

# Вестник МСФО

**В этом выпуске:**

## Оценка: ключевые вопросы при проведении тестов на обесценение

- 1 Ключевые вопросы для тестов на обесценение  
Денежные потоки и ставка дисконтирования
- 2 Поправки, отклоненные Комитетом по разъяснениям на последнем заседании  
Разные темы
- 3 Лаборатория по изучению аренды  
Как внедрять новое руководство?
- 4 Издание Cannon Street Press  
Применение МСФО (IFRS) 9 вместе со стандартом МСФО (IFRS) 4  
Определение бизнеса  
Гудвилл и обесценение  
Консультации в отношении плана работы
- 5 Отклонение поправок Комитетом по разъяснениям МСФО (IAS) 17
- 6 Венгерский кроссворд
- 7 На последней странице...

**В условиях волатильности фондовых рынков и падения товарных цен Аттул Карир, специалист нашей практики по предоставлению услуг по оценке, делится своим мнением о методике проведения анализа соответствия денежных потоков и ставки дисконтирования, используемых при тестировании на обесценение, требованиям МСФО (IAS) 36.**

Европейское управление по надзору за рынком ценных бумаг (ESMA) определило следующие обязательные приоритеты, которые оно совместно с национальными органами европейских стран будет проверять в финансовой отчетности зарегистрированных на бирже компаний за 2015 год:

- влияние условий финансовых рынков на финансовую отчетность, особенно текущих процентных ставок, странового и валютного рисков, а также волатильности товарных цен,
- оценку и раскрытие информации о справедливой стоимости,
- отчет о движении денежных средств и соответствующее раскрытие информации.

**Области, которым с учетом отрасли стоит уделить повышенное внимание**

Отраслевые факторы и пристальное внимание регулирующих органов отрасли могут повлиять на результаты оценки. Например, товарные цены по-разному повлияют на прогнозы и связанный с ними предполагаемый

уровень рисков в зависимости от того, являются ли сырьевые товары потребляемой или производимой продукцией.

**Что это означает для оценки в финансовой отчетности?**

**События, которые могут привести к обесценению**

Были ли надлежащим образом рассмотрены все события, которые могут вызвать обесценение (как внутренние, так и внешние), и было ли особое внимание уделено процентным ставкам, ценам на сырьевые товары, страновым рискам и валютным курсам?

Соответствуют ли ключевые допущения информации, имеющейся на внешнем рынке?

Регулирующие органы обратили внимание на то, что зачастую ставка дисконтирования и долгосрочные темпы роста некорректно трактуются как единственные ключевые допущения. Раскрыты ли надлежащим образом ключевые допущения, на которых основываются прогнозы денежных потоков?



Артул Карир

### *Оценка и раскрытие информации о справедливой стоимости*

Модели оценки должны соответствовать требованиям МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», то есть необходимо максимально использовать наблюдаемые исходные данные, эмитенты должны применять котировки активного рынка (если такая информация доступна) без корректировок.

Если для определения справедливой стоимости привлекается третья сторона, этот факт должен быть раскрыт.

Согласно требованиям МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации» эмитенты должны предоставлять описание используемой модели оценки и исходных данных. Не всегда правильно раскрывается следующая информация: изменения в модели оценки и причина этих изменений, уровни иерархии справедливой стоимости, чувствительность к изменениям ненаблюдаемых данных, а также указание о том, отличается ли текущее использование от наилучшего и наиболее эффективного использования.

***В чем заключаются ключевые вопросы при анализе соответствия денежных потоков и ставки дисконтирования, использованной при тестировании на обесценение, требованиям МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»?***

#### *Денежные потоки*

- Чрезмерно оптимистичный прогноз
  - о Каковы результаты деятельности компании?
  - о Скорректированы ли денежные потоки с учетом текущих рыночных условий?

о Соответствуют ли прогнозы сегментным раскрытиям в финансовой отчетности?

о Проводилось ли сравнение допущений о темпах роста с данными аналогичных компаний и аналитических отчетов?

о Темпы роста как в течение первых пяти лет, так и в постпрогнозный период требуют подтверждения.

- Влияние товарных цен
  - о Цены остаются низкими, что должно быть отражено в оценках активов для компаний.
  - о Сырьевые товары могут быть и потребляемой, и производимой продукцией компании, поэтому прогнозы должны отражать ожидаемый уровень товарных цен.
- Распределение накладных расходов
  - о Общие и административные затраты должны распределяться между единицами, генерирующими денежные средства (ЕГДС).
- Будущая оптимизация:
  - о Ценность использования должна основываться на эксплуатационных расходах, а не на увеличении капитальных затрат.

#### *Ставка дисконтирования*

- Текущие процентные ставки: в Европе низкие или даже отрицательные процентные ставки для определенных эталонных ценных бумаг (то есть для некоторых государственных и высококачественных корпоративных облигаций) должны строго учитываться в исходных данных, используемых для расчета средневзвешенной стоимости капитала.

- Валютный и страновой риск - это не одно и то же
  - o Валютный риск отражает инфляционный дифференциал при использовании безрисковой ставки для развитых стран в целях составления прогнозов в местной валюте.
  - o Страновой риск отражает экономические условия конкретной страны в геополитическом контексте. Отдельная премия за страновой риск обычно применима только в случаях, когда прогнозы денежных потоков составляются в другой валюте. Если рассчитывается местная стоимость капитала, она уже включает премию за страновой риск в составе местной безрисковой ставки.
- Целевая структура капитала
  - o В целях расчета удельного веса заемных средств для средневзвешенной стоимости капитала не следует использовать отношение заемных средств к капиталу конкретной компании. Вместо этого нужно использовать

средний по отрасли или целевой показатель удельного веса заемных средств.

- Использование одной ставки дисконтирования для нескольких ЕГДС (или нескольких регионов)
  - o Использование одной ставки дисконтирования сложно обосновать, так как это предполагает, что прогнозы денежных потоков для каждой ЕГДС предусматривают равный уровень риска.

### **Последующие шаги**

Тема тестирования на обесценение сохраняет актуальность для многих заинтересованных сторон: от регулирующих органов и инвесторов до представителей средств массовой информации. Исходя из результатов нашего исследования, мы полагаем, что компаниям необходимо проделать дополнительную работу в этой области. Дополнительные рекомендации можно найти на сайте Inform «Методологические материалы по оценке» и «Подробный анализ: детальное разъяснение 5 основных рекомендаций по тестированию на обесценение» (на английском языке).

## Поправки, отклоненные Комитетом по разъяснениям на последнем заседании

Дерек Кармайкл и Татьяна Гейхман из Группы консультационных услуг в области финансовой отчетности анализируют некоторые поправки, которые были отклонены Комитетом по разъяснениям на его заседании, проводившемся в марте этого года.



Татьяна Гейхман

### **МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»: определение эффективности хеджирования чистых инвестиций**

Комитет по разъяснениям отметил, что при учете хеджирования чистых инвестиций организация должна применять тест на «наименьшее значение» при определении эффективной части прибыли или убытка по инструменту хеджирования. Такое применение делает невозможным перенос в отчет о прибылях и убытках курсовых разниц, возникающих по хеджируемой статье и признанных в составе прочего совокупного дохода, до момента выбытия иностранного подразделения, что соответствует требованиям МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов».

### **МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»: переменные платежи за приобретенные активы**

Комитет по разъяснениям получил запрос в отношении учета переменных платежей за приобретение объекта основных средств или нематериального актива, если это происходит не в рамках объединения бизнеса.

Комитет по разъяснениям не смог прийти к консенсусу в отношении признания и оценки таких переменных платежей. Комитет отметил, что в МСФО отсутствуют достаточно четкие требования по данному вопросу и пришел к выводу, что Совет должен

рассмотреть вопрос учета переменных платежей в полном объеме.

### **МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации»**

#### **Классификация обязательства по предоплаченной карте в финансовой отчетности эмитента**

Комитет по разъяснениям обсудил учет предоплаченных карт со следующими характеристиками:

- без даты истечения срока, без окончательной оплаты,
- не подлежащие возмещению, погашению и обмену на денежные средства,
- подлежащие обмену только на товары или услуги на определенную сумму денежных средств,
- подлежащие обмену только в определенных торговых компаниях третьих сторон.

Комитет по разъяснениям отметил, что обязательство организации по предоплаченной карте подпадает под определение финансового обязательства. Следовательно, при учете данного финансового обязательства должны применяться требования МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты». Комитет также отметил, что программы лояльности клиентов в рамках данного вопроса не обсуждались.

#### **Договоренности о взаимозачете и объединении денежных средств**



Дерек Кармайкл

Комитет по разъяснениям обсудил вопрос о том, удовлетворяет ли определенная договоренность об объединении денежных средств требованиям к взаимозачету согласно МСФО (IAS) 32, в частности, является ли регулярное физическое перечисление остатков на счет взаимозачета достаточным для того, чтобы свидетельствовать о намерении проводить расчеты на нетто-основе по всем остаткам на счетах на конец периода.

Комитет по разъяснениям отметил, что представление на нетто-основе вернее отражает суммы и сроки ожидаемых денежных потоков только в том случае, когда имеется намерение использовать юридически обусловленное право на взаимозачет. При такой оценке организация учитывает обычную

практику ведения деятельности, требования финансовых рынков и иные обстоятельства в случае необходимости.

Комитет по разъяснениям указал, что в конкретном случае отражение этих остатков группой на нетто-основе было бы неправомерно, так как группа не предполагает производить расчеты по остаткам на конец периода со своими дочерними организациями на нетто-основе.

Однако Комитет по разъяснениям также отметил, что у группы могут быть иные ожидания в других случаях объединения денежных средств. Следовательно, определение того, что является намерением производить расчеты на нетто-основе, будет в каждом случае зависеть от конкретных фактов и обстоятельств.

## Лаборатория по изучению аренды



Рут Приди

Профессор Ли Сингх представляет выводы по итогам своего первого эксперимента, проведенного в фармацевтической отрасли, с помощью своего ассистента Рут

### Гипотеза

МСФО (IFRS) 16 окажет значительное воздействие на фармацевтическую отрасль.

### Тестирование и анализ

Фармацевтические компании обычно арендуют здания, корпоративные автомобили и компьютеры. Многие из этих договоров в настоящее время учитываются как операционная аренда. Согласно новому стандарту практически все договоры аренды будут отражаться в бухгалтерском балансе.

Компании - производители медицинской аппаратуры часто поставляют оборудование в больницы и могут выступать в роли арендодателя, если договор подпадает под определение аренды. Однако МСФО (IFRS) 16 изменил определение и оценку аренды, и, следовательно, принятие нового стандарта будет иметь последствия как для арендодателя, так и для арендатора. Условия могут быть разными и могут усложнить процесс определения наличия отношений аренды. Ниже приводятся некоторые условия, которые необходимо внимательно анализировать и учитывать при определении наличия отношений аренды:

- оборудование может быть узкоспециализированным, произведенным по заказу клиента;
- оборудование может быть предоставлено в аренду поставщиком расходными материалами для использования с данным оборудованием;
- структура платежей может быть различной. В некоторых случаях оборудование предоставляется бесплатно, но расходные материалы подлежат оплате;



- для расходных материалов могут применяться требования минимального заказа;
- в некоторых случаях расходные материалы могут быть заменены на продукцию другой компании.

Если договор аренды определен в соответствии с МСФО (IAS) 17 как таковой, то новый стандарт существенно образом не меняет его учет со стороны арендодателя.

### Вывод

МСФО (IFRS) 16 окажет влияние на фармацевтические компании, включая арендодателей и арендаторов.

### Практическое применение

Организациям фармацевтической отрасли придется провести тщательный анализ своих систем. Они должны позволять идентифицировать и отслеживать все договоры, которые соответствуют определению аренды. Они также должны иметь возможность выделять договоры аренды с низкой стоимостью или коротким сроком, так как к ним применимо исключение.

Компании - производители медицинской аппаратуры могут иметь дополнительные вопросы и соображения

в зависимости от условий аренды их оборудования.

Более подробная информация об анализе профессором влияния МСФО (IFRS) 16

«Аренда» на фармацевтическую отрасль приводится в нашей публикации «В центре внимания» ([Spotlight](#)) (на английском языке).

---

## *Издание Cannon Street Press*

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

В декабре 2015 г. Совет по МСФО выпустил предварительный вариант поправок к МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования» с целью предоставить организациям, бизнес-модель которых преимущественно заключается в оформлении договоров страхования, возможность отложить дату принятия МСФО (IFRS) 9 до 2021 года (временное освобождение). Организация сможет в качестве альтернативы применять МСФО (IFRS) 9, но при этом она должна будет исключить из состава прибыли или убытка некоторые учетные несоответствия и элемент временной волатильности, которые могут возникнуть до момента внедрения в практику нового стандарта по договорам страхования («оверлейный подход» — ‘overlay approach’).

На своем заседании в марте этого года Совет по МСФО принял предварительное решение подтвердить

предложения, содержащиеся в проекте поправок, в части следующего:

- возможность временного освобождения от применения МСФО (IFRS) 9 будет предоставлена соответствующим организациям;
- право на временное освобождение определяется только на уровне отчитывающейся организации;
- должна быть установлена определенная дата истечения срока;
- возможность использования оверлейного подхода будет предоставляться по усмотрению.

Остальные технические вопросы, включая критерии получения права на временное освобождение, будут обсуждены на последующих заседаниях. Ожидается, что поправки будут выпущены в 3-м квартале 2016 года.

### **Определение бизнеса**

Совет по МСФО обсудил предложенные поправки к МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса», которые разъясняют, как применять определение бизнеса, и подразумевают практически такие же требования, как и в поправках,

предложенных Советом по стандартам финансового учета США. Предварительно Совет решил выпустить проект поправок для обсуждения, который ожидается в 3-м квартале 2016 года.

### **Гудвилл и обесценение**

Совет по МСФО обсудил следующие вопросы по своему проекту в отношении учета гудвилла и обесценения:

- возможное изменение теста на обесценение в связи с обеспокоенностью пользователей в связи с поздним признанием убытков от обесценения и завышения гудвилла;
- уточнение требований к раскрытию информации в отношении гудвилла и обесценения;
- возможность уточнения определения и руководства по учету

взаимоотношений с клиентами, приобретенных в рамках объединения бизнеса.

Решений принято не было. Совет продолжит обсуждение на последующих заседаниях, включая рассмотрение количественной информации о суммах и тенденциях в отражении гудвилла, обесценения и нематериальных активов в последние годы. Совет по МСФО также предполагает обсудить этот проект с Советом по стандартам финансового учета США во втором квартале 2016 года.

### **Консультации в отношении плана работы**

Совет обсудил отзывы, полученные в связи с консультациями по плану работы в 2015 году и по итогам проверки попечителями его структуры и эффективности в 2015 году. Решений принято не было. На последующих заседаниях Совет по МСФО обсудит следующие вопросы:

- сбалансированность деятельности Совета и критерии приоритизации, которые должны применяться к отдельным проектам,
- комментарии, полученные по отдельным проектам, и их последствия, и
- проект плана работы Совета.



## Краткий обзор вопросов, отклоненных КРМФО, по МСФО (IAS) 17



Фернандо Чикето

**Фернандо Чикето из Группы по оказанию консультационных услуг в области финансовой отчетности рассматривает практические последствия отклонения КРМФО поправок и разъяснений к МСФО (IAS) 17.**

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

Комитет по разъяснениям обычно рассматривает до 20 вопросов на 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) 17 (см. ниже).

В январе этого года Совет по МСФО выпустил новый стандарт по аренде МСФО (IFRS) 16. Однако руководство, содержащееся в МСФО (IAS) 17 остается в силе почти в течение трех лет, что дает возможность проверить, как Комитет по разъяснениям решил вопросы, возникавшие в отношении МСФО (IAS) 17.

***Финансовая субаренда в рамках финансовой аренды (июнь 2005 г.)***

КРМФО рассмотрел необходимость разъяснений к МСФО (IAS) 17 в отношении ситуаций, когда активы, полученные на условиях финансовой аренды, в свою очередь, сразу же сдаются посредниками в аренду. Существовала точка зрения, что посредники могут учитывать активы как запасы, приобретенные у производителя, с последующей продажей конечным пользователям.

КРМФО указал, что этот вопрос регламентируется как руководством по учету финансовой аренды в МСФО (IAS) 17, так и требованиями о прекращении признания МСФО (IAS) 39. Комитет по разъяснениям

не согласился с предложением учитывать активы как запасы.

***Согласно МСФО (IFRS) 16 изначальная аренда и субаренда учитываются в соответствии с правилами учета для арендатора и арендодателя соответственно. На обязательства по финансовой аренде распространяется руководство по прекращению признания, содержащееся в МСФО (IFRS) 9.***

***Признание льгот по операционной аренде согласно ПКР (SIC)-15 (август 2005 г.)***

Комитету по разъяснениям было предложено рассмотреть вопрос о надлежащем периоде, в течение которого должны признаваться льготы по операционной аренде в случае, когда в договоре аренды имеется статья, которая требует переоценки арендной платы по рыночным ставкам.

КРМФО отметил, что ПКР (SIC)-15 «Операционная аренда. Льготы» требует от арендатора отнесения льгот на уменьшение расходов по аренде в течение срока аренды. КРМФО счел

формулировку однозначной и не согласился с аргументом о том, что расходы по аренде со стороны арендатора после переоценки операционной аренды по рыночным ставкам должны быть сопоставимы с расходами по аренде организации, заключающей новый договор аренды по рыночным ставкам в тот же период времени. Комитет также не считает, что переоценка будет отражать изменение во временном графике.

*Согласно МСФО (IFRS) 16 любая льгота в рамках аренды признается как уменьшение актива, представляющего собой право пользования.*

***Временной график получения пользователем выгоды от операционной аренды (ноябрь 2005 г.)***

Комитет по разъяснениям рассмотрел схему признания доходов и расходов по операционной аренде, когда годовые платежи ежегодно увеличиваются на определенный процент в течение всего срока аренды. В адрес КРМФО поступил вопрос о том, будет ли правомерным признание такого увеличения в каждом отчетном периоде, если оно предназначено для компенсации ожидаемой годовой инфляции за период аренды.

КРМФО отметил, что согласно МСФО (IAS) 17 учет операционной аренды не предусматривает корректировки для отражения временной стоимости денег. Наоборот, МСФО (IAS) 17 требует признания доходов или расходов по операционной аренде линейным методом, если иной систематический подход не обеспечивает более точного отражения временного графика получения выгоды пользователем. Комитет отметил, что признание доходов или расходов, возникающих в результате применения годовых фиксированных коэффициентов инфляции, по мере их возникновения не будет соответствовать временному графику получения выгоды пользователем.

*Согласно МСФО (IFRS) 16 фиксированные платежи являются одним из компонентов обязательства по аренде.*

***Аренда земли без перехода права собственности к арендатору (декабрь 2005 г.)***

В адрес КРМФО поступил вопрос о том, не будет ли долгосрочная аренда земли представлять собой ситуацию, когда аренда земли не будет «в общем случае» классифицироваться как операционная аренда. В МСФО (IAS) 17.14 указано, что, если в конце срока аренды не ожидается перехода права собственности к арендатору, то «в общем случае» арендатор не принимает на себя практически все риски и выгоды и, следовательно, аренда является операционной.

Фраза «в общем случае» предполагает, что долгосрочная аренда земли может рассматриваться как финансовая аренда, так как временная стоимость денег будет уменьшать ликвидационную стоимость до незначительной суммы. Однако КРМФО отметил, что есть один пример, на который фраза «в общем случае» оказывает влияние, - это аренда земли, при которой арендодатель соглашается выплатить арендатору справедливую стоимость имущества в конце срока аренды. В такой ситуации риски и выгоды, связанные с землей, перешли бы к арендатору, несмотря на отсутствие перехода права собственности.

КРМФО отметил, что аренда земли классифицируется как операционная аренда, если не ожидается перехода к арендатору права собственности или значительных рисков и выгод, связанных с землей. Пункт 14 был исключен из МСФО (IAS) 17 в рамках Улучшений МСФО (выпущены в апреле 2009 г.).

***Условная арендная плата (май 2006 г.)***

Комитет по разъяснениям рассмотрел вопрос о том, следует ли включать оценку условной арендной платы, подлежащей уплате или получению по операционной аренде, в общую сумму арендных платежей или арендного дохода, признаваемую линейным методом в течение срока аренды.

КРМФО отметил, что существующая практика предусматривает исключение условной арендной платы из суммы, признаваемой линейным методом в течение срока аренды. Этот вопрос не был включен в повестку дня Комитета.

*Согласно МСФО (IFRS) 16 обязательство по аренде включает только те переменные арендные платежи, которые зависят от индекса или ставки (например, платежи, привязанные к индексу потребительских цен, базовым процентным ставкам или платежам, которые меняются в зависимости от колебаний рыночных арендных ставок). Переменные арендные платежи, привязанные к будущим результатам использования базового актива, из оценки обязательств по аренде исключаются.*

*Продажа и обратная аренда с договорами обратной покупки (март 2007 г.)*

КРМФО рассмотрел отражение в учете операций продажи с обратной арендой в случаях, когда продавец или арендатор сохраняют контроль над арендуемым активом через договор обратной покупки или опцион.

Комитет отметил, что МСФО (IAS) 17, а не МСФО (IAS) 18 содержит более конкретное руководство в отношении операций продажи с обратной арендой. Следовательно, нет необходимости применять требования МСФО (IAS) 18 к операциям продажи с обратной арендой, регламентируемым МСФО (IAS) 17.

*Согласно МСФО (IFRS) 16 организация использует рекомендации МСФО (IFRS) 15 в отношении обязанности к исполнению, чтобы определить, учитывается ли передача актива как продажа. Однако если у продавца-арендатора имеется существенный опцион на выкуп, то факт продажи отсутствует.*

*Временной график получения выгод пользователем (сентябрь 2008 г.)*

В запросе требовалось предоставить руководство в отношении приемлемых альтернатив признанию расходов по аренде линейным методом.

КРМФО заметил, что МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» требуют, чтобы организации признавали использование производственных активов по методу, который наилучшим образом отражает модель ожидаемого потребления организацией будущих экономических выгод от актива. Напротив, МСФО (IAS) 17 указывает на временной график получения выгод пользователем. Следовательно, метод, альтернативный линейному признанию, должен отражать временной график использования арендованного актива.

*Приобретение права пользования землей (сентябрь 2012 г.)*

КРМФО получил запрос с просьбой разъяснить, следует ли отражать в учете приобретение права пользования землей как i) приобретение основного средства, ii) приобретение нематериального актива или iii) аренду земли. В указанных в запросе обстоятельствах законодательство не разрешило бы организациям иметь полное право собственности на землю.

КРМФО определил характеристики аренды в рассмотренных обстоятельствах. Комитет отметил, что аренда может быть бессрочной в силу продления или возобновления договора и, следовательно, наличие бессрочного периода не исключает классификации «права пользования» в качестве аренды согласно МСФО (IAS) 17. КРМФО также заметил, что арендатор имеет возможность продлить срок действия своего права и что срок полезного использования для целей амортизации может включать периоды продления. При оценке надлежащей продолжительности срока амортизации необходимо применять профессиональные суждения.

**Краткий обзор отклоненных вопросов, относящихся к МСФО (IAS) 17**

<b>Тема</b>	<b>Краткий вывод</b>
Финансовая субаренда в рамках финансовой аренды (июнь 2005 г.)	Комитет по разъяснениям согласился, что в МСФО (IAS) 17 содержится четкое руководство в отношении финансовой аренды как для посредника в качестве арендатора и арендодателя, так и для конечного пользователя в качестве арендатора. Требования МСФО (IAS) 39 о прекращении признания применительно к обязательствам по финансовой аренде посредника также четко изложены.
Признание льгот по операционной аренде согласно ПКР (SIC) 15 (август 2005 г.)	КРМФО счел, что формулировка, используемая в ПКР (SIC) 15, изложена ясно и что арендатор должен признавать совокупную выгоду от льгот по операционной аренде как уменьшение арендных расходов в течение срока аренды линейным методом, если иной систематический подход не обеспечивает более точного отражения
Временной график получения пользователем выгоды от операционной аренды (ноябрь 2005 г.)	МСФО (IAS) 17 требует отражения доходов или расходов по операционной аренде линейным методом, если иной систематический подход не обеспечивает более точного отражения временного графика получения выгоды пользователем. Комитет отметил, что признание доходов или расходов, возникающих в результате применения годовых фиксированных коэффициентов инфляции, не будет соответствовать временному графику получения выгоды пользователем.
Аренда земли без перехода права собственности к арендатору (декабрь 2005 г.)	Аренда земли независимо от ее срока классифицируется как операционная аренда, если в конце срока аренды не ожидается перехода к арендатору права собственности или значительных рисков и выгод, связанных с землей.
Условная арендная плата (июль 2006 г.)	КРМФО отметил, что он не ожидает включения условных арендных платежей в сумму, признаваемую линейным методом в течение срока аренды для договоров операционной аренды.
Продажа и обратная аренда с договорами обратной покупки (март 2007 г.)	Комитет по разъяснениям предварительно согласился с тем, что более конкретное руководство в отношении учета операций продажи с обратной арендой для операций по передаче права пользования активом содержится в МСФО (IAS) 17, а не в МСФО (IAS) 18. В иных случаях МСФО (IAS) 17 не применяется.
Временной график получения выгоды пользователем (сентябрь 2008 г.)	Комитет по разъяснениям счел, что в МСФО (IAS) 17 однозначно указано, что отклонение от линейного признания расходов по операционной аренде должно отражать временной график использования арендованного актива, а не затраты или выгоды арендодателя. КРМФО не ожидает значительных расхождений на практике.
Приобретение права пользования землей (сентябрь 2012 г.)	Комитет по разъяснениям отметил, что наличие неопределенного срока не исключает отнесения «права пользования» к аренде в соответствии с МСФО (IAS) 17.
Значение «дополнительных затрат» (март 2014 г.)	Комитету по разъяснениям был задан вопрос о том, классифицируются ли затраты на заработную плату постоянному персоналу, участвующему в переговорах и оформлении новых договоров аренды, как «дополнительные затраты» и, следовательно, должны ли они включаться в первоначальные прямые затраты при первоначальной оценке дебиторской задолженности по финансовой аренде. Комитет отметил, что такие внутренние фиксированные затраты не являются «дополнительными затратами». Только те затраты, которые не возникли бы в случае, если бы организация не вела переговоры и не оформляла аренду, подлежат включению в первоначальную оценку дебиторской задолженности по финансовой аренде.

## Венгерский кроссворд по МСФО

Используйте как тренировку для ума, чтобы быть в форме к следующему отчетному периоду! Все термины, указанные справа, имеют какое-то отношение к МСФО. Посмотрите, сколько из них вы можете найти в кроссворде! Однако это не так просто, как вы думаете. Некоторые слова в кроссворде вообще не имеют отношения к бухгалтерскому учету. Чтобы упростить задачу, все слова читаются слева направо и сверху вниз, диагональ не используется.

E	I	E	V	S	T	A	J	Y	R	V	U	A	I	K	V	R	V	C	U
R	H	E	I	H	R	S	U	G	A	R	Y	R	O	Y	A	L	T	Y	
T	E	A	V	I	R	T	U	A	L	L	Y	C	E	R	T	A	I	N	S
T	N	C	I	G	E	U	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	C	I	E	S	S	L	H	T	M	R	I	U	E	E
G	Y	U	S	Y	U	L	C	R	E	I	D	A	E	I	A	M	L	S	Y
N	R	T	U	P	A	T	I	W	I	N	S	L	A	G	O	M	I	O	G
S	E	O	P	R	A	T	E	R	E	G	U	L	A	T	I	O	N	M	C
Y	G	P	R	O	B	A	N	E	L	R	B	I	S	I	M	O	N	G	A
D	A	T	A	B	R	S	T	A	L	E	S	O	S	O	P	R	A	N	Q
S	T	I	S	A	U	C	L	L	I	T	I	B	O	S	R	O	A	Q	W
C	T	O	O	B	T	O	Y	I	E	L	D	R	C	C	A	T	M	W	E
V	A	N	T	L	E	T	L	O	W	E	I	A	I	U	C	H	O	E	R
E	S	H	T	E	R	R	O	R	I	U	A	I	A	S	T	I	R	R	T
X	G	O	O	L	E	O	W	A	T	E	R	K	T	I	I	S	T	T	Z
B	O	W	A	F	S	Y	E	I	R	U	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	Q	A	L	O	O	K	S	R	S	D	S	B	F	A	R	T
A	A	N	W	X	R	T	U	G	O	O	D	W	I	L	L	U	T	O	N
E	X	G	U	Z	C	Y	Y	O	P	E	R	A	L	I	E	N	I	E	T
S	V	U	W	Y	H	A	R	V	E	S	T	M	U	D	I	I	O	M	G
T	I	W	A	U	O	K	B	E	R	N	E	S	T	O	I	S	N	U	W
S	C	O	S	T	A	U	G	R	O	U	P	E	E	U	Y	N	Y	E	N
I	U	U	S	L	O	W	U	N	O	B	E	L	D	I	Y	T	S	I	B
I	A	H	E	L	P	M	E	M	A	N	U	A	L	O	F	I	F	R	S
P	R	E	T	R	O	S	P	E	C	T	I	V	E	I	Q	T	U	L	L
A	E	V	A	S	B	G	S	N	L	I	V	E	R	P	O	O	L	A	R
D	A	C	I	N	V	E	S	T	I	N	G	R	E	E	C	E	L	Y	V
Z	D	A	D	B	A	N	T	D	C	N	S	G	N	G	E	S	H	X	V

По горизонтали:

- Критерий вероятности (9,7)  
(Probability criterion (9,7))
- Много стандартных формулировок  
(A lot of boilerplate language)
- До самого конца (МСФО (IAS) 39)  
(Until the bitter end (IAS 39))
- Временная тема (4, 10)  
(Temporary topic (4, 10))
- Альтернативный показатель деятельности  
(An APM)
- Возврат  
(Return)
- Скорректируйте это ретроспективно, если существенно  
(Adjust for this retrospectively if material)
- Не до самого конца (МСФО (IAS) 39)  
(Not until the bitter end (IAS 39))
- Оценка естественной прибыльности  
(Inherent profitability measure)
- Это актив?  
(Is it an asset?)
- Отделение продукции (МСФО (IAS) 41)  
(Detachment of produce (IAS 41))
- Расход  
(Charge)
- Сообщество специалистов по бухгалтерскому учету  
(Accounting family)
- В ретроспективе  
(With hindsight)
- Денежные потоки для будущей прибыли  
(Cashflows for future profits)

По вертикали:

- Критерий вероятности (7,8)  
(Probability criterion (7,8))
- Вероятность исполнения (12,5)  
(Likelihood of being exercised (12,5))
- Критерий вероятности  
(Probability criterion)
- Тема месяца (... бухгалтерский учет)  
(Topic of the month (... accounting))
- Прибыль до учета неблагоприятных списаний  
(Profit before unfortunate debits)
- Спрятать дерево в «лесу слов»  
(Hiding the tree in the wood of words)
- Я могу продать? (3,6)  
(I might sell? (3,6))
- Специалист по бухгалтерскому учету  
(Accounting kid)
- «Компаньон» бухгалтерского учета  
(Accounting companion)
- Неисполнимо  
(Can't be done)
- Постепенное потребление  
(Piecemeal consumption)
- Определенно не актив  
(Definitely not an asset)
- Уменьшенная доля прибыли акционеров  
(Shareholders' reduced profit share)
- Постоянный контрагент  
(Repetitive counterparty)
- Клуб обсуждения вопросов бухгалтерского учета  
(Accounting debate club)
- Основание для будущей прибыли  
(Basis for future profits)

Ответы будут напечатаны в выпуске «Вестника МСФО» за май 2016 г. Нетерпеливые любители кроссвордов могут запросить ответы у редактора.

## На последней странице...



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



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



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



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

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

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

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

