

Вестник МСФО

Август 2017 г.

Ожидания инвесторов от внедрения новых МСФО

В этом выпуске

1. Внедрение новых стандартов: ожидания инвесторов
2. МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»
3. Лаборатория по изучению аренды: МСФО (IFRS) 16
4. Демистификация МСФО (IFRS) 9 для предприятий нефинансовых секторов
5. Обзор вопросов, отклоненных КРМФО: МСФО (IAS) 38
6. Информатор по МСФО (IFRS) 15
7. Издание Cannon Street Press
8. Бинго в бухгалтерском учете
9. На последней странице

Мэри Клэр Табоун, менеджер по связям с инвесторами, делится своим мнением о том, какую информацию инвесторы ожидают получить от компаний после внедрения новых стандартов бухгалтерского учета

В период с 2018 по 2021 г. вступают в силу четыре новых стандарта МСФО, и, без сомнения, компании уже анализируют последствия принятия этих новых стандартов для бухгалтерского учета своей хозяйствственно-экономической деятельности. Кроме того, они будут оценивать необходимость внедрения новых систем для сбора соответствующей информации, а также потребность в изменении контрактов и, вероятно, даже в поведении сотрудников. Инвестиционное сообщество проявляет большой интерес к тому, как компании подойдут к применению этих новых стандартов, особенно если учитывать, что стандарты, как предполагается, окажут существенное влияние на их финансовую отчетность. Инвесторы будут следить за информацией, раскрываемой компаниями, и за их сообщениями как в преддверии внедрения стандарта, так и после его принятия.

Каким образом компания может обеспечить актуальность информации о принятии новых стандартов?

Заблаговременное предоставление и прозрачность информации

Инвесторы хотят, чтобы компании предоставляли сведения как можно раньше, чтобы избежать неприятных «сюрпризов», и обеспечивали прозрачность информации о предстоящих изменениях. Компании, которые сообщают о влиянии стандарта до его принятия, оцениваются инвесторами положительно и признаются лидерами в этой области. Особенно важно довести эту информацию до сведения инвесторов как можно скорее в том случае, если стандарт окажет существенное влияние на отчетность организации. Фондовый рынок не любит неопределенности и постарается заполнить любые пробелы в информации, поэтому компании должны сами подавать сигналы о влиянии стандарта на их бизнес, а не оставлять рынку простор для догадок. Кроме того, было бы целесообразно подготовить информационные телефонные сообщения или презентации для аналитиков в дополнение к предварительным объявлениям и раскрытию данных в финансовой отчетности. Инвесторы также хотят, чтобы компании четко указывали различия между текущей практикой и новым стандартом и предоставляли либо результаты сверки этих различий, либо информацию в объеме, достаточном для того, чтобы инвесторы могли провести такую сверку самостоятельно.



Мэри Клэр Табоун

Недопустимо «запрятывать» сообщения о неудовлетворительных результатах в глубине раскрываемой информации и пояснений или объяснять такие результаты внедрением нового стандарта.

Повышение качества раскрываемой информации

Новые стандарты бухгалтерского учета также могут рассматриваться как возможность повысить качество информации, раскрываемой компанией. Компания может заменить старый шаблонный вариант раскрытия информативными примечаниями, содержащими полезные сведения, позволяющие инвесторам понять представленные показатели.

Инвесторам не нравится, когда ссылаются на «коммерческую тайну» в обоснование ограниченного раскрытия информации. Подобные ссылки не должны препятствовать ясности, так как, по мнению инвесторов, конкуренты, скорее всего, уже располагают такой информацией.

В идеале инвесторы хотели бы иметь сравнительные данные по новому стандарту как минимум за три года в год его первого применения, чтобы лучше понимать ситуацию в компании. Хотя это выходит за рамки требований стандартов, такие данные помогут инвесторам понять последствия принятия нового стандарта и оценить результаты деятельности компании.

Такая информация также должна быть представлена на уровне сегментов или подразделений, а не только для группы в целом.

Прочие вопросы для рассмотрения

Инвесторы не рассматривают новый стандарт бухгалтерского учета обособленно. Они хотят знать, какое влияние он окажет на налогообложение, а также какова стоимость его внедрения. Например, сколько компания потратит на приобретение нового программного обеспечения или обучение сотрудников? Такая информация должна быть включена в сообщения о новом стандарте.

Компании должны иметь в виду следующее:

- новый стандарт бухгалтерского учета может оказать большое влияние на то, как инвесторы воспринимают результаты деятельности компаний и даже целых секторов экономики, особенно в случаях, когда они оценивали старый стандарт как не отвечающий требованиям. При правильном подходе это может иметь положительный эффект;
- на восприятие инвесторами компании оказывает влияние то, как она реагирует на новый стандарт и как осуществляет его внедрение: использует ли руководство компании инициативный подход и обеспечивает ли прозрачность процесса;
- если стандарты оказывают влияние на прибыльность, то это скажется на инвестиционной оценке и анализе компании, а также потенциально – /на рекомендациях по покупке/продаже ее акций.

Иллюстративная консолидированная финансовая отчетность в соответствии с МСФО по состоянию на конец 2017 года

Иллюстративная финансовая отчетность для составителя, использующего МСФО, включая примеры раскрытия информации согласно стандартам, которые могут применяться досрочно

Имеется в форме брошюры и электронной версии (PDF). Более подробную информацию можно получить на сайте inform.pwc.com (на английском языке)



Проверка актуальности МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»



Недавно Совет по МСФО направил запрос о предоставлении информации по МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» в рамках анализа результатов его внедрения.
Татьяна Гейхман из отдела консультационных услуг в области бухгалтерского учета рассказывает о причинах такого запроса.

МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» используется уже в течение нескольких лет, и Совету по МСФО пора провести проверку актуальности стандарта в рамках процесса анализа результатов внедрения.

Данный стандарт вводит единую систему оценки справедливой стоимости как для финансовых, так и для нефинансовых инструментов. Он также содержит требования о раскрытии дополнительной информации.

В настоящей статье изучаются результаты первоначальной оценки стандарта и ключевые аспекты информационного запроса Совета по МСФО.

Раскрытие информации

Совет по МСФО приглашает как пользователей, так и составителей финансовой отчетности выразить свое мнение о полезности раскрытия информации об оценке справедливой стоимости.

Изначально пользователи просили Совет по МСФО предусмотреть требование о детальном раскрытии информации для оценки справедливой стоимости уровня 3. При оценке уровня 3 используются значительные ненаблюдаемые исходные данные, поэтому четкое раскрытие информации обеспечит прозрачность таких исходных данных и применяемых методов.

На практике пользователи МСФО и другие заинтересованные стороны отметили, что текущие требования к раскрытию информации могут быть обременительными. Раскрываемая информация может носить общий характер, а следовательно, иметь небольшую ценность для пользователей финансовой отчетности. Составители часто агрегируют информацию, чтобы избежать включения целого приложения об оценке по справедливой стоимости в финансовую отчетность. Это осложняет поиск исходных данных, использованных в конкретной модели, а также определение наиболее уязвимых мест данной модели.

Оценка котируемых инвестиций (P^*Q)

Использование формулы P^*Q (стоимость акции, умноженная на количество акций) – это вопрос единицы бухгалтерского учета. Стандарт требует, чтобы в качестве первого шага в процессе оценки организация определила, что именно она оценивает по справедливой стоимости. Имеет смысл оценивать 100 зарегистрированных на бирже акций по их цене, умноженной на количество (100). Однако задача усложняется, если единицей учета является инвестиция в дочернюю или ассоциированную организацию или совместное предприятие, когда покупатель может уплатить за блок сумму, превышающую его стоимость, рассчитанную по цене за одну акцию.

В стандарте четко не указано, следует ли использовать формулу P^*Q или же провести оценку по справедливой стоимости с учетом премии за контроль либо скидки за неконтрольный пакет акций.

Ранее Совет по МСФО выпустил предварительный проект поправок по данному вопросу, но отложил его до проведения анализа результатов внедрения, поскольку не получил четких ответов.

Наилучшее и наиболее эффективное использование

При оценке справедливой стоимости актива следует учитывать наилучшее и наиболее эффективное использование нефинансового актива, даже если на текущий момент он имеет другое применение.

Некоторые заинтересованные стороны выразили обеспокоенность в отношении применения этой концепции к группам активов.

Заинтересованным сторонам предложено выразить свое мнение о том, насколько всеобъемлющей является концепция наилучшего и наиболее эффективного использования, а также будет ли полезной дальнейшая поддержка со стороны Совета по МСФО.

Профессиональное суждение

Применение МСФО, как правило, требует использования профессиональных суждений, и МСФО (IFRS) 13 не является исключением.

Определены следующие области, требующие значительных профессиональных суждений:

- является ли рынок активным;
- являются ли используемые данные значительными ненаблюдаемыми исходными данными.

Заинтересованным сторонам предложено описать проблемы, возникающие при использовании профессиональных суждений, а также сообщить о том, насколько полезной будет дальнейшая поддержка со стороны Совета по МСФО.

Дальнейшие шаги

Замечания и предложения необходимо направить до 22 сентября 2017 года.

Особый интерес для Совета по МСФО представляют иллюстративные примеры и практический опыт. Совет проанализирует полученные ответы и другую информацию, чтобы принять решение о необходимости выпуска дополнительных рекомендаций.

Лаборатория по изучению аренды



МСФО (IFRS) 16 требует исключения некоторых переменных арендных платежей из расчета арендного обязательства арендатора. Может ли профессор Ли Сингх и его ассистент Ричард Браун помочь определить, как нужно классифицировать и учитывать переменные арендные платежи? Давайте проведем эксперимент.

Гипотеза

При расчете арендного обязательства арендаторы исключают все переменные арендные платежи.

Тестирование и анализ

В МСФО (IFRS) 16 определены три типа переменных арендных платежей:

- основанные на индексе или ставке;
- не основанные на индексе или ставке;
- по существу фиксированные платежи.

Основанные на индексе или ставке

Примеры переменных арендных платежей, основанных на индексе или ставке, включают платежи, которые изменяются в зависимости от индекса инфляции или пересмотра рыночных арендных ставок.

Переменные арендные платежи, основанные на индексе или ставке, включаются в обязательство по аренде, так как они являются неизбежными с точки зрения арендатора.

Неопределенность относится только к оценке обязательства, а не к факту его существования.

Арендаторы рассчитывают обязательство по аренде при первоначальном признании, используя индекс или ставку на дату начала аренды, то есть они не оценивают и не прогнозируют будущие изменения в денежных потоках, связанные с инфляцией или пересмотром арендных ставок.

В течение срока аренды, когда арендные платежи изменяются в зависимости от индекса или ставки, арендатор пересчитывает обязательство на основании нового размера платежей.

Не основанные на индексе или ставке

Примеры переменных арендных платежей, не основанных на индексе или ставке, включают арендные платежи, составляющие процент от оборота розничного магазина, или платежи за превышение определенного пробега автомобиля.

Переменные арендные платежи, не основанные на индексе или ставке, исключаются из расчета обязательства по аренде, так как они не являются неизбежными с точки зрения арендатора, при условии что они на самом деле являются переменными.

Ниже приводятся примеры ситуаций, когда платежи действительно могут не быть переменными.

- При наличии предусмотренной в договоре минимальной платы она будет учитываться как фиксированный арендный платеж.
- Платежи, которые изначально являются переменными, но затем становятся фиксированными, учитываются как фиксированные, как только они становятся таковыми.
- Если платежи являются по существу фиксированными (см. следующий раздел).

Хотя переменные арендные платежи, которые не зависят от индекса или ставки, исключаются из расчета обязательства по аренде, арендатору необходимо отдельно раскрывать информацию о расходах и рисках, связанных с будущими переменными платежами.

По существу фиксированные

По существу фиксированные платежи представляют собой платежи, которые структурированы как переменные, но на самом деле не являются переменными по своей сути.

По существу фиксированные арендные платежи включаются в обязательство по аренде, так как они по своей сути являются неизбежными с точки зрения арендатора.

Примерами по существу фиксированных платежей являются платежи, зависящие от подтверждения возможности эксплуатации актива.

Практические последствия

На практике учет переменных арендных платежей может быть более сложным и требовать применения профессиональных суждений.

Рассмотрим пример: арендатор розничного магазина в торговом центре (магазин должен открываться в часы работы торгового центра и продавать свою продукцию) со следующими условиями оплаты:

Условия оплаты	Тип переменных платежей
За аренду уплачивается 10 % от оборота.	Платежи будут действительно переменными и не привязанными к индексу или ставке.
Оплата аренды не производится, если оборот не превышает 1 000 долл. США; при достижении этого значения аренда составляет 1 000 000 долл. США за указанный год.	Платеж в размере 1 000 000 долл. США будет по существу фиксированным.
Уплачивается 50 % от оборота в качестве арендной платы, пока она не достигнет 800 000 долл. США в год, затем 20 % от оборота, пока общая сумма арендной платы не достигнет 1 000 000 долл. США в год, и впоследствии – 5 % от оборота.	Для определения того, какая из сумм является по существу фиксированной, требуется применение значительных профессиональных суждений. Платежи в размере 50 % могут рассматриваться как по существу фиксированные в зависимости от конкретных обстоятельств аренды. Платежи в размере 5 % могут считаться действительно переменными и не зависящими от индекса или ставки. Платежи в размере 20 % требуют применения профессиональных суждений, чтобы определить, являются ли они неизбежными по своей сути.

Вывод

В МСФО (IFRS) 16 определены типы арендных платежей, которые по-разному отражаются в учете: некоторые исключаются из арендного обязательства арендатора, тогда как другие включаются в него.

Для некоторых договоров аренды классификация переменных арендных платежей может требовать применения значительных профессиональных суждений.

Более подробная информация представлена на странице, посвященной МСФО (IFRS) 16, на нашем веб-сайте pwc.com/ifrs (на английском языке).

Вы также можете ознакомиться с серией [наших видеороликов](#) (на английском языке), которые могут представлять для вас интерес.

Обсуждение вопросов МСФО
специалистами PwC

Потратите **20** минут
своего времени **дважды**
в месяц, и вы всегда
будете в курсе последних
новостей МСФО



Доступ через [iTunes](#) и www.pwc.com/ifrs

 **PwC IFRS Talks**

Сцена 5, дубль 1. Демистификация МСФО (IFRS) 9 для предприятий нефинансовых секторов: матрица резервов

СВЕТ, КАМЕРА, МОТОР!

Уважаемые представители нефинансовых секторов экономики!

Расчет обесценения является одним из наиболее значительных изменений, связанных с МСФО (IFRS) 9, и вызывает большие сложности. Расчет обесценения должен основываться на прогнозной информации, а также на прошлом опыте и текущих ожиданиях. Большинству компаний потребуется собирать новую информацию и применять значительные профессиональные суждения.

В настоящей статье рассматривается использование матрицы резервов – одного из практических решений, разрешенных МСФО (IFRS) 9 для расчета ожидаемых кредитных убытков по торговой дебиторской задолженности.

Этап 1. Определить период продаж и безнадежную задолженность, относящуюся к этим продажам

Первым этапом при использовании матрицы резервов является определение надлежащего периода для анализа части торговой дебиторской задолженности, списанной в качестве безнадежных долгов. Этот период должен быть достаточным для получения необходимой информации. Если он слишком короткий, то информация может быть нерепрезентативной. В случае слишком продолжительного периода изменения рыночных условий или клиентской базы могут привести к недостоверности результатов анализа. В нашем примере мы выбрали период протяженностью один год.

Общая сумма дебиторской задолженности составила 10 000 у. е., и в течение этого периода в целом было списано 300 у. е.

Этап 2. Рассчитать график платежей дебиторов

На втором этапе мы определяем сумму непогашенной дебиторской задолженности на конец каждого временного диапазона до момента списания безнадежных долгов. Состав дебиторской задолженности по срокам ее погашения, рассчитанный на этом этапе, имеет большое значение для следующего этапа, на котором производится расчет уровня дефолтов в процентах.

Этап 2. Рассчитать график платежей дебиторов

Общая сумма продаж (у. е.)	10 000	Итого уплачено	Состав задолженности по срокам погашения (этап 3)
Уплачено в течение 30 дней	(2 000)	(2 000)	8 000
Уплачено в течение 30–60 дней	(3 500)	(5 500)	4 500
Уплачено в течение 60–90 дней	(3 000)	(8 500)	1 500
Уплачено в период после 90 дней	(1 200)	(9 700)	300 [списано]



Илария Эванс, эксперт по учету финансовых инструментов, рассматривает упрощенный подход к расчету кредитных убытков по торговой дебиторской задолженности

Этап 3. Рассчитать процент убытка в случае дефолта за прошлые периоды

На третьем этапе дебиторская задолженность анализируется по временным диапазонам, чтобы рассчитать процент убытка в случае дефолта за прошлые периоды. Окончательно списанная сумма дебиторской задолженности в размере 300 у. е. применяется к каждому временному диапазону.

Этап 3. Рассчитать процент убытка в случае дефолта за прошлые периоды [Использовать анализ по срокам погашения платежей, проведенный на этапе 2, или же кредитный убыток по всей сумме продаж]

	Текущие продажи	Задолженность по продажам сроком более 30 дней	Задолженность по продажам сроком более 60 дней	Задолженность по продажам сроком более 90 дней
Состав задолженности по срокам погашения [1]	10 000	8 000	4 500	1 500
Убыток [2]	300	300	300	300
Уровень дефолтов [2]/[1]	3 %	3,75 %	6,67 %	20 %

Этап 4. Скорректировать процент убытка с учетом прогнозной информации

Этот этап, по всей вероятности, потребует максимального применения профессиональных суждений. Основой для корректировки процента убытка в случае дефолта за прошлые периоды является понимание причины возникновения безнадежных долгов по конкретному портфелю дебиторской задолженности. Например, если компания осуществляет розничные продажи, уровень дефолтов может коррелироваться с показателем безработицы.

Этап 4. Скорректировать процент убытка с учетом прогнозной информации

Рассмотреть изменения:

- в экономических условиях, системе регулирования и технологиях, например отраслевой прогноз, ВВП, занятость, политические события;
- во внешних рыночных показателях;
- в клиентской базе.

Допущения:

- прогнозируемый экономический спад/ повышение уровня безработицы;
- допущение о сохранении графика платежей и продаж на первоначальном уровне;
- в результате корректировка убытка с 300 до 400.

	Текущие продажи	Задолженность по продажам сроком более 30 дней	Задолженность по продажам сроком более 60 дней	Задолженность по продажам сроком более 90 дней
Состав задолженности по срокам погашения [1]	10 000	8 000	4 500	1 500
Убыток [2]	400	400	400	400
Уровень дефолтов [2]/[1]	4 %	5 %	8,9 %	27 %

Этап 5. Рассчитать ожидаемый кредитный убыток, используя уровни дефолтов, определенные на этапе 4

И наконец, необходимо использовать уровни дефолтов, полученные на четвертом этапе, и применить их к фактической дебиторской задолженности на конец периода для каждого временного диапазона. В иллюстративном примере кредитный убыток составит 12 у. е.

Этап 5. Рассчитать ожидаемый кредитный убыток, используя уровни дефолтов, определенные на этапе 4 выше

	Всего	Текущая [0–30 дней]	30–60 дней	60–90 дней	Свыше 90 дней
Остатки по торговой дебиторской задолженности на конец года [1]	140	50	40	30	20
Уровень дефолтов [2]		4 %	5 %	8,9 %	27 %
Ожидаемый кредитный убыток [1]x[2]	12 у. е.	2 у. е.	2 у. е.	2,7 у. е.	5,3 у. е.

Вывод

- МСФО (IFRS) 9 содержит новые сложные требования к расчету обесценения, которые, по всей вероятности, приведут к увеличению суммы и росту волатильности резервов безнадежных долгов.
- Матрица резервов упрощает компаниям расчет ожидаемого кредитного убытка.
- Конкретный метод использования матрицы резервов не предусмотрен, однако ключевыми являются следующие два фактора: уменьшение вероятности погашения задолженности по мере увеличения ее срока и необходимость включения прогнозной информации.



Обратите внимание!
Все наши материалы и
видеоролики по МСФО
(IFRS) 9 вы можете
посмотреть, пройдя [по
этой ссылке](#) (на
английском языке).

Обзор вопросов, отклоненных КРМФО: МСФО (IAS) 38



Джонас Молини из группы по оказанию консультационных услуг в области бухгалтерского учета рассматривает практические аспекты тех вопросов применения МСФО (IAS) 38, по которым КРМФО 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 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 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) 38 (см. ниже).

В МСФО (IAS) 38 определен порядок учета нематериальных активов, в отношении которых порядок учета не установлен в других стандартах.

В течение нескольких лет по этому стандарту был отклонен целый ряд вопросов. О некоторых из них мы расскажем более подробно ниже.

Метод амортизации (январь 2010 г.)

КРМФО получил запросы в отношении разъяснения значения термина «потребление экономических выгод» при определении надлежащего метода амортизации нематериального актива с конечным сроком полезного использования.

В пункте 98 МСФО (IAS) 38 указано, что «используемый метод выбирается на основе ожидаемого характера потребления будущих экономических выгод, заключенных в активе...». Некоторые члены КРМФО полагали, что разъяснение поможет сократить расхождения в практическом применении, тогда как другие считали, что любые разъяснения будут иметь характер руководства по применению. Поэтому КРМФО отметил, что определение метода амортизации требует профессионального суждения.

Комитет пришел к выводу о том, что он не сможет достичь консенсуса по вопросу в установленные сроки, и принял решение не включать его в свой план работы.

Позднее Совет по МСФО разъяснил, что использование методов амортизации, основанных на выручке, считается недопустимым к применению, так как выручка учитывает факторы, отличные от потребления экономических выгод, заключенных в активе. Это допущение может быть опровергнуто только в ограниченных случаях, указанных в пункте 98А МСФО (IAS) 38.

Переменные платежи за приобретение актива (март 2016 г.)

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

КРМФО отметил значительные расхождения в практическом применении, однако заключил, что вопрос слишком широкий для его решения в рамках существующих стандартов МСФО, и не включил его в свой план работы.

На практике наблюдается использование двух подходов: первый – это модель накопления затрат, когда все последующие суммы возмещения по мере их выплаты добавляются к первоначально признанной стоимости актива. Второй подход представляет собой модель финансового обязательства с признанием в отчете о прибылях и

убытках всех результатов переоценки соответствующего обязательства и дополнительных платежей.

Оба подхода к учету переменных платежей являются приемлемыми. Это вопрос выбора учетной политики, которая должна применяться последовательно ко всем аналогичным операциям и раскрываться надлежащим образом.

Краткий обзор отклоненных вопросов, относящихся к МСФО (IAS) 38

Вопрос	Краткое изложение вывода
<i>Затраты на приобретение или разработку контента для электронных баз данных (февраль 2002 г.)</i>	КРМФО не рассматривал эти вопросы, в силу того что ПКР (SIC) 32 и МСФО (IAS) 38 содержат достаточно рекомендаций.
<i>Затраты на привлечение абонентов (ноябрь 2004 г.)</i>	КРМФО не включил этот вопрос в свой план работы, так как Совет по МСФО рассматривал его в рамках своего проекта по учету выручки.
<i>Регулируемые активы (август 2005 г.)</i>	КРМФО пришел к выводу о том, что использование особой модели для регулируемых активов, предусмотренной в СПФУ (SFAS) 71, невозможно без внесения изменений, так как критерии признания в СПФУ (SFAS) 71 не полностью соответствуют критериям признания в МСФО.
<i>Концессии на предоставление услуг (ноябрь 2005 г.)</i>	КРМФО согласился, что освобождение от применения иерархии для концессий на предоставление услуг согласно МСФО (IAS) 8 не предусмотрено. Следовательно, капитализация процентов по завершении строительства запрещена как по модели материальных, так и по модели нематериальных активов.
<i>Классификация и учет сим-карт (ноябрь 2006 г.)</i>	КРМФО отказался включить этот вопрос в свой план работы, так как он аналогичен вопросу о затратах на привлечение абонентов, который также не был включен в план работы.
<i>Регулируемые активы и обязательства (ноябрь 2009 г.)</i>	КРМФО принял решение не включать этот вопрос в свой план работы, так как он будет рассмотрен в рамках проекта Совета по МСФО по тарифному регулированию.
<i>Учет затрат на продажу в ходе строительства со стороны застройщика (май 2009 г.)</i>	Порядок учета затрат на продажу регламентируется несколькими стандартами МСФО. КРМФО пришел к выводу о том, что поскольку учет таких затрат зависит от конкретных фактов и обстоятельств, то он не сможет сделать однозначный вывод, и не включил вопрос в план работы.
<i>Затраты на соблюдение Регламента ЕС по регистрации, оценке, санкционированию и ограничению использования химических веществ (REACH) (июль 2009 г.)</i>	Комитет получил запрос на включение в свой план работы вопроса о порядке учета затрат, понесенных в целях соблюдения требований Регламента ЕС в отношении регистрации, оценки, санкционирования и ограничения использования химических веществ (REACH). КРМФО не включил вопрос в план работы, так как пришел к выводу о том, что рекомендации, содержащиеся в МСФО (IAS) 38, являются достаточными.
<i>Регулируемые активы и обязательства (ноябрь 2012 г.)</i>	Этот вопрос был отложен и будет рассматриваться в рамках проекта Совета по МСФО по тарифному регулированию.

Эксперт в области МСФО (IFRS) 15



**Кейти Будд,
специалист по
учету выручки, с
помощью
информатора по
МСФО (IFRS) 15
исследует вопрос
о том, как
определить,
нужно ли
признавать
выручку в
определенный
момент времени
или в течение
периода согласно
МСФО (IFRS) 15.**

Подозреваемые

Выручка по договору с покупателем признается либо в определенный момент времени, либо в течение периода. Такое решение принимается в зависимости от того, когда контроль над товарами или услугами переходит к покупателю.

Описание происшествия

Изменятся ли сроки признания выручки в случае применения МСФО (IFRS) 15? На практике соблюдение принципа перехода контроля может означать, что выручка от продажи товаров, которая в настоящий момент признается в определенный момент времени, будет признаваться в течение периода.

Факты

Концепция признания выручки в течение периода или в определенный момент времени не является новой, однако МСФО (IFRS) 15 предусматривает иные принципы и руководство. Организация сначала рассматривает, удовлетворяются ли критерии для признания выручки в течение периода, и если нет, то выручка признается в определенный момент времени.

К соглашениям о поставке товаров и предоставлении услуг применяются одни и те же критерии. Для признания выручки в течение периода должен соблюдаться один из следующих критериев.

1. Покупатель одновременно получает и потребляет выгоды, связанные с выполнением организацией указанной обязанности, по мере ее выполнения организацией. В случае договора о предоставлении услуг, например по уборке, покупатель сразу же получает выгоды от выполнения обязанности к исполнению. Признаком этого является отсутствие необходимости ее повторного выполнения, в случае если покупатель привлекает другую организацию для выполнения остальных обязанностей. Это характерно для значительной части договоров о предоставлении услуг, но не для всех.

2. В процессе выполнения организацией своей обязанности к исполнению создается или улучшается актив, контроль над которым покупатель получает по мере создания или улучшения этого актива. Данный критерий применяется в ситуациях, когда покупатель осуществляет контроль за тем, что организация производит, например в случае строительства дома на земле покупателя.

3. Выполнение организацией своей обязанности не приводит к созданию актива, который организация может использовать для альтернативных целей, и при этом организация обладает юридически защищенным правом на получение оплаты за выполненную к настоящему времени часть договорных работ.

a) Альтернативное использование

Созданный актив не имеет способа альтернативного использования, если организация в силу договорных или практических ограничений не может переориентировать актив для другого применения, например произвести из него что-нибудь еще или продать его другому покупателю.

b) Юридически защищенное право на получение оплаты

В этом случае необходимо определить, имеется ли у организации юридически защищенное право требовать оплату, если действие договора прекращается покупателем. Право организации на получение оплаты не должно быть текущим безусловным правом. Это положение не распространяется на такие ситуации, как нарушение договора или его неисполнение. Право на оплату должно отражать цену продажи товаров или услуг, предоставленных на текущий момент, а не компенсацию затрат, понесенных до настоящего времени, или возможной упущенной выгоды в случае прекращения договора.

Рекомендации

Условия договора являются определяющими. Следует рассмотреть вопрос о том, на что у покупателя имеется право: на получение выгоды от услуги сразу или на принятие решений по существенным вопросам в ходе разработки или создания конкретного товара, что скорее всего приведет к необходимости использования модели признания в течение периода.

Дальнейшее исследование вопроса

Не полагайтесь на допущение о том, что если выручка признается с течением времени согласно используемым ОПБУ, то она будет признаваться таким же образом и в соответствии с МСФО (IFRS) 15. Существует много случаев, когда потребуется изменение модели признания.

Издание Cannon Street Press

Выбор редактора

Модификация финансовых обязательств: изменение порядка учета согласно МСФО (IFRS) 9 подтверждено

Совет по МСФО подтвердил порядок учета модификаций финансовых обязательств согласно МСФО (IFRS) 9 на своем заседании в июле этого года. Он подтвердил, что если финансовое обязательство, оцениваемое по амортизированной стоимости, модифицируется без прекращения признания, то возникающие доходы или расходы должны признаваться в составе прибыли или убытка. Доходы или расходы рассчитываются как разница между первоначальными денежными потоками по договору и модифицированными денежными потоками, дисконтированными по первоначальной эффективной ставке процента.

Это окажет влияние на всех составителей отчетности, особенно на тех, которые сейчас применяют другую политику признания доходов и расходов. В соответствии с МСФО (IAS) 39 многие составители отчетности не признавали доходы или расходы на дату модификации финансового обязательства. Вместо этого разница между первоначальными и модифицированными денежными потоками амортизировалась в течение оставшегося срока модифицированного обязательства путем перерасчета эффективной ставки процента. При переходе на МСФО (IFRS) 9 эта практика должна быть прекращена в связи с изменением порядка учета.



Краткий обзор других тем



Проекты по установлению стандартов

Страхование

После публикации МСФО (IFRS) 17 «Договоры страхования» сотрудники и члены Совета по МСФО провели встречи с инвесторами и аналитиками для обсуждения их отзывов о стандарте. Сотрудники Совета по МСФО представили на июльском заседании Совета краткий обзор этих обсуждений. Инвесторы и аналитики поддержали ряд изменений, которые предусмотрены в МСФО (IFRS) 17, например повышение прозрачности в отношении источников прибыли по договорам страхования в результате раскрытия информации о сервисной марже по договору (незаработанная прибыль) и корректировки по нефинансовым рискам, а также приведение политики признания выручки в соответствие с практикой, принятой в других отраслях, и учет временной стоимости денег в отношении страховых выплат. Инвесторы и аналитики выразили озабоченность в отношении сохраняющихся, как ожидается, расхождений в порядке учета договоров страхования, что связано с необходимостью применения значительных профессиональных суждений при выполнении оценки и выборе возможных вариантов, предоставляемых МСФО (IFRS) 17.



Публикации Совета по МСФО

Предварительный вариант поправок в отношении порядка учета дохода, полученного до начала целевого использования

Совет по МСФО недавно выпустил предварительный вариант предлагаемых поправок к МСФО (IAS) 16 «Основные средства». Поправки запрещают вычет из стоимости основного средства любых доходов от продажи произведенных товаров в период, когда актив еще не пригоден для целевого использования. Такие доходы должны признаваться в составе прибыли или убытка вместе с затратами на производство этих товаров.

Поправки разъясняют значение понятия «проверка надлежащего функционирования актива» как оценку технического и физического состояния актива, а не финансовых результатов его использования.

Срок вступления поправок в силу еще не определен. Ожидается, что поправки будут применяться ретроспективно к тем объектам основных средств, которые стали пригодны для целевого использования на дату начала самого раннего из периодов, представленных в финансовой отчетности, или на более позднюю дату. Ожидается, что будет разрешено досрочное применение поправок.

Это основные вопросы, выбранные редактором по итогам заседания Совета по МСФО в июле этого года, а также по материалам его публикаций. Полный перечень всех вопросов, рассмотренных Советом по МСФО, можно найти на веб-сайте Совета: www.IFRS.org (на английском языке)

Бинго в методологии бухгалтерского учета

Это зависит от фактов и обстоятельств.	Я бы провел аналогию с...	Это регламентируется МСФО (IFRS) 2.	Давайте вернемся к таблицам с двойной учетной записью.	Это упоминается где-то в обосновании вывода.
Это выбор учетной политики.	Учетная политика – это шаблон.	Этот вопрос был отложен и включен в проект по долевому учету.	Вы ознакомились с контрактом?	Этот вопрос четко изложен в концептуальных основах.
Существует много различий в практическом применении.	Проводите обесценение сейчас.	Это не то, что предполагал написать Совет по МСФО.	Нет, это действительно регламентируется МСФО (IFRS) 2.	Мы можем это исключить, так как оно не связано с основной деятельностью, не повторяется, не...
Это отражает реальное экономическое содержание...?	Это практически неосуществимо.	Это приведет к излишним затратам и усилиям.	Я уверен, что в ОПБУ США это учитывается иначе.	Разве это не подпадает под МСФО (IAS) 1?
Отражайте обязательство.	Это несущественно.	Конечно, это программа с установленными выплатами.	Вы обсуждали это в связи с финансовым инструментом?	В стандарте указано, что...

На последней странице...



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



Обязательства, признание выручки и прочие вопросы

Эдриан Дэдд
Партнер
Тел.: + 7 (495) 967-6191
Эл. почта: adrian.dadd@ru.pwc.com



Объединение компаний и принятие МСФО

Анна Узорникова
Партнер
Тел.: + 7 (495) 232-5610
Эл. почта: 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 marina.pokusaeva@ru.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.

**© 2017 Акционерное общество «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит».
Все права защищены.**

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.