

Вестник МСФО

Выпуск № 8

Это необходимо знать

В этом выпуске:

1. Это необходимо знать

- Учет хеджирования: сравнение МСФО и ОПБУ США
- Криптографические активы и операции с ними: вопросы бухгалтерского учета по МСФО

2. Издание Cannon Street Press

Учет хеджирования: сравнение МСФО и ОПБУ США

Учет хеджирования – это одна из наиболее сложных предметных областей как в ОПБУ США, так и в МСФО, характеризующаяся наличием многочисленных нюансов. Соответствующие методологические рекомендации были доработаны в обеих системах стандартов с целью упрощения некоторых требований, смягчения административной нагрузки и увеличения числа стратегий, соответствующих критериям применения учета хеджирования. Тем не менее сложности остаются. Более того, хотя первоначально у Совета по МСФО и Совета по стандартам финансового учета США были одинаковые цели, в конечном итоге эти организации выбрали разные подходы. Отсюда следует, что между МСФО и ОПБУ США сохраняются значительные различия.

Ниже представлено сравнение общего характера между моделью хеджирования, предлагаемой МСФО (IFRS) 9, и моделью хеджирования согласно пересмотренному стандарту ASC 815. В сравнении обобщены различия между МСФО и ОПБУ США, которые мы обычно считаем наиболее важными или глубокими. Результаты сравнения необходимо рассматривать в совокупности с соответствующей официальной литературой и всесторонним анализом конкретных фактов и обстоятельств.

Критерий эффективности хеджирования

Как МСФО, так и ОПБУ США допускают применение учета хеджирования только для определенных инструментов хеджирования и хеджируемых статей, соответствующих установленным требованиям.

Кроме того, в соответствии с обеими системами стандартов необходимо в самом начале формально определить и документально оформить отношения хеджирования, а также оценить эффективность хеджирования.

Однако детальные требования к эффективности хеджирования в этих системах разные. В отличие от ОПБУ США в МСФО нет критерия соблюдения «высокой эффективности» для применения учета хеджирования. Вместо этого МСФО (IFRS) 9 требует наличия экономической взаимосвязи между хеджируемой статьей и инструментом хеджирования, что является менее жестким правилом.

- **Характер и сроки оценок эффективности:** как МСФО, так и ОПБУ США требуют проведения первоначальной и последующих оценок эффективности. При этом характер и сроки таких оценок эффективности различаются в указанных системах стандартов.
- **Признание неэффективности:** МСФО требуют оценки и признания неэффективности в отношениях хеджирования, даже если хеджирование соответствует критериям эффективности. В ОПБУ США понятие неэффективности, которое подлежит отдельной оценке и раскрытию, уже отсутствует, несмотря на то, что некоторые виды хеджирования все еще могут влиять на отчет о финансовом результате. Как МСФО, так и ОПБУ США разрешают компании исключать определенные компоненты из оценки эффективности и учитывать их отдельно, что может повысить эффективность хеджирования.

- *Суммы, которые разрешено исключать из оценки эффективности:* и МСФО, и ОПБУ США разрешают компании исключать определенные компоненты изменения справедливой стоимости инструмента хеджирования из оценки эффективности. Однако системы стандартов расходятся в отношении того, что именно может быть исключено.
- *Учет сумм, исключенных из оценки эффективности:* МСФО и ОПБУ США расходятся в отношении того, как учитывать компонент, исключенный из оценки эффективности.
- *Агрегирование:* МСФО разрешают компании объединять величины, возникающие по производным и непроизводным инструментам, и определять их в совокупности в качестве хеджируемой статьи в отношениях хеджирования. ОПБУ США не разрешают этого.
- *Хеджирование на часть срока:* и МСФО, и ОПБУ США разрешают хеджирование финансового инструмента на часть срока. При этом ОПБУ США являются более директивными в отношении срока предполагаемого начала и прекращения действия хеджируемой статьи.
- *Хеджирование более одного риска:* по сравнению с ОПБУ США МСФО являются более гибкими в части использования одного инструмента хеджирования для хеджирования более одного риска в двух или более статьях хеджирования. Это дает возможность компаниям использовать новые, а иногда и более сложные стратегии, соответствующие критериям применения учета хеджирования, для управления определенными рисками в соответствии с МСФО.
- *Объединения бизнесов:* МСФО разрешают хеджирование валютного риска при объединении бизнесов, а ОПБУ США не разрешают.

Надлежащие хеджируемые статьи

Между двумя системами стандартов существуют несколько различий в части надлежащих хеджируемых статей.

- *Компоненты нефинансовых статей:* и МСФО, и ОПБУ США разрешают компании хеджировать компонент нефинансовой статьи. Однако согласно МСФО (IFRS) 9 критериям хеджируемой статьи соответствует большее количество нефинансовых компонентов.
- *Хеджирование групп статей:* и МСФО, и ОПБУ США разрешают компании хеджировать группы статей, но согласно МСФО критериям хеджируемой статьи соответствует большее количество групп статей. В частности, МСФО (IFRS) 9 разрешает хеджировать группы взаимно компенсирующихся рисков, в то время как ОПБУ США это прямо и четко запрещает.
- *Хеджирование пулов финансовых активов с возможностью досрочного погашения:* и МСФО, и ОПБУ США разрешают компании хеджировать «слои» (части) статей при условии выполнения определенных критериев. Однако МСФО и ОПБУ США по-разному применяют руководство по хеджированию справедливой стоимости по процентному риску «слоев» финансовых инструментов с правом досрочного погашения, которые, как ожидается, не будут погашены досрочно в период хеджирования.
- *Финансовые активы и обязательства с плавающей ставкой:* и МСФО, и ОПБУ США разрешают определять процентную ставку по договору в качестве хеджируемого риска в рамках хеджирования денежных потоков по риску процентной ставки по финансовому инструменту с плавающей процентной ставкой. В соответствии с МСФО (IFRS) 9 процентная ставка не обязательно должна определяться в договоре, но должна существовать возможность ее индивидуальной идентификации и надежной оценки. Однако МСФО (IFRS) 9 не позволяет определять компонент процентной ставки, превосходящий денежные потоки по договору.
- *Финансовые активы и обязательства с фиксированной ставкой:* и МСФО, и ОПБУ США разрешают определять все денежные потоки по договору или компонент денежных потоков по договору в качестве хеджируемой статьи в рамках хеджирования справедливой стоимости по риску процентной ставки по финансовым инструментам с фиксированной процентной ставкой. ОПБУ США также разрешает хеджировать справедливую стоимость эталонного компонента от других рисков, независимо от того, является ли ставка купона или доходность выше или ниже эталонной ставки.

Надлежащие инструменты хеджирования

Между двумя системами стандартов существуют несколько различий в отношении соответствия инструментов хеджирования установленным требованиям.

- *Надлежащие инструменты хеджирования – производные инструменты:* и МСФО, и ОПБУ США разрешают в ряде случаев определять производные инструменты в качестве инструментов хеджирования. Как правило, МСФО разрешают определять производные инструменты в качестве инструментов хеджирования в большем числе случаев, чем ОПБУ США. Производные финансовые инструменты часто используются в качестве инструментов хеджирования в отношениях хеджирования, связанных с валютным риском. В этом вопросе ОПБУ США и МСФО похожи. В результате на практике в большинстве случаев значительной разницы между этими системами стандартов нет.



- **Местонахождение инструмента хеджирования:** МСФО разрешают материнской компании хеджировать риски непрямой дочерней компании независимо от функциональной валюты промежуточных компаний в организационной структуре. Правила, предусмотренные ОПБУ США для хеджирования валютного риска по планируемым операциям (хеджирование денежных потоков) или чистым инвестициям в иностранную деятельность, регламентируют требования к функциональной валюте и структуре задействованных компаний.

Хеджирование денежных потоков и корректировки базиса

В отношении хеджирования планируемого приобретения нефинансовой статьи МСФО и ОПБУ США различаются в подходе к учету (в момент приобретения нефинансовой статьи) изменений справедливой стоимости инструмента хеджирования, отраженных в составе прочего совокупного дохода. Это приводит к различиям в суммах, отражаемых в составе прочего совокупного дохода, а также в балансовой стоимости нефинансовых статей в соответствии с МСФО и ОПБУ США. Тем не менее конечное влияние на доходы одинаковое.

Представление прибыли или убытка по инструменту хеджирования

ОПБУ США являются более директивными в отношении представления прибыли или убытка от хеджирования, чем МСФО.

Добровольное прекращение отношений хеджирования

И МСФО, и ОПБУ США требуют от компании прекратить отношения хеджирования, если не выполняются соответствующие критерии. При этом МСФО (IFRS) 9 запрещает добровольное прекращение отношений хеджирования. На практике влияние данного запрета будет носить ограниченный характер, так как МСФО требуют прекращать отношения хеджирования, если цель по управлению риском больше не достигается.

Поэтому большинство случаев, когда компания выбирает добровольное прекращение отношений хеджирования, скорее всего, будут соответствовать данному критерию.

Новации, продления и замены

И МСФО, и ОПБУ США разрешают в определенных случаях при модификации договора продлевать отношения хеджирования, которые уже были определены. Однако обстоятельства, при которых отношения хеджирования могут быть продлены после модификации, различаются в двух системах стандартов.

Более подробное сравнение содержится в нашем материале [«**Подробный анализ. Учет хеджирования: сравнение ОПБУ США и МСФО**»](#).

Подробные рекомендации по вопросам различий между МСФО и ОПБУ США представлены в нашей публикации [«**Сходства и различия между МСФО и ОПБУ США**»](#).

Более детальное руководство по вопросам хеджирования в соответствии с МСФО (IFRS) 9 представлено в публикации PwC [«**Подробный анализ: применение учета хеджирования на практике в соответствии с МСФО \(IFRS\) 9**»](#). Более детальное руководство по вопросам применения ASC 815 представлено в публикации PwC [«**Руководство по производным инструментам и хеджированию**»](#).

Криптографические активы и операции с ними: вопросы бухгалтерского учета по МСФО

Криптографические активы, включая криптовалюту, например биткойны, в последнее время привлекают повышенный интерес в связи с быстрым увеличением их стоимости и волатильностью. По мере расширения деятельности с криптографическими активами повышается внимание к ней со стороны регулирующих органов во многих странах.

Нерешенными остаются вопросы, как признавать, оценивать и раскрывать деятельность, связанную с выпуском различных видов криптографических активов и инвестированием в них.

В связи с отсутствием специальных стандартов бухгалтерского учета для криптографических активов, необходимо применять существующие стандарты МСФО и подход на основе принципов.

В публикации [«**Подробный анализ. Криптографические активы и операции с ними: вопросы бухгалтерского учета по МСФО**»](#) мы рассматриваем некоторые активно обсуждаемые вопросы бухгалтерского учета и излагаем свое мнение о том, как в этих случаях можно применить МСФО. Рассматриваемые вопросы весьма разнообразны и в значительной степени зависят от конкретных фактов и обстоятельств.

Приводимые примеры и вопросы иллюстрируют общие принципы, при этом операции с криптографическими активами быстро развиваются. По мере изменения руководства и практики в этой области содержание настоящей публикации может периодически уточняться и включать новые предметные области (например, «криптомайнинг»).

Издание Cannon Street Press

В сентябре 2018 г. [Совет по МСФО опубликовал изменения](#) в плане своей работы.

Новый план работы включает следующие вопросы в порядке их обсуждения:

- Динамичное управление рисками
- Внедрение: затраты, рассматриваемые в процессе оценки того, является ли договор обременительным
- Добывающая деятельность
- Программа исследований
- Основные формы финансовой отчетности
- Классификация обязательств
- Инициатива в сфере раскрытия информации:
обзор раскрытия информации на уровне выбранных стандартов



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



*Обязательства,
признание выручки
и прочие вопросы*

Эдриан Дэдд

Партнер

+ 7 (495) 967-61-91
adrian.dadd@ru.pwc.com



*Объединение компаний
и принятие МСФО*

Анна Узорникова

Партнер

+ 7 (495) 232-56-10
anna.uzornikova@ru.pwc.com

В случае если вы не хотите в дальнейшем получать информационную рассылку от PwC, пожалуйста, отправьте по электронной почте письмо с указанием наименования вашей компании со своего рабочего адреса на адрес tamara.x.osmanova@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 РФ, 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.

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

© АО «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит», 2018. Все права защищены.