

Вестник МСФО

Финансовая нестабильность — это надолго?

В этом выпуске:

1. Финансовая нестабильность

Последствия с точки зрения бухгалтерского учета

2. Группа по переходу на новый стандарт по выручке

Результаты январского заседания

3. МСФО в странах Евросоюза

Правильное решение?

4. Cannon Street Press

Инициатива по раскрытию информации

Вознаграждения работникам

5. Вопросы и ответы

Выпущенные опционы пут

6. На последней странице...

Январь был отмечен продолжающейся финансовой нестабильностью. Давайте посмотрим, что это означает с точки зрения учета на конец года.

Последние месяцы были отмечены повышенной волатильностью глобальных рынков, падением цен на нефть, политической нестабильностью и более медленным, чем ожидалось, восстановлением экономики в странах еврозоны. Волатильность в разных формах и масштабах затрагивает курсы обмена валют, цены на сырьевые товары и процентные ставки, что часто ведет к волатильности отчета о финансовых результатах.

В текущей экономической ситуации у многих специалистов возникают вопросы в ходе подготовки годовой финансовой отчетности. Давайте рассмотрим некоторые ключевые моменты.

Курсы обмена валют

Курсы обмена валют не раз фигурировали в заголовках последнего времени. Совсем недавно была прекращена поддержка порога обменного курса швейцарского франка к евро, установленного несколько лет назад. Для многих стоимость горнолыжного отдыха внезапно стала гораздо выше, при этом (что более важно) цены на акции швейцарских компаний существенно упали. Российский рубль движется в противоположном направлении, и одним из основных факторов его обесценения является падение цен на нефть. В результате произошло увеличение процентной ставки и обвал российского фондового рынка. Несмотря на это, в соответствии с МСФО (IAS) 21 необходимо применять спот-курс обмена валют на 31 декабря.

Например, швейцарские компании должны будут рассматривать последние изменения обменных курсов как события после отчетной даты и оценить необходимый уровень раскрытия информации по этому вопросу.

Управление рисками

Нестабильность экономических условий оказывает влияние не только на волатильность иностранной валюты. Эффект домино наблюдается и в других областях, например, проявляется в снижении выручки в нефтегазовой отрасли и изменении стоимости производства для других отраслей.

Некоторые предприятия, возможно, захотят использовать хеджирование для минимизации влияния волатильности в финансовой отчетности. Это поможет снизить риск, но необходимо помнить о том, что учет хеджирования подлежит перспективному применению. Учет хеджирования также известен своими требованиями к документированию. Соответственно, предприятия не смогут «отсрочить» волатильность, если в 2014 году отношения хеджирования официально не существовали. Не исключен риск того, что существующие отношения хеджирования, возможно, уже перестали быть эффективными, в связи с чем применение учета хеджирования не сможет быть продолжено.



Отрицательные процентные ставки

Отрицательные «реальные» процентные ставки вновь стали главной темой обсуждений на фоне экономического кризиса.

Отрицательные процентные ставки – это не новый феномен, новым является масштаб их сегодняшнего распространения. Наиболее ярким примером является решение Европейского центрального банка («ЕЦБ») в сентябре 2014 г. о снижении ставки по депозитам до -0,2%, что означает для банков плату за размещение своих средств в ЕЦБ на депозитах овернайт. Но что такое «отрицательный» процент? Это действительно процент?

Комитет по разъяснениям МСФО уже обсуждал данный вопрос. В текущем месяце Комитет по разъяснениям подтвердил, что процент, возникающий в результате отрицательного процента по финансовому активу, не отвечает определению процентного дохода согласно МСФО (IAS) 18, так как представляет собой общий отток, а не общий приток экономических выгод. Следовательно, отрицательный процент должен быть представлен в соответствующей категории расходов. Приветствуется раскрытие предприятиями информации о том, в составе какой категории они представляют отрицательный процент, а также раскрытие информации о его сумме. КРМСФО планирует принять окончательное решение по этому вопросу в феврале 2015 года. Следите за последними новостями!

Ставки дисконтирования

Ставки дисконтирования должны отражать условия на конец года. Волатильность в период после отчетной даты не является корректирующим событием после отчетной даты (аналогично изменениям курсов обмена валют), что должно подтверждаться анализом чувствительности. Но что означает отрицательный процент для ставки дисконтирования? Имеет ли смысл оценивать долгосрочный резерв в отношении оплаты, которая ожидается через 30 лет в размере 90 у.е., в текущем бухгалтерском балансе в размере 100 у.е.? Не похоже, что в этом есть смысл. В долгосрочной перспективе отрицательные процентные ставки, скорее всего, будут сочетаться с дефляцией, что ограничивает отрицательную величину

реальных процентных ставок. Также важно помнить, что ставка дисконтирования должна отражать как риски, связанные с рассматриваемым обязательством, так и временную стоимость денег.

Обесценение

Все приведенные выше примеры негативного развития ситуации являются потенциальными признаками обесценения и, скорее всего, приведут к тестированию нефинансовых активов на предмет обесценения. Повсеместный экономический спад означает, что активы и предприятия во многих отраслях будут генерировать денежные средства в меньшем объеме, чем планировалось, что увеличит вероятность необходимости отражения обесценения.

Если анализ на обесценение показывает, что активы находятся на грани обесценения, вероятно, потребуется пересмотреть методологию оценки. Прежде всего необходимо скорректировать потоки денежных средств с учетом рисков. Точечная оценка не подвергается корректировке с учетом рисков. Если используется единичный набор денежных потоков, в этом случае при определении ставки дисконтирования должны учитываться соответствующие риски.

Кроме того, балансовая стоимость единицы, генерирующей денежные средства, должна соответствовать методу определения возмещаемой стоимости. Включаются только активы, генерирующие будущие потоки денежных средств, которые используются для определения стоимости от использования. Обязательства не включаются за исключением случаев, когда возмещаемая стоимость не может быть определена без них.

Если после анализа активы все равно остаются на грани обесценения, необходимо дополнительное раскрытие информации, включая анализ чувствительности основных допущений. Вопрос обесценения всегда привлекает внимание регулирующих органов, поэтому раскрытие информации должно быть прозрачным.

Более подробную информацию можно найти по ссылке <https://inform.pwc.com/inform2/show?action=informContent&id=1510163901139284>

Группа по переходу на новый стандарт по выручке

В этом месяце Группа по переходу на новый стандарт по выручке встречалась уже в третий раз для обсуждения вопросов, связанных с внедрением нового стандарта.

Группе по переходу на новый стандарт по выручке предстоит еще очень много работы, так как перечень вопросов, связанных с внедрением совместного стандарта по выручке Совета по стандартам финансового учета США и Правления КМСФО, продолжает расти. Некоторые вопросы внедрения были вполне ожидаемыми, учитывая масштаб изменений, но постоянно растущий перечень вопросов вызывает у составителей отчетности беспокойство в связи с возможным влиянием на дату вступления стандарта в силу.

Специалисты предоставили уточнения по ряду вопросов, которые обсуждались на прошлых встречах. На совместном заседании Совета и Правления в феврале 2015 года планируется продолжить обсуждения, включая результаты продолжающихся по сей день мероприятий по распространению информации по вопросам аренды и идентификации обособленных товаров и услуг.

FASB продолжает проводить информационно-консультационную работу среди заинтересованных сторон по вопросу возможной отсрочки даты введения стандарта в действие. Ожидается, что результаты будут объявлены в начале второго квартала 2015 года. Правление КМСФО следит за обсуждениями, но пока нет никаких указаний на возможную отсрочку вступления МСФО в действие.

Основные вопросы, обсуждавшиеся на январском заседании

На январском заседании Группа по переходу на новый стандарт по выручке обсудила одиннадцать новых вопросов. Некоторые вопросы, возможно, потребуют дополнительных обсуждений на заседаниях Группы или

заседаниях Совета и Правления. Ниже указаны четыре области, которые были обозначены как потенциально требующие дополнительных действий.

Выявление обещанных товаров или услуг

Некоторых респондентов интересовало, не приведет ли применение нового стандарта к выявлению большего числа обещанных товаров или услуг по сравнению с текущей практикой. В частности, в Основе для выводов указывается, что предприятие не освобождается от отражения в учете «номинальных или несвязанных» обязательств. Данный вопрос привлек внимание составителей отчетности по ОПБУ США. В настоящее время ОПБУ США допускают признание всей выручки, если остающиеся обязательства являются «номинальными или несвязанными».

Члены Группы по переходу на новый стандарт по выручке отметили, что они не считают, что новое методическое руководство нацелено на выявление значительно большего объема обязательств по исполнению договора по сравнению с существующей практикой, за исключением ряда обещаний, которые ранее отражались в соответствии с ОПБУ США как маркетинговая деятельность. Члены Группы по переходу на новый стандарт по выручке предупредили о необходимости тщательного анализа незапланированных последствий, которые могут возникнуть, если Совет и Правление примут решение о включении в методическое руководство освобождения предприятия от обязательства по учету номинальных или несвязанных обязательств по исполнению договора.

Неденежное вознаграждение

Новый стандарт требует, чтобы предприятия оценивали справедливую стоимость неденежного вознаграждения (например, долевых инструментов или рекламы) и включали ее в цену операции. Некоторые респонденты ставят под сомнение однозначность формулировок стандарта в вопросах определения времени оценки неденежного вознаграждения и применения ограничений в признании переменного вознаграждения. У членов Группы по переходу на новый стандарт по выручке не было единого мнения по этому вопросу, и некоторые из них считают, что было бы полезно, если бы формулировки стандарта вносили ясность в эти вопросы.

Внесение изменений в договоры в переходный период

Новый стандарт требует, чтобы предприятие проанализировало все изменения с даты заключения действующих договоров до даты первого применения стандарта. Некоторые респонденты отметили, что стоимость применения этого требования не компенсируется получаемыми от этого выгодами, и попросили Совет и Правление рассмотреть возможность принятия дополнительного практического решения при переходе на новый стандарт. Многие члены Группы по переходу на новый стандарт по выручке поддержали такое решение, хотя обсуждение формы указанной льготы носило ограниченный характер.

Собираемость выручки

Несколько членов Группы по переходу на новый стандарт по выручке отметили, что инструкции в отношении договоров, получение выручки по которым является маловероятным, в некоторых случаях не отражают экономическую сущность происходящего. Например, возьмем пятилетний договор на обслуживание с заказчиком, имеющим не очень хорошую репутацию, в рамках которого ежемесячно оказываются услуги и поступает оплата денежными средствами. Некоторые члены Группы отметили, что в этом случае стандарт может быть истолкован как запрещающий признание выручки до тех пор, пока не кончится срок действия договора, не останется никаких обязательств по исполнению договора (в конце пятилетнего периода) или получение всей цены

операции не станет вероятным. Совет и Правление могут рассмотреть возможность продолжения обсуждений или проведения информационно-консультационных мероприятий.

Другие обсуждаемые области

Кроме того, были обсуждены следующие области, по которым не планируются какие-либо существенные дополнительные действия:

- обязательства по поддержанию состояния готовности;
- затраты на получение контракта;
- переменные платежи заказчиком и уровень применения ограничений в признании переменного вознаграждения;
- исламские финансовые операции.

Вопросы для обсуждения на следующих заседаниях Группы по переходу на новый стандарт по выручке

Группа начала обсуждение еще трех вопросов. Специалисты еще не завершили свой анализ и хотели бы получить только предварительное мнение по следующим вопросам:

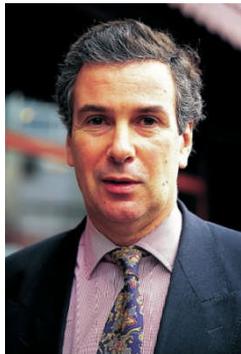
- материальные права, включая учет после их осуществления;
- применение инструкций в отношении вознаграждения, выплачиваемого заказчику;
- идентификация и отражение в учете значительной финансовой составляющей.

Последующие шаги

Последующие шаги станут более понятными на февральском совместном заседании Совета и Правления, на котором будут обсуждаться возможные действия по некоторым вопросам, поднятым Группой по переходу на новый стандарт по выручке до сегодняшнего дня. Возможно, нам не стоит ожидать появления дополнительной информации об отсрочке начала обязательного применения стандарта (по крайней мере, для составителей в США) ранее второго квартала.

Более подробную информацию можно найти в полном отчете о январском заседании Группы по переходу на новый стандарт по ссылке <http://www.pwc.com/us/en/cfodirect/publications/in-transition/trg-holds-third-meeting-revenue-recognition.jhtml?display=/us/en/cfodirect/publications/in-transition>

Можно ли говорить о глубокой приверженности ЕС принципам внедрения МСФО?



Кристофер Ноубс

Считает ли ЕС и сегодня, что принятие МСФО было правильным решением? Десять лет спустя специалист по вопросам бухгалтерского учета, профессор Кристофер Ноубс из Университета Лондона и Университета Сиднея, ищет ответ на этот вопрос

В соответствии с Регламентом ЕС от 2002 года компании, зарегистрированные на бирже, начиная с 2005 года должны были составлять свою консолидированную финансовую отчетность в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, принятыми Европейским союзом. Регламент фактически признал тот факт, что попытки гармонизировать бухгалтерский учет на основе национальных законодательств не были успешными.

Новые правила поставили требования принятых в ЕС МСФО выше большинства требований национальных законодательств. В основе этих правил лежала идея повышения сравнимости отчетности в целях укрепления рынков капитала. Согласно Регламенту страны – члены ЕС могли в добровольном или обязательном порядке распространить на своей территории применение МСФО и на подготовку неконсолидированной отчетности. Например, так поступили Великобритания и Нидерланды, но этого не сделали Франция и Испания.

В силу политических и юридических причин каждый новый или измененный МСФО должен пройти процедуры перевода и утверждения, принятые в аппарате ЕС. Иногда этот процесс может занимать более одного года, но даже в этом случае стандарт может быть утвержден не в полном объеме (это относится, например, к МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты»).

Иногда критике могут подвергаться отдельные элементы или даже сама концепция МСФО. Частично по этой причине, а частично потому, что проведение анализа результатов внедрения сегодня считается хорошим тоном, ЕС выпустил консультационный документ, комментарии в отношении которого принимались в ноябре 2014 года.

Консультационный документ был нацелен на получение ответов на следующие вопросы: привело ли применение МСФО к повышению качества финансовой отчетности и надлежащим ли образом работает процесс утверждения?

В отношении первого вопроса уже проводились многочисленные исследования. Недавно Институт дипломированных бухгалтеров Англии и Уэльса (ICAEW) опубликовал результаты своего исследования.

Исследование показало, что применение МСФО позволило повысить сопоставимость отчетности компаний разных стран и снизить стоимость капитала. Будет ли консультационный документ ЕС иметь такие же результаты?

Основные результаты опроса

В подавляющем большинстве полученных ответов была выражена поддержка применению МСФО. 93% респондентов, давших однозначный ответ, положительно оценили МСФО. Такая поддержка впечатляет.

Большая часть респондентов во всех группах считают, что МСФО позволили повысить сопоставимость даже в пределах их собственной страны.

Фактически все респонденты признают наличие оснований для действия указанного Регламента ЕС и считают, что он способствовал гармонизации. Значительную поддержку получило предложение по расширению сферы применения Регламента различными способами.

Существующий процесс утверждения в ЕС также получил широкую поддержку. Тем не менее некоторые респонденты жаловались на медленное утверждение отдельных стандартов, небольшое число других

рекомендовали отказаться от критерия «польза для интересов Европы» из-за его расплывчатости. Несколько респондентов предостерегали против увеличения числа критериев, так как это может привести к снижению эффективности процесса утверждения.

Выводы

Вероятно, Комиссии ЕС – или большинству стран-участниц – не очень-то и хотелось каких-либо существенных изменений в регулировании применения МСФО.

Каковы альтернативы? ОПБУ США слишком подробно и их применение было бы невозможно с политической точки зрения, а европейские стандарты превратились бы в игрушку национальных правительств.

В заключение следует подчеркнуть, что результаты проведенных консультаций позволяют Комиссии ЕС поздравить себя с принятием правильного решения по выпуску указанного Регламента и демонстрируют отсутствие какого-либо существенного спроса на изменения. Так держать!

Издание Cannon Street Press

Инициатива по раскрытию информации

Пройдены два важных этапа: в декабре прошлого года были выпущены поправки с ограниченной сферой применения к МСФО (IAS) 1, вступающие в действие с 1 января 2016 года, и Проект для обсуждения по поправкам с ограниченной сферой применения к МСФО (IAS) 7. В январе Правление КМСФО провело заседание, на котором (в рамках обучающей сессии) обсуждались вопросы прогресса в осуществлении других проектов в рамках Инициативы в области раскрытия информации.

Существенность

Правление КМСФО планирует выпустить практические рекомендации во втором квартале 2015 года. Документ для обсуждения по «Принципам раскрытия информации» также будет включать раздел по вопросам существенности.

Принципы раскрытия информации

Документ для обсуждения планируется к выходу в середине 2015 года. Ожидается, что он затронет такие вопросы, как согласованность, формат примечаний, перекрестные ссылки, цель основных форм финансовой отчетности и примечаний, принципы взаимодействия. Некоторые вопросы, такие как структура основных форм финансовой отчетности, планируется рассмотреть в рамках проекта по вопросам отчетности о результатах деятельности.

Обзор существующих требований к раскрытию информации

В настоящее время при поддержке других разработчиков стандартов анализируются стандарты МСФО (IAS)1,

МСФО (IAS) 7 и МСФО (IAS) 8. Правление КМСФО по-прежнему планирует провести анализ требований по раскрытию информации в существующих стандартах для выявления и оценки конфликтов, дублирования и частичного совпадения. Информация о сроках пока еще не опубликована.

Цифровая отчетность

Правление КМСФО впервые включило предлагаемые изменения к Таксономии МСФО в выпущенный в декабре Документ для обсуждения по МСФО (IAS) 7. Правление КМСФО попросило дать комментарии в отношении необходимости в дальнейшем включать в документы для обсуждения предложения по изменениям в таксономии МСФО.

Изменение поведения

Базовое допущение (и надежда) Правления КМСФО заключается в том, что поведение пользователей должно измениться, что увеличит объем значимой информации, уменьшит объем неактуальной информации и улучшит взаимодействие.

Такое изменение мышления должно, как ожидается, привести к росту эффективности раскрытия информации. Возможно, это наиболее труднодостижимая часть проекта, так как требования к раскрытию информации, в основе которых лежат определенные цели, неизбежно будут по-разному истолкованы пользователями.

Обсуждения Правлением КМСФО вопросов вознаграждения работникам

КРМФО (IFRIC) 14 и предельная величина активов

Правление КМСФО предварительно согласилось внести поправки в КРМФО (IFRIC) 14, разъясняющие, что компания не должна признавать излишек в качестве актива, если у другой стороны (например, у попечителя) есть одностороннее право использовать его для других целей. Одностороннее право на покупку аннуитетов или принятие других инвестиционных решений, не ведущих к изменению пенсионных обещаний, является правом по принятию инвестиционного решения и, следовательно, отличается от права по сворачиванию пенсионного плана или права на использование излишка для увеличения выплат.

Что касается планов, на которые распространяется требование о минимальном размере финансирования, то это может привести к тому, что большее количество работодателей должны будут признавать дополнительные обязательства по будущим взносам в отношении услуг прошлых периодов.

МСФО (IAS) 19 и расчеты

Правление КМСФО также дало предварительное согласие на внесение поправок в МСФО (IAS) 19, разъясняющих, что предприятие должно рассчитывать прибыль или убыток, полученные в результате расчетов, или стоимость услуг прошлых периодов и отражать их в составе прибыли и убытков, где стоимость будет покрываться за счет непризнанного избытка. Предложение также разъясняет, что стоимость услуг текущего периода и чистый процент для оставшейся части периода должны определяться на основании допущения, примененного для целей повторной оценки, а чистый процент должен рассчитываться на основании повторной оценки чистого обязательства (актива) по пенсионному плану с установленными выплатами после изменения пенсионного плана.

Выпуск проекта для обсуждения ожидается во втором квартале 2015 года.

Азбука МСФО: *W* is for 'Written put' (Выпущенные опционы пут/опционы на продажу)



Хольгер Мюрер

Д-р Хольгер Мюрер из Группы PwC по оказанию консультационных услуг в области финансовой отчетности объясняет, почему опцион пут, выпущенный в отношении собственных долевых инструментов предприятия, не является просто производным финансовым инструментом.

Руководство всегда искало пути привлечения потенциальных акционеров. Одним из таких путей является предложение им так называемого «парашюта», то есть права на возврат их акций предприятию.

Для предприятия обязательство купить долевые инструменты своего собственного предприятия либо по усмотрению третьей стороны (выпущенный опцион пут), либо в силу имеющего обязательную юридическую силу договора (форвардный договор), на первый взгляд, выглядит как производный финансовый инструмент, который должен быть оценен по справедливой стоимости. Но это не совсем так...

Основы

Признание обязательства по погашению расчета

В соответствии с МСФО (IAS) 32 договор, предусматривающий обязательство предприятия по погашению своих собственных долевых инструментов, приводит к появлению финансового обязательства в размере текущей стоимости цены погашения (например, цены выкупа форвардного договора или цены исполнения опциона). Это верно и тогда, когда сам производный инструмент является долевым инструментом.

Объяснение указанного порядка учета заключается в стремлении отразить производный инструмент так, как если бы будущая операция уже произошла. Базовые долевые инструменты вычитаются из капитала. Сумма погашения отражается в учете в составе обязательств.

Оценка обязательства по погашению

Обязательство по погашению первоначально признается по текущей

стоимости цены погашения. Впоследствии оно отражается по амортизированной стоимости с использованием метода эффективной ставки процента.

Оценка обязательства по погашению может вызывать определенные трудности, если цена погашения не является фиксированной, а рассчитывается по формуле (например, с использованием EBITDA) или по справедливой стоимости. Балансовая стоимость обязательства по погашению должна регулярно корректироваться с учетом изменений суммы погашения с течением времени. Пересчет балансовой стоимости осуществляется путем расчета текущей стоимости новой суммы погашения по первоначальной эффективной ставке процента (согласно рекомендациям, представленным в МСФО (IAS) 39.AG8). Разницы отражаются в отчете о прибылях и убытках в составе финансовых выплат.

Если срок действия договора истекает, а поставки не осуществлены, балансовая стоимость финансового обязательства переклассифицируется в капитал.

Опционы пут и неконтролирующие доли

Производные финансовые инструменты по акциям, относящимся к неконтролирующей доле

Что если базовый производный инструмент является долевым инструментом дочерней компании, не приходящимся на долю материнской компании (то есть приходящимся на неконтролирующую долю)? Такой договор также приводит к признанию обязательства по погашению. Более интересным является вопрос постановки его в учете по «дебету».

«Дебет» зависит от того, передаются ли материнской компании существенные риски и выгоды, вытекающие из права собственности на базовые акции. Если да, то мы считаем, что обязательство по погашению компенсируется неконтролирующей долей (или, если это часть объединения бизнеса, то неконтролирующая доля не признается). Возникает передача рисков и выгод, например, по форвардному договору с фиксированной ценой или по опциону пут с фиксированной ценой и соответствующему опциону колл с фиксированной ценой.

Если риски и выгоды остаются у держателя неконтролирующей доли, то обязательство по погашению уменьшает контролируемую долю (то есть нераспределенную прибыль). В результате выполняется двойная проводка по кредиту: предприятие отражает обязательство по погашению и неконтролирующую долю в составе капитала. Риски и выгоды от права собственности остаются у неконтролирующей доли, например в случае форвардного договора по справедливой стоимости.

Не забывайте о МСФО (IFRS) 12

МСФО (IFRS) 12 требует раскрытия значительного объема информации для дочерних компаний, имеющих существенные неконтролирующие доли. Требования МСФО (IFRS) 12.12 неприменимы, если неконтролирующие доли не признаются. Но это не означает, что вы можете игнорировать требования МСФО (IFRS) 12.

Компания все равно должна раскрыть информацию о характере защитных прав неконтролирующих долей и степени, в которой эти права могут ограничить способность компании получать доступ к активам и использовать их, а также способность погашать обязательства группы (МСФО (IFRS) 12.13.(b)).

Пример

Рассмотрим пример:

- Материнская компания А приобретает 80%-ную долю в дочерней компании В за 4 500 у. е.
- Справедливая стоимость чистых идентифицируемых активов дочерней компании В составляет 5 000 у. е.
- Материнская компания А и неконтролирующие акционеры компании В заключают на день приобретения форвардный договор на покупку оставшейся 20%-ной доли компании В через два года.
- Ставка дисконтирования равняется 10%.

Пример 1: форвардный договор по фиксированной цене

Цена покупки по форвардному договору составляет 1 100 у.е. Соответственно, существенные риски и выгоды, вытекающие из права собственности на базовые акции, переходят к материнской компании.

Дт Чистые активы	5 000 у. е.
Дт Гудвил	409 у. е.
Кт Обязательство по погашению	909 у. е.
Кт Денежные средства	4 500 у. е.

(обязательство по погашению = 1 100 у. е. / 1,1²)

Пример 2: форвардный договор по справедливой стоимости

Стоимость форвардного договора на покупку равняется справедливой стоимости 20% доли в компании В. Справедливая стоимость неконтролирующей доли оценивается в 1 100 у. е. В данном случае риски и выгоды, вытекающие из права собственности, остаются у неконтролирующих акционеров.

Дт Чистые активы	5 000 у. е.
Дт Гудвил	500 у. е.
Кт Неконтролирующая доля	1 000 у. е.
Кт Денежные средства	500 у. е.
(Неконтролирующая доля = 5 000 × 20%; пропорциональный метод оценки)	
Дт Капитал материнской компании	909 у. е.
Кт Обязательство по выкупу	909 у. е.

... а как насчет инструментов, связанных с опционом пут?

Некоторые финансовые инструменты, часто выпускаемые партнерствами или кооперативами, дают держателю право потребовать «выкуп» инструмента (то есть требуют, чтобы эмитент выкупил инструмент с оплатой денежными средствами). В определенных случаях, описанных в МСА (IAS) 32.16 А и В, такие инструменты классифицируются эмитентом как долевые инструменты.

Тем не менее инструменты, связанные с опционом пут и классифицируемые в составе капитала в финансовой отчетности дочерней компании-эмитента, всегда отражаются в составе финансовых обязательств в консолидированной финансовой отчетности материнской компании. Это объясняется решением КМСФО не распространять действие исключения, предусмотренного МСФО (ISA) 32.16 А и В, на классификацию неконтролирующих долей (МСФО (IAS) 32.АГ29А). Такие инструменты отражаются в составе финансовых обязательств с самого начала, при этом отсутствуют основания для отражения неконтролирующих долей в составе капитала (то есть «двойная запись по кредиту»).

Это верно даже тогда, когда неконтролирующие доли подвержены влиянию значимых рисков и выгод, вытекающих из права собственности.

Дебаты в Комитете по разъяснениям

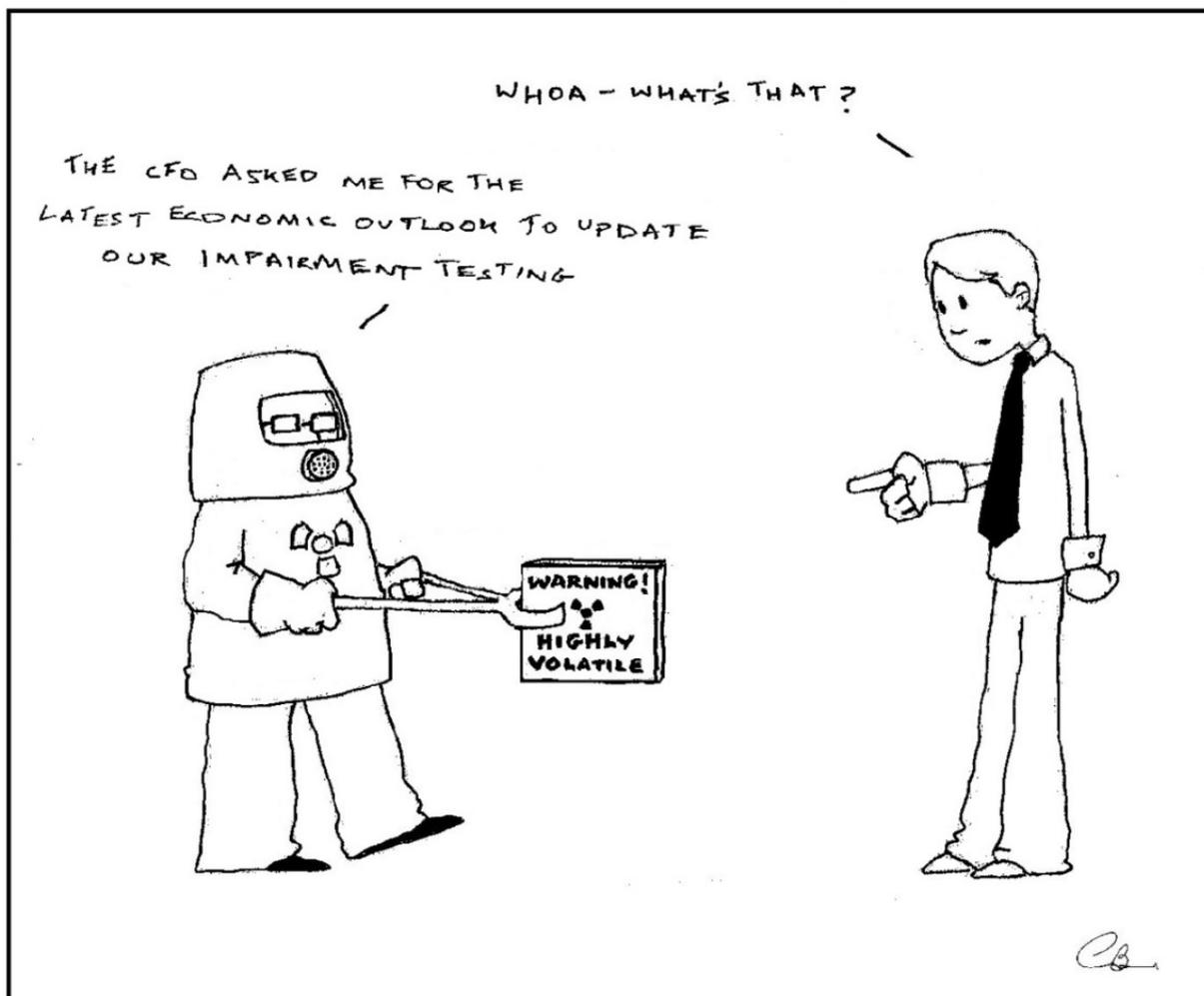
Правление КМСФО и Комитет по разъяснениям посвятили много времени анализу порядка учета последующих изменений в оценке опционов пут, выданных в отношении неконтролирующих долей (опцион на продажу неконтролирующей доли). Первоначально они предлагали отражать эти изменения в отчете о прибылях и убытках. Многие возразили бы, что в таком порядке учета нет смысла. Получается, что, чем лучше результаты деятельности компании, тем выше обязательство и выше расходы в отчете о прибылях и убытках. Данный вопрос по-прежнему обсуждается.

На практике применяются разные подходы. Некоторые отражают последующие изменения в финансовом обязательстве в отчете о прибылях и убытках согласно МСФО (IAS) 39 или МСФО (IFRS) 9. Другие отражают последующие изменения в финансовом обязательстве как операции с капиталом (то есть операции с владельцами, выступающими в своей роли владельцев) в соответствии с МСФО (IAS) 27 и МСФО (IFRS) 10.

С одним из мнений по этому вопросу можно ознакомиться в последнем блоге по МСФО.

<http://pwc.blogs.com/ifrs/2015/02/written-put-options-on-non-controlling-interests-read-this-for-the-answer.html>

На последней странице...



Контактные лица для получения дополнительных разъяснений по методологическим аспектам МСФО:



Обязательства, признание выручки и прочие вопросы

Эдриан Дэдд

Партнер

Тел.: + 7 (495) 967-6191

adrian.dadd@ru.pwc.com



Объединение компаний и принятие МСФО

Анна Узорникова

Партнер

Тел.: + 7 (495) 967-6256

anna.uzornikova@ru.pwc.com

В случае если вы не хотите в дальнейшем получать настоящую информационную рассылку от PwC, пожалуйста, отправьте письмо с указанием наименования вашей компании со своего рабочего адреса на адрес электронной почты 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.

© 2015 ЗАО «ПвК Аудит». Все права защищены.

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