаты которого регулярно анализируются руководителем, принимающим операционные решения (РПОР) для оценки результативности деятельности и распределения ресурсов;
- для которого имеется отдельная финансовая информация.

Операционные сегменты представляют собой самый низкий уровень, на котором руководство осуществляет мониторинг деятельности организации и принимает решения.

Как нужно выявлять операционный сегмент?

Сначала необходимо идентифицировать РПОР. В зависимости от структуры организации это может быть индивидуальное лицо или орган управления. Из самого термина понятно, что это лицо или орган принимает стратегические решения в отношении сегментов организации. Например, в роли РПОР часто выступает генеральный директор или совет директоров.

Следующий шаг - идентификация видов деятельности, которые осуществляет организация. Такая деятельность должна приносить доходы, и (или) с ней должны быть связаны расходы. Подразделение организации может быть отдельным операционным сегментом, даже если оно является центром возникновения затрат.

В стандарте отсутствует определение отдельной финансовой информации. РПОР должен иметь достаточный объем информации для оценки результатов деятельности и распределения ресурсов. Полный комплект финансовой отчетности не требуется, но и информации только о доходах, скорее всего, будет недостаточно.

Отдельная информация должна регулярно анализироваться РПОР.

В чем различие между отчетным сегментом и операционным сегментом?

Не все операционные сегменты необходимо отдельно раскрывать в финансовой отчетности. Стандарт устанавливает количественные

пороговые значения для выручки, прибыли или убытка и активов сегмента. При достижении любого из таких пороговых значений сегмент становится отчетным.

Если РПОР анализирует только показатели прибыли, рассчитанные по правилам, отличным от ОПБУ, количественное пороговое значение, установленное для прибыли или убытка, необходимо оценить, используя такие показатели прибыли.

Выручка из внешних источников всех отчетных сегментов должна составлять не менее 75 % общей выручки организации из внешних источников. Оставшиеся сегменты могут быть объединены в группу «Все прочие сегменты».

Агрегация

Агрегация операционных сегментов для целей раскрытия информации допускается, но не требуется. Агрегация разрешается, если выполняются все следующие критерии агрегации:

- в результате агрегации получена информация, которая позволяет пользователям оценить деятельность организации и экономическую среду, в которой она осуществляет эту деятельность;
- сегментам присущи одинаковые экономические характеристики;
- сегменты являются сходными по каждому из следующих аспектов:
 - о характер продуктов и услуг;
 - о характер производственного процесса;
 - о вид или класс клиентов;
 - о методы распределения продуктов или предоставления услуг;
 - о характер регуляторной среды (где применимо).

Для данной оценки требуется применение значимого суждения. Руководство должно раскрыть информацию о том, какие операционные сегменты были агрегированы и оценка каких экономических показателей была выполнена.

Информация, которая подлежит раскрытию

Раскрытие сегментной информации должно давать инвесторам сведения о характере деятельности и финансовых результатах, как их видит руководство организации, а также об экономической среде, в которой организация осуществляет свою деятельность.

Информация в масштабе всей организации, раскрываемая по сегментам, среди прочего, представляет данные об основном ассортименте продуктов и услуг, географии ключевых производств и концентрации клиентов.

Для каждого отчетного сегмента необходимо предоставить данные о прибыли или убытке сегмента, его активах и обязательствах (если анализируются РПОР) и принципах оценки. Предполагается, что РПОР анализирует информацию для какой-то цели, и уже поэтому такую информацию следует раскрывать.

Что делать, если РПОР анализирует несколько показателей прибыли, активов и обязательств?

Раскрываются показатели, которым доверяют больше всего или которые анализируются регулярно. В тех случаях, когда несколько показателей вызывают одинаковое доверие или анализируются с одинаковой регулярностью, раскрывается показатель, который в большей степени соответствует информации, содержащейся в финансовой отчетности.

Что делать, если информация, анализируемая РПОР, подготовлена не в соответствии с ОПБУ?

Информация раскрывается на той же основе, на которой она представляется РПОР. Выполняется сверка информации, подготовленной не в соответствии с ОПБУ, с данными финансовой отчетности.

Что делать, если информация об операционных сегментах является коммерческой тайной?

Стандарт не предусматривает исключений в связи с возможным ущербом конкурентоспособности. Раскрытия, представляющие

информацию, анализируемую РПОР, являются обязательными. Нераскрытие сегментной информации представляет собой отклонение от МСФО.

Какие организации должны раскрывать информацию по сегментам?

Раскрытие информации по сегментам требуется от организаций, чьи долговые или долевыми инструментами обращаются на регулируемых рынках или которые находятся в процессе выпуска таких инструментов. Все другие организации могут раскрывать информацию по сегментам на добровольной основе.

Регулирующие органы проверяют и отслеживают финансовую отчетность эмитентов обращающихся на рынке инструментов на регулярной основе. Регуляторы часто подвергают сомнению агрегацию операционных сегментов, ситуации, когда присутствует только один сегмент, или ситуации, когда информация, представленная в документе «Анализ и оценка руководства финансового положения и финансовых результатов деятельности», не соответствует раскрытию информации по сегментам.

Дальнейшие шаги

Публикация проекта поправок к МСФО (IFRS) 8 с ограниченной сферой применения для обсуждения ожидается в конце 2016 года. Планируемые поправки с ограниченной сферой

применения дадут разъяснения МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» по вопросам, выявленным в ходе анализа результатов внедрения стандарта. Планируемые поправки включают:

- акцентирование внимания на том факте, что применение МСФО (IFRS) 8 обеспечивает непротиворечивость информации, представляемой инвесторам, в документе «Анализ и оценка руководства финансового положения и финансовых результатов деятельности», а также информации, раскрываемой по сегментам, что повышает ценность информации в каждой из отчетных форм;
- разъяснение того, что РПОР является функцией по принятию операционных решений и что РПОР может быть представлен физическим лицом или комитетом. Потребуется раскрытие информации о характере РПОР;
- разъяснение рекомендации в отношении видов информации, наиболее полезных для инвесторов (например, неденежные расходы, неповторяющиеся статьи, другие статьи, влияющие на будущие потоки денежных средств).

Дополнительные рекомендации представлены на [Inform: Подробные рекомендации: свежий взгляд на МСФО \(IFRS\) 8 «Операционные сегменты»](#).

Лаборатория по изучению аренды

После грандиозного успеха своего первого эксперимента профессор Ли Синх с помощью своего ассистента Авни Машру приступил к проведению второго эксперимента, но уже в секторе недвижимости.



Авни Машру

Гипотеза

МСФО (IFRS) 16 не окажет влияния на сектор недвижимости.

Тестирование и анализ

Новый стандарт по учету аренды практически не меняет порядок учета у арендодателя. Принимая во внимание, что в операциях аренды большинство компаний сектора недвижимости являются арендодателями, можно предположить, что им не о чем беспокоиться.

На самом деле стандарт имеет обратный эффект для клиентов, то есть для арендаторов. Например, одним из секторов, которые в наибольшей степени испытают воздействие нового стандарта, скорее всего, будет сектор розничной торговли, так как в нем высок объем арендованных помещений, используемых для размещения магазинов.

В **Глобальном исследовании PwC по капитализации аренды**, результаты которого были опубликованы в феврале 2016 г., отмечается, что у розничных сетей произойдет медианное увеличение задолженности на 98 % (в связи с признанием обязательств по аренде) и медианное увеличение EBITDA на 41 %. Это произойдет потому, что по договорам, которые ранее классифицировались как операционная аренда, расходы по операционной аренде уже не будут относиться на прибыль или убыток, вместо этого компания будет признавать процентные расходы по арендному обязательству и амортизацию актива, представленного «правом на использование актива».

В более широком контексте аренда как недвижимости для розничной торговли,



так и коммерческой недвижимости, может иметь ряд одинаковых характеристик, таких как возможность продления аренды и переменные арендные платежи. Исторически арендаторы учитывали такую аренду как операционную аренду, отражая арендные платежи как операционные расходы линейным методом без сколько-нибудь значительного воздействия на бухгалтерский баланс. Учитывая влияние нового стандарта на порядок учета, арендаторы должны будут уделять этим вопросам больше внимания.

Выводы

Несмотря на то что новый стандарт практически не повлиял на порядок учета у арендодателя, МСФО (IFRS) 16 может оказать существенное коммерческое влияние на организации сектора недвижимости, когда речь пойдет об обсуждении условий аренды с арендаторами.

Практическое применение

Новый стандарт окажет воздействие не только на бухгалтерский баланс арендаторов, но и на операционные расходы: расходы на аренду теперь должны распределяться на операционные и финансовые расходы.

Для арендодателя очень важно понимать воздействие всех этих изменений на арендаторов, так как они могут повлиять на поведение участников рынка, которые начнут отдавать предпочтение аренде на

более короткий срок или с более гибкими условиями. Возможно, арендаторы будут стремиться использовать разные виды условных платежей, чтобы уменьшить сумму, признаваемую как обязательство по аренде.

Более подробная информация о проведенном профессором анализе влияния МСФО (IFRS) 16 «Аренда» на сектор недвижимости приводится в нашей публикации «В центре внимания» (*Spotlight* (на английском языке)).

Издание Cannon Street Press

Страхование и МСФО (IFRS) 9

Совет по МСФО принял предварительное решение утвердить содержащиеся в проекте предложения в отношении так называемого оверлейного подхода (overlay approach), а также разрешить организации применять временное освобождение только в случае, если:

- организация не применяла МСФО (IFRS) 9 ранее;
- в организации преобладает деятельность, связанная со страхованием и включающая такие виды, как:
 - о заключение договоров, которые подпадают под действие МСФО (IFRS) 4 и ведут к появлению обязательств, величина которых значительна;

Концептуальные основы

Совет по МСФО принял предварительное решение подтвердить предложенную в проекте для обсуждения цель Концептуальных основ (КО). Совет по МСФО принял решение о пересмотре вопросов, которые оказались спорными или по которым появилась новая информация. Специалисты Совета по МСФО попросили:

- выполнить более обширный анализ возможного влияния предлагаемых определений активов и обязательств на текущие проекты;

о заключение инвестиционных договоров, оцениваемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка.

Совет по МСФО принял предварительное решение по определению «показателя преобладания» и в отношении требований к раскрытию информации для организаций, применяющих освобождение. Оставшиеся технические вопросы будут обсуждаться на майской встрече. Совет по МСФО предполагает выпустить поправки к МСФО (IFRS) 4 в сентябре 2016 года.

- проанализировать дополнительные несоответствия между пересмотренными Концептуальными основами и стандартами, информация о наличии которых поступила от респондентов;
- выполнить более детальный анализ влияния пересмотренных Концептуальных основ на исполнителей.

Совет по МСФО принял предварительное решение не разрабатывать в рамках настоящего

проекта решения для сложных вопросов, возникающих при классификации финансовых инструментов, имеющих свойства как обязательств, так и капитала. Эти вопросы будут рассматриваться в рамках проекта по изучению финансовых инструментов, имеющих свойства капитала, в результате чего могут быть предложены дополнительные

изменения к пересмотренным Концептуальным основам. На своем майском заседании Совет по МСФО будет обсуждать возможные поправки к главе 1 «Цели финансовой отчетности общего назначения» и главе 2 «Качественные характеристики полезной финансовой информации».

Инициатива в сфере раскрытия информации: изменения в требованиях к раскрытию учетной политики и бухгалтерских оценок

Совет по МСФО принял предварительное решение об изменении определений для:

- разъяснения того, как учетная политика и бухгалтерские оценки связаны между собой;
- предоставления дополнительного руководства в отношении того, являются ли изменения в методах оценки изменениями бухгалтерских оценок;

уточнения примеров бухгалтерских оценок, приведенных в МСФО (IAS) 8.

Совет по МСФО также принял предварительное решение не изменять требование о раскрытии информации о характере и величине изменения бухгалтерской оценки. Совет по МСФО обсудит переход на применение предложенных поправок на следующем заседании.

Обсуждение других вопросов

Совет по МСФО обсудил следующие вопросы, но не принял никаких решений:

- консультации по основным вопросам, которые обсуждались в 2015 году;
- инициатива в сфере раскрытия информации: существенность, раскрытие информации об ограничениях использования денежных средств, ликвидность;

- финансовые инструменты, имеющие свойства капитала;
- объединения бизнеса под общим контролем;
- гудвилл и обесценение.

Краткий обзор вопросов, отклоненных КРМФО: МСФО (IAS) 18



Михель Вике

Михель Вике из Группы по оказанию консультационных услуг в области финансовой отчетности по МСФО рассматривает практические последствия отклонения КРМФО поправок и разъяснений к МСФО (IAS) 18.

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

Комитет по разъяснениям обычно рассматривает до 20 вопросов на своих регулярных совещаниях. Лишь по небольшой части обсужденных вопросов выпускаются разъяснения. Многие вопросы отклоняются; над некоторыми вопросами работа продолжается, и выпускается усовершенствование стандарта или поправка ограниченной сферы применения. Вопросы, которые не включаются в план работы, становятся «отклоненными вопросами», которые в бухгалтерской профессии называют «неразъясненными вопросами» или вопросами, не подлежащими разъяснению («not an IFRIC» или «NIFRIC»). Всем вопросам, не подлежащим разъяснению, присваиваются коды (начиная с 2002 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) 18 (см. ниже).

МСФО (IAS) 18 «Выручка» применяется для отражения выручки от продажи товаров, предоставления услуг, а также процентов, роялти и дивидендов. Это один из стандартов, требующих наиболее высокой степени использования профессионального суждения. Поэтому неудивительно, что за последние 13 лет перед Комитетом по разъяснениям было поставлено большое количество вопросов. Большая часть этих вопросов не была включена в план работы Комитета по разъяснениям, что подчеркивает необходимость серьезного пересмотра стандарта по признанию выручки, принимая во внимание недостаточность детального руководства в МСФО (IAS) 18. Тем не менее в результате принятия некоторых решений появились полезные разъяснения, которые были включены в новый стандарт по признанию выручки - МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с клиентами».

Продленные сроки платежа и скидки за своевременную оплату (июль 2004 года)

Организации могут либо предоставить клиентам возможность продления сроков платежа, например в виде беспроцентного шестимесячного кредита, либо предложить им скидки за своевременную оплату выставленных счетов. Сроки оплаты могут влиять на сроки признания выручки и на «географию» признания дохода в рамках отчета о прибылях и убытках. В июле 2004 года Комитет по разъяснениям дал пояснения по следующим вопросам.

Если организация предоставляет клиенту рассрочку платежа, это может указывать на то, что соглашение фактически включает операцию продажи и финансовую операцию. В этом случае временная стоимость денег (за период между поставкой и оплатой) должна отражаться отдельно. Соответственно, сумма выручки, признаваемой в момент продажи, уменьшается, а процентный доход отражается в течение периода финансирования.

Если организация предлагает скидку за своевременную оплату, в соответствии с

принципами МСФО (IAS) 18, сумма выручки, признаваемой по данной операции, должна быть уменьшена на величину скидки, предоставленной при продаже. Организация не должна признавать ни выручку в размере номинальной суммы счета, ни процентный расход на сумму скидки.

МСФО (IFRS) 15 разъясняет, что организация должна признавать выручку в сумме, отражающей цену, которую бы клиент заплатил за товары или услуги при их передаче клиенту, если бы оплата этих товаров или услуг осуществлялась денежными средствами (т. е. по цене продажи при оплате денежными средствами).

Сумма (за вычетом скидки), причитающаяся к оплате клиентом, если клиент согласен осуществить оплату при доставке, должна отражать цену продажи при оплате денежными средствами.

Соответственно, не ожидается каких-либо изменений в порядке учета скидок за своевременную оплату (т. е. уменьшение выручки в момент продажи). МСФО (IFRS) 15 также требует признания выручки в сумме меньшей, чем сумма полученных денежных средств, в отношении платежей, поступающих в погашение дебиторской задолженности, возникающей в результате исполнения обязательства по договору, так как часть полученного вознаграждения будет отражаться как процентный доход.

В то же время в соответствии с МСФО (IFRS) 15 сумма признаваемой выручки будет превышать сумму денежных средств, полученных в форме авансовых платежей в счет выполнения обязательств исполнения по договору, так как в этом случае будут отражаться процентные расходы.

Затраты на привлечение абонентов в телекоммуникационной отрасли

КРМФО рассмотрел вопрос отражения поставщиком телекоммуникационных услуг мобильных телефонов, которые он предоставляет бесплатно или по сниженной цене клиентам,

заключившим договоры на обслуживание. Вопрос заключался в следующем:

- нужно ли рассматривать договоры как состоящие из двух отдельно идентифицируемых компонентов: продажи телефона и предоставления телекоммуникационных услуг. Выручка будет распределяться на каждый компонент, или
- предоставление телефона будет рассматриваться как затраты на привлечение нового клиента, и выручка на него распределяться не будет.

КРМФО признал, что вопрос имеет широкое распространение и затрагивает многие отрасли. МСФО (IAS) 18 не содержит руководства в отношении того, что подразумевается под «отдельно идентифицируемыми компонентами», в результате чего существуют различия в практическом применении стандарта.

В марте 2006 года КРМФО принял решение не включать данный вопрос в свой план работы, так как посчитал, что своевременно достичь консенсуса по этому вопросу не удастся. КРМФО также отметил, что соответствующее руководство по этому вопросу должно быть основано на принципах и что Совет по МСФО разрабатывает принципы идентификации отдельных компонентов в договорах, обеспечивающих поступление выручки.

В мае 2015 года Совет по МСФО выпустил новый стандарт по признанию выручки. МСФО (IFRS) 15 содержит более полное руководство в отношении идентификации обособленных товаров и услуг в комплексных договорах. МСФО (IFRS) 15 содержит разъяснение о том, что товар или услуга являются обособленными,

а. если клиент может получить выгоду от товара или услуги, отдельно или в совокупности с другими ресурсами, доступными этому клиенту (например, если организация осуществляет продажу товара или услуги на регулярной основе), и

б. товар или услуга могут быть идентифицированы отдельно от других товаров или услуг в рамках договора (например, товар или услуга не вносят существенных изменений в прочие товары или услуги, предусмотренные в договоре).

Кроме того, были внедрены новые правила распределения цены сделки на каждый компонент.

Новое руководство, содержащееся в МСФО (IFRS) 15, окажет существенное влияние на организации телекоммуникационной отрасли, а также на каждую организацию, имеющую многоэлементные соглашения, принимая во внимание тот факт, что дополнительная выручка, возможно, должна будет распределяться на дисконтированные или «бесплатные» продукты, предоставленные в начале периода обслуживания.

Краткий обзор отклоненных вопросов, относящихся к МСФО (IAS) 18

Тема	Краткий вывод
Отсрочки платежа (июль 2004 г.)	К дебиторской задолженности применяется МСФО (IAS) 39. Если влияние временной стоимости денег существенно, оно должно быть отражено. Тем не менее Комитет по разъяснениям отметил, что формулировка МСФО (IAS) 18 не хватает ясности и они требуют доработки.
Скидки за своевременную оплату (июль 2004 г.)	Скидки за своевременное погашение дебиторской задолженности должны оцениваться на момент продажи и представляться как уменьшение выручки.
Затраты на привлечение абонентов в телекоммуникационной отрасли (март 2006 г.)	Комитету по разъяснениям был задан вопрос о порядке учета поставщиком телекоммуникационных услуг мобильных телефонов, которые он предоставляет бесплатно или по сниженной цене клиентам, заключившим договоры на обслуживание. МСФО (IAS) 18 не содержит руководства в отношении того, что подразумевается под «отдельно идентифицируемыми компонентами», в результате чего существуют различия в практическом применении стандарта. Тем не менее Комитет по разъяснениям не стал включать этот вопрос в свой план работ, так как он касается большого числа других отраслей, а Совет по МСФО уже разрабатывал принципы идентификации отдельных компонентов в рамках договоров, обеспечивающих получение выручки.
Продажа активов в арендном бизнесе (март 2007 г.)	Был задан вопрос в отношении того, как представлять в отчете о прибылях и убытках продажу актива, который был продан после его сдачи в аренду третьим сторонам: на валовой основе (выручка и себестоимость продаж) или на нетто-основе (прибыль или убыток). Несмотря на то что в соответствии с МСФО (IAS) 16 прибыль от прекращения признания объекта основных средств не должна отражаться в составе выручки, Комитет по разъяснениям счел, что в некоторых ограниченных обстоятельствах отражение валовой выручки в отчете о прибылях и убытках будет уместным и будет соответствовать Концепции и МСФО (IAS) 18. Вопрос был представлен на рассмотрение Совета по МСФО.
Агентские отношения в операциях игорного бизнеса (июль 2007 г.)	Когда организация игорного бизнеса «выступает» против клиента, получаемая в результате неурегулированная ставка является финансовым инструментом, соответствующим определению производного финансового инструмента согласно МСФО (IAS) 39. В других случаях организация игорного бизнеса оказывает услуги по организации игр между двумя или более сторонами, получая комиссионное вознаграждение за такие услуги, независимо от исхода. Такое комиссионное вознаграждение, скорее всего, будет отвечать определению выручки в

	соответствии с МСФО (IAS) 18. Данный вопрос не был включен в план работы Комитета по разъяснениям, так как в этой области больших расхождений на практике нет.
Агентские отношения (сентябрь 2007 г.)	<p>Комитет по разъяснениям получил запрос на разъяснение ситуаций, когда организация привлекает другую организацию для удовлетворения требований клиента в рамках договора купли-продажи.</p> <p>Согласно МСФО IAS (18), «...при наличии агентских отношений валовый приток экономических выгод включает суммы, получаемые от имени принципала, которые не ведут к увеличению капитала организации. Суммы, получаемые от имени принципала, не являются выручкой. Выручкой же является сумма комиссионного вознаграждения».</p> <p>КРМФО признал отсутствие детального руководства, но отметил, что определение того, является ли организация принципалом или агентом, зависит от фактов и обстоятельств и требует применения суждения.</p>
Отражение в учете комиссионного вознаграждения (июль 2008 г.), не привязанного к оказанию услуг в будущем (“trailing commissions”)	<p>Комитет по разъяснениям получил запрос на предоставление руководства в отношении порядка отражения действующих соглашений, подразумевающих выплату комиссионных вознаграждений, по которым договорное обязательство по выплате комиссионного вознаграждения не привязано к оказанию будущих услуг. Комитет по разъяснениям отметил, что данный вопрос затрагивает многие отрасли и в этой области существуют различия в практическом применении стандарта. Принимая во внимание сложность вопроса и тот факт, что Совет по МСФО уже рассматривал такие вопросы в рамках проектов по признанию выручки, было принято решение не включать данный вопрос в план работ Комитета.</p>
Получение дивидендов от долевых инструментов (январь 2010 г.)	<p>Комитет по разъяснениям получил запрос на предоставление руководства в отношении признания выручки, связанной с получением дивидендов, в финансовой отчетности инвестора в тех случаях, когда дивиденды представлены в форме собственных долевых инструментов объекта инвестиций.</p> <p>Если все акционеры держатели обыкновенных акций получают дивиденды в форме собственных долевых инструментов объекта инвестиции на пропорциональной основе, финансовое положение или экономические интересы всех инвесторов не меняются. В этом случае дивиденды не признаются в качестве выручки, так как нет достаточной вероятности поступления инвестору экономических выгод, связанных с операцией.</p>
Регулируемые активы и обязательства (ноябрь 2012 г.)	<p>Комитет по разъяснениям получил запрос на разъяснение в отношении признания регулируемого актива или регулируемого обязательства в определенном случае, когда регулируемой организации разрешено покрывать издержки или от нее требуется возмещение определенных сумм независимо от оказания будущих услуг. Комитет по разъяснениям отметил, что данный вопрос слишком широк, чтобы решать его в рамках существующих МСФО и Концептуальных основ. По этой причине, а также в связи с тем, что Совет по МСФО возобновил комплексный проект в отношении деятельности, осуществляемой по регулируемым тарифам, Комитет по разъяснениям принял решение не включать данный вопрос в свой план работ.</p>

Венгерский кроссворд по МСФО: решение (на английском языке)

E	I	E	V	S	T	A	J	Y	R	V	и	A	I	K	V	R	V	C	и
R	H	E	I	11	R	R	S	и	G	A	R	Y	R	O	Y	A	L	T	Y
T	E	A	V	I	R	T	и	A	L	L	Y	C	E	R	T	A	I	N	S
T	N	C	I	G	E	и	F	L	E	E	I	A	M	I	I	P	N	O	D
X	L	A	R	H	A	I	F	S	A	S	E	S	O	O	A	M	S	T	A
A	E	P	O	L	I	с	I	E	S	S	L	и	T	M	R	I	и	E	E
G	Y	и	S	Y	и	L	C	R	E	I	D	A	E	I	A	M	L	S	Y
N	R	т	и	P	A	T	I	W	I	N	S	L	A	G	O	M	I	O	G
S	E	о	p	R	A	T	E	R	E	G	и	L	A	T	I	о	N	M	C
Y	G	p	R	O	B	A	N	E	L	R	в	I	S	I	м	о	N	G	A
D	A	т	A	B	R	S	T	A	L	E	S	O	S	O	p	R	A	N	9
S	T	I	S	A	и	с	L	L	I	T	I	B	O	S	R	O	A	Q	W
C	T	о	O	B	T	о	Y	I	E	L	D	R	с	с	A	T	M	W	E
V	A	N	т	L	E	T	L	O	W	E	I	A	I	и	C	H	O	E	R
E	S	н	T	E	R	R	O	R	I	и	A	I	A	S	T	I	R	R	T
X	G	о	о	L	E	O	W	A	T	E	R	K	т	I	I	S	T	T	Z
B	O	W	A	F	S	Y	E	I	R	и	Y	E	E	F	C	I	I	Y	D
H	L	L	E	I	E	A	R	A	C	E	R	T	S	R	A	L	S	O	J
N	F	O	T	O	A	L	O	O	K	S	R	S	D	S	B	F	A	R	T
A	A	N	W	X	R	T	и	G	о	O	D	W	I	L	L	и	T	O	N
E	X	G	и	Z	C	Y	Y	O	p	E	R	A	L	I	E	N	I	E	T
S	V	и	W	Y	H	A	R	V	E	S	T	м	и	D	I	I	O	M	G
T	I	W	A	и	O	K	B	E	R	N	E	S	T	O	I	S	N	и	W
S	C	O	S	т	A	и	G	R	O	и	P	E	E	и	Y	N	Y	E	N
I	и	и	S	L	O	W	и	N	O	B	E	L	D	I	Y	T	S	I	B
I	A	н	E	L	P	м	E	M	A	N	и	A	L	о	F	I	F	R	S
p	R	E	T	R	O	S	P	E	C	T	I	V	E	I	Q	т	и	L	L
A	E	V	A	S	в	G	S	N	L	I	V	E	R	p	O	о	L	A	R
D	A	с	I	N	V	E	S	T	I	N	G	R	E	E	C	E	L	Y	V
Z	D	A	D	B	A	N	т	D	C	N	S	G	N	G	E	S	H	X	V

По горизонтали:

Критерий вероятности (9,7)
 Много стандартных формулировок
 До самого конца (МСФО (IAS) 39)
 Временная тема (4, 10)
 Альтернативный показатель
 деятельности (APM)
 Возврат
 Скорректируйте это
 ретроспективно, если существенно
 Не до самого конца (МСФО (IAS) 39)
 Оценка естественной прибыльности
 Это актив?
 Отделение продукции (МСФО (IAS)
 41)

Расход

Сообщество специалистов по
 бухгалтерскому учету
 В ретроспективе
 Денежные потоки для будущей
 прибыли

По вертикали:

Критерий вероятности (7,8)
 Вероятность исполнения (12,5)
 Критерий вероятности
 Тема месяца (...бухгалтерский
 учет)
 Прибыль до учета
 неблагоприятных списаний

Спрятать дерево в лесу слов

Я могу продать? (3,6)
 Специалист по
 бухгалтерскому учету
 Смежный специалист
 Неисполнимо
 Постепенное потребление
 Определенно не актив
 Уменьшенная доля прибыли
 акционеров
 Постоянный контрагент
 Клуб для обсуждения
 вопросов бухгалтерского учета
 Основание для будущей
 прибыли

На последней странице...



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



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



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

