

## Вестник МСФО

# Повторное обсуждение вопросов признания выручки: некоторые решения приняты; рассмотрение вопроса продолжается.

### В этом выпуске:

#### 1 Обсуждение вопроса признания выручки

#### 2 Аренда – «Волк бежит!»

Точка зрения на прогресс, достигнутый по проекту по аренде

#### 3 Тест по вопросам МСФО

Отложенный налог

#### 4 Контакты

В прошлом месяце Правление КМСФО (IASB) и Совет по стандартам финансового учета США (FASB) провели встречу, на которой обсуждался их совместный проект, посвященный вопросам признания выручки. Основные решения по результатам этой встречи представлены ниже.

Советы приняли предварительные решения в отношении некоторых вопросов, относящихся к ограничениям в признании переменного вознаграждения, собираемости, изменению стоимости денег во времени, а также к соглашениям с дистрибьюторами и соглашениями о перепродаже.

Специалисты проведут дополнительный анализ ряда тем, в том числе рассмотрят аспекты ограничений в признании переменного вознаграждения и вопросы представления информации, относящейся к собираемости. Другие важные вопросы еще предстоит обсудить повторно, в том числе: лицензии, изменение договоров, распределение цены операции и порядок перехода на новый стандарт.

### Какие основные решения были приняты?

#### Ограничения в признании переменного вознаграждения

Переменное вознаграждение, признаваемое как выручка, было

ограничено суммой, на которую компания с достаточной степенью уверенности имеет право. Данное ограничение применимо к договорам с переменной ценой и к тем договорам с фиксированной ценой, в которых существует неопределенность относительно права компании на вознаграждение даже после выполнения обязательства по исполнению договора.

IASB и FASB обсудили дополнение к руководству для определения случаев, когда опыт компании позволяет прогнозировать сумму переменного вознаграждения, на которое эта компания будет иметь право. Ожидается дальнейшее обсуждение этого вопроса, на будущем заседании после проведения дополнительных консультаций.

#### Собираемость

Первоначальное и последующее обесценение дебиторской задолженности должны быть представлены в одной строке финансовой отчетности. При этом IASB и FASB не приняли решение о том, где



именно обесценение должно быть представлено в отчете о прибылях и убытках. В ходе обсуждения вновь был поднят вопрос, должна ли собираемость являться пороговым критерием для признания выручки. IASB и FASB поставили задачу своим сотрудникам провести дальнейший анализ, включая оценку потенциальных последствий введения собираемости в качестве порогового критерия и вопроса соответствия этого шага основным принципам предлагаемой модели. Планируется, что дискуссия будет продолжена на следующем заседании.

IASB и FASB также рассмотрели вопрос о том, в каких случаях выручка должна признаваться для договоров с финансированием без права регресса, обеспечиваемого продавцом. Они согласились представить дополнительное руководство по применению, определяющее, имеет ли место договор с покупателем в зависимости от того, в каких случаях стороны договора могут или не могут быть обязаны выполнять свои обязательства по договору.

#### *Изменение стоимости денег во времени*

IASB и FASB согласились сохранить предложенное руководство, которое требует осуществлять корректировку цены операции с учетом изменения стоимости денег во времени, если в договоре присутствует значительная финансовая составляющая изменения. При этом они согласились рассмотреть на предстоящем заседании некоторые дополнительные рекомендации по применению, для включения в окончательный вариант стандарта. Они также решили сохранить практически целесообразное решение, не требующее корректировки на временную стоимость денег, если разница во времени между исполнением договора и оплатой не превышает один год.

Компания не обязана отражать влияние изменения стоимости денег во времени для авансовых платежей, если сроки передачи товаров или услуг определяются покупателем.

#### *Сочетание договоров для соглашений с дистрибьюторами и соглашений о перепродаже*

Содержащееся в договоре обещание относительно товаров или услуг, может включать предложение предоставить товары или услуги, которые клиент может перепродать или поставить своему клиенту. Эти обещания являются обязательствами по исполнению договора, даже если они выполняются другой стороной, и отличаются от обещаний выплатить покупателю денежную сумму, которые отражаются в учете как снижение цены операции.

#### *Обеспечено ли сближение стандартов?*

Ожидается, что сближение стандартов будет достигнуто в области признания выручки, так как в отношении одинаковых операций по МСФО и ОПБУ США будут применяться одинаковые принципы. Различия могут сохраняться в тех случаях, когда руководство требует ссылаться на другие стандарты перед применением руководства стандарта по признанию выручки.

#### *Для кого это важно?*

Данное предложение важно для большинства компаний, применяющих МСФО или ОПБУ США. В наибольшей степени будут затронуты компании, использующие в настоящее время отраслевые рекомендации.

#### *Когда стандарт вступает в силу?*

Мы ожидаем, что окончательный вариант стандарта вступит в силу не ранее 2015 года.

#### *Что будет предпринято дальше?*

Согласно графику работы IASB и FASB, они выпустят окончательный вариант стандарта в первой половине 2013 г. IASB и FASB будут возвращаться к рассмотрению некоторых вопросов на протяжении следующих нескольких месяцев и проведут целевые консультации по некоторым наиболее существенным изменениям.

## Аренда – «Волк бежит!»

**Питер Хогарт, Партнер группы по предоставлению консультационных услуг в области финансовой отчетности в Великобритании, делится последней информацией о проекте стандарта по аренде и рассказывает о своих надеждах в связи с ним.**

Давным-давно, в одной деревне жил человек (он был моим тезкой), который все время раздражал своих соседей криками: «Волк бежит!» Но волк так и не появлялся, и ему перестали верить. Все мы знаем, что с ним случилось потом, поэтому я с некоторым опасением говорю вам: скоро мы увидим пересмотренный проект стандарта по аренде.

В июле IASB и FASB с гордостью объявили, что они практически завершили обсуждение, и пересмотренный проект стандарта по аренде будет опубликован в конце года («Волк бежит!»). Однако вскоре этот срок передвинулся на первый квартал следующего года («Кажется, на горизонте появилась точка, очень похожая на волка»), но при этом IASB и FASB все же приблизились к завершению этого этапа проекта.

Основная критика их предложений 2010 г. по признанию расходов заключалась в том, что у арендаторов возникла бы проблема «ускоренного» признания расходов, независимо от графика платежей. В прошлом году IASB и FASB безрезультатно потратили несколько месяцев на поиск решения, но проблема так и не была решена, хотя ее воздействие несколько снизилось благодаря решениям относительно сроков аренды и условных арендных платежей. Лоббирование продолжалось, и к настоящему времени IASB и FASB согласовали подход, который предполагает наличие разных способов признания расходов для разных видов аренды: кто-то будет применять подход, предложенный в 2010 г., аналогичный нынешнему учету финансовой аренды, с его «ускоренным» признанием расходов; другие будут применять линейное признание расходов, аналогично действующему подходу по учету операционной аренды.

Возможно, теперь вам стоит приготовить себе чашку крепкого чая, прежде чем продолжить чтение...

Выглядит это так, как будто через несколько лет дебатов мы получили статус-кво, скорректированный только с учетом капитализации операционной аренды. На самом деле это недалеко от истины, однако важно отметить, что новая модель будет исходить из другого основания при определении того, в каких случаях следует применять тот или иной тип учета аренды. В принципе, новый способ разграничения будет основан на определении, потребляет ли арендатор в течение договора аренды, «более чем незначительную» часть актива. Однако это может быть трудно сделать на практике, поэтому IASB и FASB согласовали несколько допущений, относящихся к характеру базового актива:

- Аренда недвижимости должна учитываться по методу линейного признания расходов, за исключением случаев, когда срок аренды установлен на большую часть срока полезного использования базового актива, или дисконтированная стоимость фиксированных арендных платежей практически равна справедливой стоимости базового актива; и
- При аренде активов, отличных от недвижимости (например, транспортных средств или оборудования), компании должны применять подход, предложенный в проекте стандарта 2010 года, за исключением случаев, когда срок аренды составляет незначительную часть срока полезного использования базового актива, или дисконтированная стоимость фиксированных арендных платежей незначительна по сравнению со справедливой стоимостью базового актива.

Такое же «количественное тестирование» должно применяться арендодателями.



Надеюсь, что чашка крепкого чая пришлось кстати...

Указания на срок полезной службы арендованного актива и его

справедливую стоимость по сравнению с дисконтированной стоимостью фиксированных арендных платежей могут показаться знакомыми, однако новый тест будет другим, особенно в том, что касается аренды оборудования. На практике для линейного признания расходов при оценке арендных обязательств по методу эффективной процентной ставки балансирующей суммой будет сумма амортизации актива. Пока заинтересованные лица, занимающиеся арендой оборудования, не слишком воодушевлены этой моделью. Некоторые члены IASB и FASB тоже не проявляют особого энтузиазма.

Как я уже сказал, нам пообещали, что пересмотренный проект стандарта можно ожидать в начале следующего года. Но если он не появится к этому времени, я вас уверяю: волк был, и я его видел!

## Тест по вопросам МСФО: отложенный налог

**Отложенный налог. Вы либо понимаете его, либо нет. Проверьте себя и сравните свои знания со знаниями нашего специалиста, Синтии Леунг. Руководство, которое поможет вам ответить на вопросы, можно найти в нашем тематическом обзоре по налогообложению на сайте [pwcinform.com](http://pwcinform.com)**



*В1: Отложенные налоговые активы или обязательства, которые будут возмещены в течение 12 месяцев, представляются в бухгалтерском балансе как текущие активы или текущие обязательства. Правильно или неправильно?*

- a) Правильно
- b) Неправильно

*В2: Когда балансовая стоимость актива выше его налоговой базы, возникает ли:*

- a) Налогооблагаемая временная разница(т.е., отложенное налоговое обязательство)?
- b) Временная разница, уменьшающая налогооблагаемую базу(т.е., отложенный налоговый актив)?

*В3: Балансовая стоимость процентов к уплате составляет 100. Соответствующие процентные расходы облагаются налогом по кассовому принципу. Какова налоговая база процентов к уплате?*

- a) 100?
- b) С ноль?

*В4: Какая информация из перечисленной ниже должна раскрываться в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 12?*

- (i) Сумма отложенного налогового актива и обязательства каждого типа (например, налоговые убытки или ускоренная амортизация налогов).
- (ii) Сумма неиспользованных налоговых убытков, по которым не признается отложенный налоговый актив.
- (iii) Сумма нераспределенной прибыли дочерних, ассоциированных компаний или совместных предприятий, по которой не признается отложенное налоговое обязательство.

- a) (i) и (ii)
- b) (i) и (iii)
- c) Все перечисленное выше

*В5: Когда отложенное налоговое обязательство признается при объединении бизнеса?*

- a) Когда имеется временная разница по гудвилу, не уменьшающему налогооблагаемую прибыль.
- b) Когда имеется временная разница по бухгалтерским корректировкам при приобретении в отношении балансовой стоимости идентифицируемых активов и обязательств.
- c) Когда имеются временные разницы как по гудвилу, не уменьшающему налогооблагаемую прибыль, так и по корректировкам учета приобретения балансовой стоимости идентифицируемых активов и обязательств.

*В6: Когда отложенное налоговое обязательство признается в консолидированной финансовой отчетности в отношении временных разниц, связанных с инвестициями в дочерние и ассоциированные компании?*

(i) Когда материнская компания может контролировать политику дочерней компании в отношении дивидендов, и временная разница не будет сторнирована в обозримом будущем.

(ii) Когда руководство ассоциированной компании утверждает, что оно не намеревается распределять какие-либо дивиденды в текущем году.

(iii) Когда руководство материнской компании объявило о своем плане продажи дочерней компании в течение двух лет.

- a) (i) и (ii)
- b) (ii) и (iii)
- c) (i) и (iii)
- d) Все перечисленное выше

*В7: Изменение налоговой ставки с 30% до 20% вступает в силу 31 декабря 20x1 г. Новая налоговая ставка вступает в силу 1 апреля 20x2 г. Отчетный год компании заканчивается 31 декабря 20x1 г. Как должен измеряться отложенный налог по временным разницам, которые должны быть сторнированы после 1 апреля 20x2 г.?*

- a) по ставке 20%
- b) по ставке 30%
- c) по средней налоговой ставке на основании 20% и 30%

*В8: Где признается корректировка остатков по отложенному налогу, возникающая в результате изменения налоговых ставок, указанных в вопросе 7 выше?*

- a) В составе прибылей или убытков, поскольку она возникает в результате изменения в налоговом законодательстве, которое не зависит от деятельности компании.

- b) В составе капитала, поскольку она относится к отложенным налогам, возникшим до изменения налоговых ставок.
- c) Либо в составе прибылей или убытков, в прочем совокупном доходе, либо в капитале, в зависимости от того, где отложенный налог признавался ранее.

*В9: У Компании А есть неиспользованные налоговые убытки в размере С500 без установленного срока действия. Руководство считает, что существует вероятность получения будущей налогооблагаемой прибыли в размере С200, и что имеются налогооблагаемые временные разницы в размере С400. Налоговая ставка составляет 20%. Какой*

*отложенный налоговый актив признается?*

- a) С80 (С400 x 20%)
- b) С40 (С200 x 20%)
- c) С100 (С500 x 20%)

*В10: Ставка налога на прибыль по нераспределенной прибыли составляет 30%. Ставка налога по распределенной прибыли составляет 40%. В течение многих лет компания распределяла 50% своей прибыли. Как следует измерять отложенный налог на нераспределенную прибыль в отсутствие объявленных дивидендов?*

- a) 30%
- b) 40%
- c) по средней налоговой ставке на основании 30% и 40%

## Ответы

**Вопрос 1: В** – МСФО (IAS) 1 устанавливает, что отложенные налоговые активы и обязательства должны быть представлены в бухгалтерском балансе как внеоборотные. МСФО (IAS) 1 также требует раскрытия суммы отложенных налоговых активов или обязательств, ожидаемых к возмещению или урегулированным в течение 12 месяцев после отчетной даты.

**Вопрос 2: А** – Когда балансовая стоимость актива превышает его налоговую базу, налогооблагаемые экономические выгоды от возмещения актива превысят сумму, разрешенную для вычета в целях налогообложения, в результате чего возникает налогооблагаемая временная разница; и обязательство по уплате дополнительных налогов на прибыль в будущих периодах является отложенным налоговым обязательством.

**Вопрос 3: В** – Проценты, уплаченные в форме денежных средств, будут подлежать вычету из налогооблагаемой базы в будущем периоде. Налогового вычета не будет. Налоговая база, таким

образом, составляет ноль. Налоговая база обязательства является балансовой стоимостью - будущей налогооблагаемой суммой  
 $CU \text{ ноль} = CU_{100} - CU_{100}$

**Вопрос 4: С** – МСФО (IAS) 12 требует раскрытия суммы неиспользованных налоговых убытков и нераспределенной прибыли дочерних, ассоциированных компаний или совместных предприятий. Раскрытие фактически признанного отложенного налога не соответствует этому требованию.

**Вопрос 5: В** – МСФО (IAS) 12 требует, чтобы отложенный налог признавался по всем временным разностям, с учетом ограниченных исключений. Отложенный налог не признается, однако, по какой-либо временной разнице по гудвилу, возникающему в результате объединения бизнеса, который не уменьшает налогооблагаемую прибыль

**Вопрос 6: В** – Отложенное налоговое обязательство не признается для нераспределенной прибыли в консолидированной финансовой отчетности, когда материнская компания контролирует сторнирование

## Ответы

временной разницы, и сторнирование не ожидается в обозримом будущем. Таким образом, отложенный налог не признается в ситуации (i).

Инвестор оказывает значительное влияние на ассоциированную компанию в ситуации (ii), но не контролирует политику распределения. В отсутствие соглашения, требующего, чтобы прибыль ассоциированной компании не распределялась в обозримом будущем, инвестор должен признавать отложенное налоговое обязательство.

Отложенное налоговое обязательство признается по налогооблагаемой временной разнице в ситуации (iii), потому что материнская компания контролирует сторнирование временной разницы, но ожидает, что разница будет сторнирована в обозримом будущем в связи с продажей.

**Вопрос 7: А** – МСФО (IAS) 12 требует, чтобы отложенные налоговые активы и обязательства оценивались с помощью налоговых ставок, которые действовали или по существу вступили в силу на отчетную дату и будут применяться, когда будут сторнированы временные разницы. Вступившее в силу изменение ставки является частью налогового законодательства. Когда законодательный процесс еще не завершен, необходимо рассмотреть вопрос о том, вступило ли по существу в

силу данное изменение, что происходит, когда отсутствуют будущие шаги в рамках процесса вступления в силу, которые могли бы изменить результат.

**Вопрос 8: С** – МСФО (IAS) 12 требует изменения в признании отложенного налога в составе прибыли или убытка, за исключением случаев, когда это относится к статьям, которые ранее признавались за пределами прибыли или убытка. Это называется «обратным отслеживанием».

**Вопрос 9: С** – МСФО (IAS) 12 требует, чтобы отложенные налоговые активы признавались в отношении неиспользованных налоговых убытков в тех случаях, когда существует вероятность получения в будущем налогооблагаемой прибыли, против которой могут быть использованы неиспользованные налоговые убытки. Предполагается, что налогооблагаемые временные разницы, которые сторнируются в соответствующем периоде, создают налогооблагаемую прибыль, против которой могут быть использованы налоговые убытки.

**Вопрос 10: А** – Налоговые ставки для распределенной и нераспределенной прибыли могут быть разными в разных юрисдикциях. МСФО (IAS) 12 требует, чтобы отложенный налог измерялся по налоговой ставке, применимой к нераспределенной прибыли до объявления дивидендов.

## Контактная информация

Для получения дополнительной информации по вопросам применения МСФО обращайтесь в Отдел консультаций в области финансовой отчетности



### Финансовые инструменты и финансовые услуги

**Рич Шарко**

Партнер

Тел.: + 7 (495) 967-6458

rich.sharko@ru.pwc.com



### Объединение компаний и принятие МСФО

**Галина Рыльцова**

Партнер

Тел.: + 7 (495) 232-5517

galina.ryltsova@ru.pwc.com



### Обязательства, признание выручки и прочие вопросы

**Эдриан Дэдд**

Партнер

Тел.: + 7 (495) 967-6191

adrian.dadd@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 [daria.krasilnikova@ru.pwc.com](mailto:daria.krasilnikova@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.

© 2012 ЗАО «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит». Все права защищены.

Под "PwC" понимается ЗАО «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит» или, в зависимости от контекста, другие фирмы, входящие в глобальную сеть компаний PricewaterhouseCoopers International Limited, каждая из которых является самостоятельным юридическим лицом.