www.pwc.kz

Вестник МСФО

Октябрь 2017 г.

В этом выпуске

1. За кулисами заседаний Комитета по разъяснениям
2. МСФО (IFRS) 16: как организовать процесс
3. Демистификация МСФО (IFRS) 9 для предприятий нефинансовых секторов
4. Эксперт в области МСФО (IFRS) 15
5. Издание Cannon Street Press
6. Обзор вопросов, отклоненных КРМФО: МСФО (IAS) 39
7. На последней странице

За кулисами заседаний Комитета по разъяснениям

Сатеник Ванян, консультант PwC, которая проходит стажировку в Совете по МСФО, рассказывает о том, что происходит за кулисами заседаний Комитета по разъяснениям (КР).

До того как я попала на стажировку в Комитет по МСФО, у меня было слабое представление о том, что такое КР. Я знала, что решения КРМФО, указанные в плане работы, иногда вызывают панику среди тех, кто занимается подготовкой отчетности, – ведь порой издаваемые указания не совпадают с принятой в их компаниях политикой! Однако я не знала, как работает КР, кто входит в его состав, как и какие решения принимает КР и т. д.

Сейчас, когда прошло полгода с начала моей стажировки, я знаю гораздо больше.

КР состоит из 14 человек, представляющих разные страны мира. Среди них – бухгалтеры, занимающиеся подготовкой отчетности, аудиторы, инвесторы и теоретики. Заседания КР проходят шесть раз в год. На заседаниях также присутствуют наблюдатели – члены Совета по МСФО, регуляторы рынка ценных бумаг и представители пруденциальных органов.

Все обсуждения КР начинаются после получения вопроса от заинтересованной стороны. Любое физическое или юридическое лицо может направить свой вопрос КР.

КР не является технической службой поддержки и рассматривает только те вопросы, которые соответствуют особым критериям, указанным в Руководстве по работе над стандартами.

Например, это касается ситуаций, когда вопрос получает широкое распространение или оказывает существенное воздействие на затрагиваемые им стороны. Ресурсы КР следует использовать эффективно – для решения проблем, которые действительно важны в целях повышения качества учета.

Все представленные на рассмотрение вопросы обсуждаются на открытых заседаниях. Затем КР принимает решение о том, следует ли включать проект по разработке стандарта в план работ, для того чтобы решить возникший вопрос. После этого КР либо разрабатывает разъяснение, либо дает рекомендацию Совету выпустить поправку к стандарту с ограниченной сферой применения. Поправки с ограниченной сферой применения меняют существующие требования, в то время как разъяснение дополняет их. Среди последних разъяснений и поправок, выпущенных в результате рассмотрения спорных вопросов на заседаниях КР, – Разъяснение КРМФО (IFRIC) 23 «Неопределенность при отражении налога на прибыль» и поправка к МСФО (IAS) 40, в которой разъясняется принцип передачи активов в состав / из состава инвестиционного имущества.

Сатеник Ванян

Довольно часто КР принимает решение о том, что никакие изменения для МСФО не требуются, и публикует решение по плану работы. Данный текст создается с обучающей целью и разъясняет, какие требования, содержащиеся в стандартах, применяются для решения данного вопроса. В нем также указывается, какого подхода следует придерживаться компаниям, чтобы ответить на данный вопрос, а иногда подчеркиваются соответствующие требования к раскрытию информации. Решения по плану работы имеют особый статус. В отличие от разъяснений они не представляют собой официальное руководство, не включаются в состав существующих стандартов и не являются обязательными. Тем не менее правоприменительные органы во многих юрисдикциях ожидают, что компании будут применять принципы учетной политики, соответствующие пояснительным материалам, содержащимся в этих решениях. Подобный подход может создавать проблемы для компаний. Совет начал проект по внесению изменений в МСФО (IAS) 8, которые позволят решить этот вопрос. Отслеживать ход реализации этого проекта можно на сайте Совета по МСФО здесь.

Иногда у людей возникает впечатление, что КР медленно принимает решения. Оказавшись внутри этой организации, я поняла, что процессы КР хорошо сбалансированы. Заинтересованные лица всегда говорят, что им хотелось бы участвовать в процессах разработки стандартов, поскольку тогда они могут высказывать свое мнение. Именно поэтому в Руководстве по работе над стандартами, которое регулирует процедуры работы КР, предусматривается проведение широких консультаций в процессе работы. Например, при получении запроса специалисты часто обращаются к различным заинтересованным лицам, включая регулирующие органы, разработчиков стандартов и аудиторские фирмы, чтобы понять, насколько часто возникает данный вопрос и какие методы учета активнее всего применяются для его решения в каждой юрисдикции.

На проведение таких консультаций обычно выделяется три недели. Если после заседания КР выпускается решение по плану работы, то оно представляет собой предварительное решение, в отношении которого заинтересованные лица в течение 60 дней могут направлять свои комментарии. После этого специалистам требуется время для анализа полученных комментариев: они должны удостовериться в том, что ни один из комментариев не остался без внимания, а затем подготовить рекомендацию для КР. Как водится, всем хочется высказать свое мнение о данном процессе, и все хотят получить ответ как можно быстрее. Но невозможно сделать все и сразу!

Довольно часто приходится слышать, что КР медленно реагирует на вопросы. Существует мнение, что если не предложена разработка стандарта, то это значит, что деятельность КР не принесла никакой пользы.

Однако мало кто понимает, с какими затратами связана разработка нового стандарта. И речь здесь не только о времени, потраченном специалистами Совета по МСФО. Не следует забывать о том, что заинтересованные лица несут затраты на подготовку своих комментариев к предложениям, на их утверждение и включение в законодательство, а в конечном итоге затраты возникают и у компаний, которые должны внедрять эти изменения, причем все это касается более чем 100 стран по всему миру.

Присутствовать за кулисами КР очень интересно. На меня произвела большое впечатление огромная работа по сбалансированному учету разных взглядов множества людей со всего мира. Разработка стандартов – это открытый процесс, который может занять много времени, но в конечном итоге эта деятельность приводит к более составлению качественной финансовой отчетности.

МСФО (IFRS) 16: как организовать процесс

В данной серии статей мы объясняем, как внедрять МСФО (IFRS) 16, делимся практическими советами и идеями, которые помогут вам выявить возникающие вопросы и сконцентрировать на них внимание в ходе работы по переходу на новые правила. В этой статье ***Ричард Браун*** объясняет, с чего нужно начать процесс.

Сейчас вы, вероятно, уже знаете о серьезном изменении, введенном МСФО (IFRS) 16: теперь почти по всем договорам аренды арендаторы будут признавать обязательство по аренде и актив в форме права пользования.

Вы можете оценить размер своего обязательства по аренде в общих чертах, если возьмете свои обязательства по операционной аренде и дисконтируете потоки денежных средств. Это сопоставимо с тем, что уже сейчас делают многие пользователи финансовой отчетности.

Однако для понимания других изменений в вашей финансовой отчетности и их фактического внедрения на практике потребуется больше усилий. В данной новой серии статей мы будем делиться с вами практическими советами и аналитическими данными, касающимися того, как выявить возникающие вопросы и на чем сосредоточить свое внимание при переходе на МСФО (IFRS) 16.

Почему нужно начинать работу прямо сейчас?

Почему при появлении любого нового стандарта учета мы предлагаем начинать работу заранее? Причины всегда одни и те же: это крупный проект, для его реализации потребуется много времени, могут возникнуть сложности и т. д. Многие компании уже работают над внедрением МСФО (IFRS) 16, потому что на них он окажет весьма существенное воздействие. Масштабы изменений во многих отраслях означают, что они будут привлекать особое внимание комитетов по аудиту, регулирующих органов и участников переговоров по аренде.

Главное изменение состоит в том, что обязательства теперь будут учитываться на балансе арендатора. Другое серьезное изменение для арендаторов касается того, что им придется признавать больше расходов на более раннем этапе аренды. Амортизация актива в форме права пользования, как правило, будет одинаковой в каждом периоде, но проценты будут учитываться в большем объеме на раннем этапе, потому что в начале аренды обязательство будет больше.

Такой учет на раннем этапе будет относиться к каждой отдельной операции аренды, поэтому в целом расходы по аренде могут стать более волатильными. Например, когда вы заключаете основной договор долгосрочной аренды, ваши обязательства по аренде сразу же увеличиваются, и ваши расходы по аренде вырастут в течение следующих нескольких лет. Эту волатильность может смягчить сбалансированный портфель аренды. В связи с этим сейчас вам нужно подготовить прогнозы и понять складывающуюся ситуацию, чтобы у вас осталось достаточно времени для переформирования вашего портфеля или для того, чтобы еще до вступления в силу МСФО (IFRS) 16 определить четкие ожидания в отношении результатов работы компании.

Сколько времени у вас осталось?

Немногим более года: МСФО (IFRS) 16 станет обязательным для применения к отчетным периодам, начинающимся 1 января 2019 г. или после этой даты.

Если вы выберете вариант «полностью ретроспективного» перехода, то вам также нужно будет пересчитать сравнительные данные. Мы рассмотрим варианты перехода более подробно в отдельной статье.

Кого нужно привлечь к этой работе?

Согласно результатам опроса по учету аренды, проведенного PwC/CBRE в 2017 году, 66 % компаний уже создали специальные рабочие группы. Предстоят значительные изменения, поэтому вам следует подумать о работе в следующих направлениях:

- Отношения с инвесторами: каковы ожидания ваших внешних заинтересованных лиц?
- Казначейство: как обязательства по аренде повлияют на особые условия ваших кредитных договоров и на будущее финансирование?
- Закупки: изменятся ли решения при выборе между вариантами аренды и покупки?
- Вознаграждение: нужно ли вам скорректировать цели по долгосрочной мотивации?
- Налоговые отделы: приводят ли новые требования к каким-либо последствиям в налоговой сфере?

Дальнейшие шаги

Далее мы объясним вам, как выявить все ваши договоры аренды, а в течение ближайших месяцев перейдем к рассмотрению вопроса о том, на что следует обращать внимание при рассмотрении договоров аренды, включающих прочие услуги (например, по управлению объектами недвижимости), и какие моменты следует учитывать при выборе системы для мониторинга и учета операций аренды.

Более подробная информация приводится на странице нашего веб-сайта, посвященной МСФО (IFRS) 16: pwc.com/ifrs. Вы также можете ознакомиться с серией наших видеороликов, которые могут быть вам полезны.

Сцена 6, дубль 1: демистификация МСФО (IFRS) 9 для предприятий нефинансовых секторов: факультативная отсрочка учета хеджирования

Сандра Томпсон, руководитель глобальной группы по учету финансовых инструментов, объясняет, что даже если сохранение учета хеджирования по МСФО (IAS) 39 может показаться более простым вариантом, необходимо рассмотреть и некоторые другие вопросы.

СВЕТ, КАМЕРА, МОТОР!

Уважаемые представители нефинансовых секторов экономики!

Применение МСФО (IFRS) 9 станет обязательным в отношении 2018 года. Однако у компаний есть выбор: они могут принять новые требования к учету хеджирования вместе с остальными положениями МСФО (IFRS) 9 или продолжить учет хеджирования в соответствии с МСФО (IAS) 39. Здесь применяется подход «все или ничего», то есть компания должна либо перейти к учету всех своих операций хеджирования согласно МСФО (IFRS) 9, либо продолжить применять МСФО (IAS) 39 ко всем таким операциям. Право выбора предоставляется всем компаниям и относится ко всем их операциям хеджирования, но ограничивается лишь учетом хеджирования: все остальные положения МСФО (IFRS) 9 следует применять в любом случае с 2018 года.

Может показаться, что сохранение учета хеджирования по МСФО (IAS) 39 выглядит более простым вариантом (особенно в тот год, когда компаниям также придется применять еще один новый стандарт – МСФО (IFRS) 15), однако мы попробуем объяснить, что до принятия такого решения компаниям следует рассмотреть и другие вопросы.

Что вам нужно будет сделать, чтобы применить учет хеджирования по МСФО (IFRS) 9?

Для того чтобы применить учет хеджирования по МСФО (IFRS) 9, нужно проделать определенную работу. Например, даже если у компании всего несколько простых хеджей, к которым она применяет учет хеджирования согласно МСФО (IAS) 39, ей придется обновить документацию по хеджированию, чтобы привести ее в соответствие с МСФО (IFRS) 9.

Кроме того, при измерении неэффективности хеджа компаниям нужно будет учесть временную стоимость денег, так что если компания не делала этого при применении МСФО (IAS) 39, то ей придется внести изменения. Впрочем, для простых хеджей эта работа не будет слишком обременительной.

В случае же более сложного хеджирования могут потребоваться более серьезные усилия. Однако, как правило, они будут связаны со стремлением получить одно или несколько преимуществ в результате применения пересмотренных требований к учету хеджирования МСФО (IFRS) 9 (наиболее важные из них перечислены ниже), и на самом деле они могут привести к тому, что компания теперь сможет применять учет хеджирования в ситуациях, при которых, согласно МСФО (IAS) 39, она этого делать не могла.

Что вам нужно будет сделать, даже если вы не применяете учет хеджирования по МСФО (IFRS) 9?

Компания, которая принимает решение продолжать учет хеджирования согласно МСФО (IAS) 39, все равно должна будет раскрывать информацию согласно новым требованиям МСФО (IFRS) 9. Раскрытие такой информации представляет собой дополнительное требование к учету хеджирования согласно МСФО (IFRS) 9.

Например, новое требование к раскрытию информации относится к стратегии компании в области управления рисками, к тому, как она определяет наличие экономических отношений и как устанавливает коэффициент хеджирования для каждого типа хеджа.

Однако это похоже на информацию, подлежащую включению в документацию по хеджированию согласно МСФО (IFRS) 9. Это означает, что значительную часть работы, которая необходима для соблюдения требований МСФО (IFRS) 9 по учету хеджирования, все равно нужно будет выполнить для раскрытия этой новой информации, даже если компания принимает решение продолжать учет хеджирования по МСФО (IAS) 39. Так что дополнительные усилия, необходимые для перехода на учет хеджирования в соответствии с МСФО (IFRS) 9, могут оказаться небольшими.

В чем преимущество применения учета хеджирования по МСФО (IFRS) 9?

Основная цель Совета по МСФО при пересмотре требований к учету хеджирования согласно МСФО (IAS) 39 состояла в том, чтобы облегчить отнесение экономического хеджирования к категории, подлежащей учету. Например:

- «Количественное тестирование» эффективности в диапазоне 80–125 % заменяется требованием о наличии экономических отношений. Это исключает главную причину, по которой сейчас некоторые отношения хеджирования не соответствуют требованиям, применяемым к учету хеджирования.
- Компании могут определять больше компонентов риска и «слоев» сгруппированных статей.
- Хеджирование с помощью опционов, бивалютные свопы и форварды могут привести к снижению волатильности в отчете о прибылях и убытках.

При применении МСФО (IFRS) 9 повышается вероятность того, что в тех случаях, когда хедж является экономически эффективным, это будет отражено в учете.

Это важно по трем причинам:

- МСФО (IFRS) 9 дает компаниям серьезную возможность по приведению их учета в более точное соответствие с тем, как они управляют рисками.
- МСФО (IFRS) 9 дает компаниям шанс переоценить их стратегию хеджирования. Теперь, возможно, пришло время использовать стратегии, которые раньше не принимались, потому что приводили к волатильности отчета о прибылях и убытках. Применение МСФО (IFRS) 9 может оказать воздействие на управление рисками и стать не «просто» изменением в учете.
- МСФО (IFRS) 9 позволит компаниям лучше «сформулировать историю управления рисками». Инвесторы все чаще концентрируют свое внимание на рисках и на том, как компании управляют ими, так что эта область становится важнейшей частью коммуникационной стратегии любой компании.

Заключение

- Для применения учета хеджирования по МСФО (IFRS) 9 потребуется некоторая дополнительная работа, так что сохранение учета по МСФО (IAS) 39 может показаться более простым решением.
- Новые требования к раскрытию информации, включенные в МСФО (IFRS) 9, означают, что вам в любом случае придется выполнить в соответствии с ними большую работу, так что в конечном счете сохранение учета по МСФО (IAS) 39 вряд ли сильно облегчит вашу жизнь.
- Если вы решите продолжить учет хеджирования по МСФО (IAS) 39, то вы не сможете воспользоваться всеми преимуществами, которые дает переход на МСФО (IFRS) 9.

Обратите внимание! Все наши материалы и видеоролики, посвященные МСФО (IFRS) 9, можно посмотреть, перейдя по этой ссылке.

Эксперт в области МСФО (IFRS) 15

Акеми Миура, специалист по признанию выручки, исследует вопрос о том, должна ли организация признавать затраты по договору в качестве актива по МСФО (IFRS) 15, с помощью эксперта в области МСФО (IFRS) 15.

Подозреваемые

Организации часто несут расходы, связанные с заключением или выполнением договора. МСФО (IFRS) 15 содержит более подробное руководство по учету этих затрат по сравнению с существующими ОПБУ.

МСФО (IFRS) 15 устанавливает правила капитализации затрат на заключение или выполнение договора.

Описание ситуации: дополнительные затраты на заключение договора

В соответствие с МСФО (IFRS) 15 организация признает «дополнительные» затраты на заключение договора как активы, если она ожидает возмещения таких затрат. Затраты, которые будут возмещаться покупателем независимо от того, будет ли заключен договор, признаются в качестве активов. Дополнительные затраты – это затраты, которые не были бы понесены, если бы договор не был заключен.

В качестве упрощения практического характера организация может признавать дополнительные затраты в качестве расходов по мере возникновения, если предполагаемый период амортизации актива не превышает одного года.

Факты

Пример 1. Дополнительные затраты на заключение договора в телекоммуникационной отрасли

Компания «Телеком» продает мобильные телефоны и пакеты телекоммуникационных услуг через свой розничный магазин.

Агенты по продажам, работающие в магазине, в определенном месяце заключили 120 двухлетних договоров с покупателями о предоставлении услуг.

«Телеком» выплачивает агентам комиссионное вознаграждение за заключение таких договоров в дополнение к заработной плате. Розничный магазин также понес затраты на рекламу.

Комиссионное вознаграждение, выплаченное агентам по продажам, представляет собой дополнительные затраты, которые не были бы произведены, если бы не были заключены договоры. При условии возмещаемости дополнительных затрат они должны признаваться в качестве активов.

Прочие затраты, в том числе на заработную плату и рекламу, должны признаваться в качестве расходов. Эти затраты были бы произведены, даже если бы не был заключен договор.

Описание ситуации: затраты на выполнение договора

Организация в первую очередь определяет, подпадают ли затраты на выполнение договора в сферу применения другого стандарта (например, в части запасов или основных средств). Если да, то в таком случае необходимо применять соответствующий стандарт.

В противном случае затраты признаются как активы, когда такие затраты:

1. относятся непосредственно к договору или конкретному предполагаемому договору;
2. создают или улучшают качество ресурсов, которые будут использоваться в целях выполнения обязанностей к исполнению в будущем;
3. будут возмещены в соответствии с ожиданиями.

Затраты, относящиеся непосредственно к договору, включают, например, прямые расходы на оплату труда и материалов, а также затраты, однозначно подлежащие возмещению покупателем по договору. Затраты на управление договором, контроль за его выполнением и страхование также учитываются, при условии что затраты напрямую связаны с договором. Затраты на непроизводительное использование материалов, которые не требуются по договору, следует признавать в качестве расходов по мере их возникновения. Такие затраты не создают и не улучшают качество ресурсов. Они также не удовлетворяют второму критерию. Затраты, связанные с выполнением (или частичным выполнением) обязанностей к исполнению по договору, также должны относиться на расходы по мере их возникновения, поскольку они не относятся к будущему исполнению обязанностей по договору, а значит также не удовлетворяют второму критерию.

Пример 2. Затраты на выполнение договора, связанные с подготовительными операциями

Компания TechCo заключает договор аутсорсинга с покупателем для отслеживания и мониторинга платежей сроком на пять лет. Компания TechCo производит затраты в начале действия договора, в том числе на выгрузку данных и информации об оплате, необходимых для выполнения договора.

Постоянное отслеживание данных и мониторинг результатов производятся автоматически после завершения подготовительных операций по договору.

TechCo необходимо признавать затраты на подготовительные операции, понесенные в начале действия договора, как активы, так как эти затраты:

1. относятся непосредственно к договору;
2. улучшают качество ресурсов организации, необходимых для выполнения договора, и относятся к исполнению обязательств в будущем;
3. как ожидается, по условиям договора будут возмещены.

Рекомендации

- Подумайте, будут ли произведены затраты, если не будет заключен договор. Это дополнительные затраты.
- Убедитесь в обязательном удовлетворении всех трех критериев признания, чтобы признать затраты на выполнение договора в качестве активов.

Дальнейшее исследование вопроса

Организация должна рассмотреть вопрос о том, в течение какого периода необходимо амортизировать капитализированный актив по договору. Активы по договору подлежат тестированию на предмет обесценения. Эта тема будет рассмотрена в следующей статье.

Издание Cannon Street Press

Выбор редактора

Изменения в учетной политике, вытекающие из решений по плану работы

Совет принял предварительное решение не вносить поправки в МСФО (IAS) 8, направленные на решение сложных вопросов о сроках применения в отношении изменений в учетной политике, вытекающих из решений по плану работы, опубликованных Комитетом по разъяснениям. Это может привести к возникновению сложностей у отчитывающихся организаций, если дата составления отчетности приближается к дате публикации решения по плану работы.

При этом Совет предварительно постановил внести поправки в МСФО (IAS) 8, чтобы разъяснить, что добровольные изменения в учетной политике могут применяться ретроспективно, если это не является практически невозможным или если затраты не превысят выгоды от внесения изменений. Помимо этого, Совет принял предварительное решение о предоставлении практического руководства в отношении того, как организации следует оценивать затраты и выгоды от применения на ретроспективной основе изменения в учетной политике, вытекающего из решения по плану работы.

Краткий обзор других тем

Поправки к МСФО (IAS) 19 и Разъяснению КРМФО (IFRIC) 14

Совет принял решение об окончательной формулировке поправки к МСФО (IAS) 19, касающейся изменений плана, сокращения или полного погашения. Он планирует выпустить поправку в декабре 2017 года с датой вступления в силу с 1 января 2019 года. Досрочное применение разрешается.

Совет принял предварительное решение о проведении дальнейшей работы для оценки того, может ли он установить подход, больше полагающийся на принципы, в отношении поправок в КРМФО (IFRIC) 14. Совет по МСФО рассмотрит этот вопрос на своем следующем заседании.

Ежегодные усовершенствования Международных стандартов финансовой отчетности: 2015–2017 гг.

Совет предварительно решил установить дату вступления в силу «Ежегодных усовершенствований Международных стандартов финансовой отчетности за период с 2015 по 2017 г.» с 1 января 2019 г. с возможностью досрочного применения.

Объединения бизнеса под общим контролем

Сотрудники представили результаты своей исследовательской работы по учету объединений бизнеса под общим контролем. Результаты исследований, проведенных сотрудниками, подтвердили наличие различий в применяемых подходах к учету объединений бизнеса под общим контролем и необходимость осуществления следующих шагов в рамках проекта, направленных на публикацию документа для обсуждения.

Основные формы финансовой отчетности

Совет предварительно решил приоритизировать введение промежуточных итогов, таких как EBIT, в отчеты о финансовых результатах, чтобы обеспечить возможность сопоставления между организациями. Совет согласился рассмотреть необходимость введения инвестиционной категории в отчет о финансовых результатах.

Совет предварительно решил, что введение показателя EBIT или аналогичных промежуточных итогов может привести к появлению дополнительных статей, необходимых для отражения структуры капитала организации.

Совет также предварительно решил предоставить дополнительное руководство, касающееся анализа расходов по характеру или функции.

Отклоненные разъяснения КРМФО по МСФО (IAS) 39

Ханна Кинг
из группы по оказанию консультационных услуг в области бухгалтерского учета рассматривает практические аспекты тех вопросов применения МСФО (IAS) 39, о которых КР принял решение не выпускать разъяснения.

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

Комитет по разъяснениям обычно рассматривает на своих регулярных заседаниях до 20 вопросов. Лишь по небольшой части обсужденных вопросов выпускаются разъяснения. Многие вопросы отклоняются; над некоторыми вопросами работа продолжается, и выпускается новая редакция 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 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 необходимую вам информацию о вопросах, «отклоненных» Комитетом по разъяснениям. Мы будем освещать их последовательно по каждому стандарту и в настоящей статье рассмотрим их применительно к МСФО (IAS) 39 (см. ниже).

В МСФО (IAS) 39 устанавливаются правила признания, классификации и оценки финансовых активов и финансовых обязательств. Многие вопросы по всем аспектам МСФО (IAS) 39 были направлены в Комитет по разъяснениям, в результате чего было отклонено примерно 40 предложений. Это отражает сложность ассматриваемого вопроса и проблемы, возникающие при толковании стандарта. Впоследствии Совет по МСФО заменил МСФО (IAS) 39 на МСФО (IFRS) 9. МСФО (IFRS) 9 вступает в силу с 1 января 2018 г.

Некоторые требования из МСФО (IAS) 39 перенесены в МСФО (IFRS) 9 без существенных изменений или остались полностью неизменными (например, в части прекращения признания и производных инструментов, встроенных в финансовые обязательства). В рамках МСФО (IFRS) 9 сохраняется актуальность двух описанных ниже вопросов.

Учет встроенных валютных производных инструментов в основных договорах (январь 2015 г.)

В соответствии с МСФО (IAS) 39 (для всех основных договоров) и МСФО (IFRS) 9 (для нефинансовых основных договоров и финансовых обязательств) требуется отдельный учет встроенных производных инструментов, если они не являются «тесно связанными» с основным договором.

В МСФО (IAS) 39 и МСФО (IFRS) 9 дается пример встроенного производного инструмента в иностранной валюте в договоре купли-продажи нефинансовой статьи, когда цена выражена в иностранной валюте. Встроенный производный инструмент тесно связан с основным договором, если он требует платежей в той же валюте, в которой обычно выражается цена соответствующего товара или услуги в коммерческих сделках по всему миру («критерий «обычного выражения»).

Комитет по разъяснениям попросили рассмотреть, содержится ли в лицензионном соглашении (основном договоре) встроенный производный инструмент в иностранной валюте, тесно связанный с основным договором. Было высказано предложение о том, что выплаты по договору были выражены в валюте, которая соответствует критерию «обычного выражения» на основании рыночной практики в отношении таких договоров.

Комитет по разъяснениям не принял этот аргумент, указав на то, что оценка критерия «обычного выражения» основана на наличии объективного свидетельства того, выражаются ли в соответствующей валюте такие коммерческие сделки по всему миру, а не только в пределах определенной территории или в рамках рыночной практики. Комитет по разъяснениям заметил, что эта оценка фактически основана на имеющихся доказательствах.

На практике критерий «обычного выражения» трактуется узко и относится к товарам или статьям, торгуемым (в основном на организованных биржевых площадках) в единой валюте по всему миру. Вследствие этого только отдельные статьи, такие как сырая нефть и некоторые металлы, соответствуют критерию «обычного выражения».

Метод эффективной процентной ставки в случае, когда потоки денежных средств привязаны к инфляции (июль 2008 г.)

В ряде случаев организации выпускают такие долговые инструменты или инвестируют в такие долговые инструменты, платежи по которым (по основной части и (или) процентам) привязаны к изменению индекса уровня инфляции за период.
По инструментам, учитываемым в полном объеме (то есть для случаев, когда производные инструменты «тесно связаны» с основным договором) по амортизированной стоимости, Комитет по разъяснениям попросили дать рекомендации о том, как применять метод эффективной ставки процента (ЭСП).

Комитет по разъяснениям указал, что пункты с AG6 по AG8 МСФО (IAS) 39 (которые в полной мере соответствуют пунктам с B5.4.4 по B5.4.6 МСФО (IFRS) 9) содержат соответствующие рекомендации по применению.

Таким образом, существует два возможных подхода:

- Применять положения, содержащиеся в пункте AG7 МСФО (IAS) 39 (B5.4.5 МСФО (IFRS) 9) в отношении инструментов с плавающей процентной ставкой, которая меняется аналогично рыночным ставкам процента. Изменения в процентных платежах в связи с изменениями в индексе уровня инфляции влияют на ЭСП. Обычно это не приводит к корректировкам балансовой стоимости инструмента, и не возникают прибыли или убытки.
- Применение положений, содержащихся в пункте AG8 МСФО (IAS) 39 (B5.4.6 МСФО (IFRS) 9) в отношении изменений оценочных значений. ЭСП не корректируется в связи с изменениями индекса уровня инфляции.

Балансовая стоимость инструмента пересчитывается путем дисконтирования пересмотренных оценочных потоков денежных средств с применением первоначальной ЭСП. Соответствующая корректировка признается незамедлительно в отчете о прибылях и убытках в составе прибыли или убытка, что приводит к большей волатильности по сравнению с первым подходом.

При выборе наиболее подходящего подхода требуется профессиональное суждение. Решение будет зависеть от того, считается ли привязанный к инфляции инструмент с экономической точки зрения аналогичным инструменту с плавающей процентной ставкой, который меняется при пересмотре рыночной ставки процента.

В таблице ниже рассматривается выборка поправок и разъяснений к МСФО (IAS) 39, отклоненных КРМФО, которые будут по-прежнему применимы и в соответствии с МСФО (IFRS) 9.

Вопрос	Краткое изложение вывода
Выделение встроенного опциона, ограничивающего нижний уровень ставки, из основного договора с плавающей процентной ставкой (январь 2016 г.)	Рекомендации по встроенному производному инструменту, содержащиеся в МСФО (IAS) 39 в отношении финансовых активов и обязательств (и МСФО (IFRS) 9 в отношении финансовых обязательств), применяются аналогичным образом к нижним уровням процентной ставки как в условиях отрицательной процентной ставки, так и в условиях положительной процентной ставки. Организация должна сравнить общий нижний предел процентной ставки гибридного договора с рыночной процентной ставкой для аналогичного инструмента, не имеющего такого опциона.
Доходы и расходы, возникающие по финансовым инструментам с отрицательной доходностью: представление в отчете о совокупном доходе (январь 2015 г.)	Расход, возникающий по финансовому активу с отрицательной эффективной ставкой процента, должен представляться не как процентный доход, а в составе надлежащего расхода.
Учет встроенных валютных производных инструментов в основных договорах (январь 2015 г.)	Оценка критерия «обычного выражения» основана на наличии объективных свидетельств того, выражаются ли в соответствующей валюте такие коммерческие сделки по всему миру, а не только в пределах одной местной территории.
Прекращение признания финансовых инструментов после модификации (сентябрь 2012 г.)	В рамках реструктуризации государственных облигаций Греции (далее – ГОГ) часть старых ГОГ менялась на двадцать новых облигаций с различными сроками погашения и процентными ставками. Комитет по разъяснениям пришел к выводу о том, что необходимо прекратить признание старых ГОГ в полном объеме либо вследствие погашения, либо вследствие существенного изменения условий.
Определение ставки дисконтирования при оценке финансовых инструментов по справедливой стоимости на неактивных рынках (март 2009 г.)	Комитет по разъяснениям пришел к выводу о том, что метод оценки, при котором факторы оценочной модели рассматриваются иначе, чем их рассматривал бы участник рынка, не будет соответствовать положениям МСФО (IAS) 39.
Метод эффективной процентной ставки в случае, когда потоки денежных средств привязаны к инфляции (июль 2008 г.)	Комитет по разъяснениям указал, что пункты с AG6 по AG8 МСФО (IAS) 39 содержат соответствующие рекомендации по применению. Для определения того, является ли инструмент инструментом с плавающей ставкой, попадающим в сферу действия пункта AG7, или инструментом, подпадающим под действие пункта AG8, требуется профессиональное суждение.

Вопрос	Краткое изложение вывода
Получение вознаграждения по операциям по оплате ставок и пари в игорном бизнесе (июль 2017 г.)	Комитет по разъяснениям отметил, что, когда организация игорного бизнеса выступает против клиента, получаемое в результате неоплаченное пари, скорее всего, будет соответствовать определению производного финансового инструмента, который следует учитывать согласно МСФО (IAS) 39. В других случаях, когда организация игорного бизнеса оказывает услуги по организации игр между двумя или более сторонами, комиссионное вознаграждение, которое получает такая организация, соответствует определению выручки, предусмотренному МСФО (IAS) 18.
Определение производного инструмента: индексация по собственному показателю EBITDA или собственной выручке (ноябрь 2006 г.)	Комитет по разъяснениям отметил, что исключение из определения производного инструмента в части нефинансовой переменной составляющей, характерной для стороны договора, применяется не только к договорам страхования. В стандарте нет четкого разъяснения того, что означает нефинансовая переменная.
Возобновляемые структуры (ноябрь 2005 г.)	Возобновляемые структуры не удовлетворяют требованиям к транзитной передаче прав на получение потоков денежных средств, установленным в пункте 19 МСФО (IAS) 39. В этой связи они не удовлетворяют критериям прекращения признания финансовых активов.
Сохранение прав на обслуживание (ноябрь 2005 г.)	Сохранение прав на обслуживание за организацией, которая передает финансовый актив, само по себе не приводит к тому, что передача не будет соответствовать требованиям к прекращению признания, установленным в МСФО (IAS) 39.
Значение поставки (август 2005 г.)	Синтетическое соглашение, являющееся результатом привязки беспоставочного договора, заключенного с покупателем для фиксирования цены на сырьевой товар, к сделке купли-продажи данного сырьевого товара через посредника не будет удовлетворять критериям исключения из сферы применения, установленным в пункте 5 МСФО (IAS) 39.
Порядок учета ценных бумаг, проданных, но еще не купленных (апрель 2005 г.)	Организациям не предоставляется выбор учетной политики в части использования порядка учета даты сделки или по дате расчетов для коротких позиций. Они должны применять требования к признанию и прекращению признания, установленные в МСФО (IAS) 39. Следовательно, организации, возможно, придется отслеживать длинные и короткие позиции по каждой ценной бумаге, которой она торгует, чтобы определить, какой порядок учета ей разрешено применять.

На последней странице...

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

Бауржан Бурханбеков
Партнер
T: +7 (727) 330 32 00
baurzhan.burkhanbekov@kz.pwc.com

Адиль Амерханов
Старший менеджер
T: +7 (727) 330 32 00 вн. 3707
a.amerkhanov@kz.pwc.com

© 2018 PwC. Все права защищены. Дальнейшее распространение без разрешения PwC запрещено. "PwC" относится к сети фирм-участников ПрайсуотерхаусКуперс Интернешнл Лимитед (PwCIL), или, в зависимости от контекста, индивидуальных фирм-участников сети PwC. Каждая фирма является отдельным юридическим лицом и не выступает в роли агента PwCIL или другой фирмы-участника. PwCIL не оказывает услуги клиентам. PwCIL не несет ответственность в отношении действий или бездействий любой из фирм-участников и не контролирует их профессиональную деятельность, и ни при каких обстоятельствах не ограничивает их действия. Ни одна из фирм-участников не несет ответственность в отношении действий или бездействий любой другой фирмы-участника и не контролирует их профессиональную деятельность, и ни при каких обстоятельствах не ограничивает их действия.