

# Вестник МСФО

Выпуск №3.

## Это необходимо знать

### В этом выпуске:

#### 1. Это необходимо знать:

- Внедряете МСФО или готовите документацию по сделке? Учтите различия в требованиях к переходу на МСФО (IFRS) 9, 15, 16 и 17;
- Решение Комитета по разъяснениям МСФО касательно отражения процентной выручки от некоторых финансовых инструментов;

#### 2. Издание Cannon Street Press

### **Внедряете МСФО или готовите документацию по сделке? Учтите различия в требованиях к переходу на МСФО (IFRS) 9, 15, 16 и 17**

#### *Суть вопроса*

Согласно стандарту МСФО (IFRS) 1, регулирующему первое применение международных стандартов финансовой отчетности, организация должна использовать одну и ту же учетную политику как при подготовке своего вступительного отчета о финансовом положении по МСФО, так и применительно ко всем периодам, представленным в ее первой финансовой отчетности по МСФО.

Положения применяемой организацией учетной политики должны соответствовать требованиям каждого МСФО, действующего по состоянию на дату окончания ее первого отчетного периода по МСФО, кроме случаев, указанных в перечне обязательных исключений, или при освобождении от некоторых требований МСФО (IFRS) 1. Требования других стандартов к переходному периоду не применимы к организациям, впервые составляющим отчетность по МСФО, за исключением случаев, отдельно указанных в МСФО (IFRS) 1.

Организация, впервые составляющая отчетность по МСФО, может досрочно применить новые требования, которые еще не являются обязательными на конец ее первого отчетного периода по МСФО. В МСФО (IFRS) 1 отсутствует требование к организации о применении новых, еще не ставших обязательными МСФО, но указаны преимущества их досрочного применения.

Дочерние организации (включая организации, исключенные из периметра группы) групп

компаний, составляющих отчетность по МСФО, имеют возможность выбрать переход на МСФО позже своей материнской организации.

#### *Каково влияние новых стандартов?*

### **Влияние МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»**

МСФО (IFRS) 9 вступает в силу в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2018 года или после этой даты, и применяется ретроспективно в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в оценочных значениях и ошибки». При этом организации могут продолжать применять требования МСФО (IAS) 39 к учету хеджирования. В разделе 7.2 МСФО (IFRS) 9 указаны обязательные исключения из правил ретроспективного применения стандарта и возможные случаи освобождения от этого требования. Организации, применяющие МСФО (IFRS) 9 впервые, обязаны внедрять его в полном объеме, но им предоставляется краткосрочное освобождение от этого требования в отношении отчетных периодов, начинающихся до января 2019 года, когда допускается применение предыдущего стандарта ОПБУ. Любые корректировки, выполняемые в рамках внедрения МСФО (IFRS) 9, отражаются в том же периоде, когда стандарт был применен впервые. Таким образом, срок применения МСФО (IFRS) 9 организациями, переходящими на МСФО, синхронизируется со сроком его применения организациями, уже составляющими отчетность по МСФО.

В МСФО (IFRS) 1 указаны те же обязательные исключения и возможности освобождения от требований для организаций, уже применяющих МСФО, что и в МСФО (IFRS) 9.



### **Влияние МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»**

МСФО (IFRS) 15 вступает в силу в отношении отчетных периодов, начинающихся 1 января 2018 года или после этой даты, и содержит положения о переходном периоде, предоставляющие возможность выбора между полным ретроспективным применением (с некоторыми практическими решениями) и упрощенным методом перехода на новый стандарт. Упрощенный метод также применяется ретроспективно, но накопленный эффект признается на дату первоначального применения, без корректировки данных за представленные сопоставимые периоды.

При первом применении стандартов МСФО (IFRS) 15 должен применяться ретроспективно в полном объеме, следовательно, возможность использования упрощенного метода отсутствует. При этом МСФО (IFRS) 1 допускает применение упрощений практического характера, указанных в Приложении С5 к МСФО (IFRS) 15 для ретроспективного применения в полном объеме.

### **Влияние МСФО (IFRS) 16 «Аренда»**

МСФО (IFRS) 16 вступает в силу в отношении годовых отчетных периодов, начинающихся 1 января 2019 года или после этой даты, и допускает либо ретроспективное применение в полном объеме, либо «упрощенный подход», аналогичный тому, который предусмотрен в МСФО (IFRS) 15. Организации, применяющие МСФО впервые, не вправе использовать упрощенный подход.

Согласно МСФО (IFRS) 1, при первом применении МСФО организации обязаны применять МСФО (IFRS) 16 ретроспективно в полном объеме. Арендаторы, применяющие МСФО впервые, могут использовать возможность освобождения от некоторых требований в течение переходного периода, доступную для организаций, уже составляющих отчетность по МСФО, в рамках упрощенного метода.

Например, арендатор может оценить обязательство по аренде как приведенную стоимость оставшихся арендных платежей, дисконтированных с использованием ставки привлечения арендатором дополнительных заемных средств на дату перехода на МСФО.

Существует два варианта оценки актива в форме права пользования: оценка актива как если бы МСФО (IFRS) 16 применялся всегда, но с использованием ставки привлечения арендатором дополнительных заемных средств на дату перехода на МСФО; или оценка актива в сумме, равной обязательству по аренде, скорректированному на сумму предоплаченных или начисленных ранее арендных платежей. Арендатор, применяющий упрощенный метод, обязан выполнить тестирование на обесценение активов в форме права пользования на дату перехода на новый стандарт в соответствии с МСФО (IAS) 36.

При этом организация, впервые применяющая МСФО, обязана выполнить переоценку всех договоров аренды либо на дату заключения договоров, либо на дату перехода на МСФО. Кроме того, она обязана скорректировать сопоставимые данные.

### **Влияние МСФО (IFRS) 17 «Договоры страхования»**

МСФО (IFRS) 17 применяется к годовым периодам, начинающимся 1 января 2021 года или после этой даты, при этом допустимо досрочное применение, если также применяются МСФО (IFRS) 15 и МСФО (IFRS) 9. Данный стандарт должен применяться ретроспективно, за исключением случаев, когда это неосуществимо.

МСФО (IFRS) 17 применяется ретроспективно в полном объеме. В МСФО (IFRS) 1 включены те же рекомендации в отношении переходного периода, которые изложены в Приложении С МСФО (IFRS) 17.

### **Варианты отражения сделок**

Предположим, организация заключает сделку (например, существенное объединение бизнеса или выпуск акций) и должна впервые подготовить финансовую информацию по МСФО. Как правило, в такую финансовую информацию включается последний отчетный период, а также один или два сопоставимых периода (предыдущие отчетные периоды). Финансовая информация обычно представляется за все периоды последовательно. Регулятор рынка может потребовать, чтобы отчитывающаяся организация применяла стандарты, которые вступят в силу к концу *следующего* отчетного периода. Рекомендуется внимательно изучить требования уполномоченного регулятора.

В таком случае датой перехода будет дата начала первого из представленных сопоставимых периодов. Новые стандарты могут применяться гораздо раньше, чем в случае организации, уже составляющей отчетность по МСФО. Например, если организация отражает сопоставимую информацию за три года, заканчивающиеся в декабре 2018 года, МСФО (IFRS) 15 применяется с января 2016 года, то есть на два года раньше, чем требуется в соответствии с методом кумулятивного применения.

Если имеются новые стандарты, которые еще не применимы в течение требуемого к представлению периода, тогда, аналогично компаниям, отчитывающимся по МСФО, составитель отчетности может применять их в будущем. В таком случае организация должна в соответствии с МСФО (IAS) 8 сделать раскрытие информации о будущем влиянии применения новых стандартов.



Различия в применении новых стандартов разными организациями представлены ниже.

	<i>Организация, уже составляющая финансовую отчетность по МСФО</i>	<i>Организация, впервые применяющая МСФО</i>
<i>МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»</i>		
Краткосрочное освобождение от применения МСФО (IFRS) 9 до 1 января 2019 года	н / п	Да (см. пункты E1 / E2) Корректировки в соответствии с МСФО (IFRS) 9 отражаются в том же периоде, когда стандарт был применен впервые.
Возможность применения учета хеджирования в соответствии с МСФО (IAS) 39	Да (см. п. 7.2.21)	Нет
Возможность применения учета хеджирования в соответствии с МСФО (IFRS) 9	Да (см. п. 7.2.21)	Да (см. пункты B4 / B6)
<i>МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»</i>	<i>Ссылка на пункт соответствующего нового стандарта</i>	<i>Ссылка на МСФО (IFRS) 1, если не указано иное</i>
Ретроспективное применение в полном объеме «Упрощенный метод перехода».	Да (см. пункты C3(a); C5)	Да (см. п. D34)
Ретроспективное применение с отражением накопленного эффекта на дату первого первоначального перехода	Да (см. пункты C3(b); C5(c))	Нет
<i>МСФО (IFRS) 16 «Аренда»</i>		
Ретроспективное применение в полном объеме либо «Упрощенный метод».	Да (см. п. C5(a))	Да (см. п. 13)
Ретроспективное применение с отражением накопленного эффекта на дату первого первоначального перехода	Да (см. п. C5(b))	Нет
Отсутствие требования о выполнении повторного анализа на предмет присутствия в договоре отношений аренды	Да (см. п. C3)	Нет
Анализ на предмет присутствия в договоре отношений аренды на момент его заключения	Да, игнорировать п. C3 и применять п. 9 МСФО (IFRS) 16	Да, игнорировать п. D9 и применять п. 9 МСФО (IFRS) 16
Анализ на предмет присутствия в договоре отношений аренды на дату перехода на МСФО	н / п	Да. Применять п. D9 и игнорировать п. 9 МСФО (IFRS) 16
Дисконтирование обязательств по ставке привлечения дополнительных заемных средств	При ретроспективном применении в полном объеме: на дату заключения. См. п. 26. При применении упрощенного метода: на дату первоначального применения. См. п. C8(a).	На дату заключения: игнорировать п. D9B(a), применять п. 26 МСФО (IFRS) 16; либо на дату перехода на МСФО: см. п. D9B(a).
Применение обесценения в соответствии с МСФО (IAS) 36 к активам в форме права пользования	Да, если стандарт применяется ретроспективно в полном объеме – см. п. 33. Не обязательно, если применяется упрощенный метод – см. пункты C8(c) и C10(b).	Да (см. п. D9B(c))
Применение положений МСФО (IAS) 37 в отношении обременительных договоров (вместо МСФО (IAS) 36)	Нет при ретроспективном применении в полном объеме – см. п. 33. Не обязательно, если применяется упрощенный метод – см. пункты C8(c) и C10(b).	Нет
<i>МСФО (IFRS) 17 «Договоры страхования»</i>		
Ретроспективное применение	Переход одинаковый – ретроспективное применение в полном объеме, за исключением случаев, когда это неосуществимо.	



## **Решение Комитета по разъяснениям МСФО касательно отражения процентной выручки от некоторых финансовых инструментов**

### **Краткая информация**

Комитет по разъяснениям международной финансовой отчетности пришел к выводу, что строка «процентная выручка» может содержать только процентный доход от активов, которые оцениваются по амортизированной стоимости или по справедливой стоимости через прочий совокупный доход (включая эффект от применения учета хеджирования к производным финансовым инструментам в определенных отношениях хеджирования).

Это приведет к изменению существующей практики некоторых организаций. Скорее всего, самому значительному влиянию подвергнутся организации финансового сектора, в том числе банки, или организации, у которых основным показателем эффективности деятельности является процентный доход или чистая процентная маржа.

### **Суть вопроса**

МСФО (IFRS) 9 вводит сопутствующую поправку к п. 82(а) МСФО (IAS) 1, согласно которой процентный доход, рассчитанный по методу эффективной процентной ставки, должен отражаться в отчете о прибылях и убытках отдельной строкой.

Комитет по разъяснениям МСФО («Комитет») опубликовал решение, согласно которому в такой отдельной строке могут отражаться только проценты по финансовым активам, которые оцениваются по амортизированной стоимости или по справедливой стоимости через прочий совокупный доход (включая эффект от применения учета хеджирования к производным финансовым инструментам в определенных отношениях хеджирования). Это означает, что процентные доходы от активов, которые не оцениваются по амортизированной стоимости или по справедливой стоимости через прочий совокупный доход, не смогут отражаться в составе процентной выручки.

### **Каково воздействие поправки?**

Вероятнее всего, самому значительному влиянию подвергнутся организации финансового сектора, такие как банки. Некоторые организации в настоящее время включают процентные доходы от определенных активов, оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток, в состав процентной выручки, но в дальнейшем у них не будет такой возможности.

В зависимости от существующей учетной политики организации это изменение может повлиять на представление прибыли и убытка от некоторых или всех нижеперечисленных статей:

- производные финансовые инструменты, включая «экономическое хеджирование», к которому не применялся учет хеджирования; при этом в случаях применения учета хеджирования прибыль и убытки от хеджирования могут продолжать отражаться в процентной выручке;
- непроизводные активы, к которым была применена необязательная оценка по справедливой стоимости;
- непроизводные активы, которые не проходят тест SPPI (не являются исключительно выплатами основной суммы долга и процентов в соответствии с МСФО (IFRS) 9);
- непроизводные активы, относящиеся в МСФО (IFRS) 9 к категории «другие бизнес-модели».

### **Можно ли включать в форму отчетности дополнительные статьи?**

Некоторые организации могут пожелать в соответствии со своей учетной политикой включить дополнительные строки в отчет о прибылях и убытках – для отражения «процентов» по инструментам, оцениваемым по справедливой стоимости через прибыль или убыток. Данный вопрос не рассматривался Комитетом. При этом, согласно МСФО (IAS) 1, допускается включение в форму отчетности дополнительных строк, если это необходимо для понимания финансовых результатов организации. В таком случае дополнительные строки должны быть представлены и обозначены соответствующим образом. Кроме того, необходимо включить в примечания раскрытие информации об учетной политике организации, в том числе метод расчета таких сумм и указание инструментов, к которым они относятся.

Если местные регулирующие органы опубликовали собственные требования к представлению процентного дохода по финансовым инструментам, оцениваемым по справедливой стоимости через прибыль или убыток, следует учитывать их требования.

### **Когда это решение вступает в силу?**

Решение Комитета вступает в силу одновременно с МСФО (IFRS) 9 (то есть для отчетных периодов, начинающихся 1 января 2018 года или позже этой даты).



# Издание Cannon Street Press

В марте 2018 года [Совет по МСФО опубликовал изменения](#) (на английском языке) в плане своей работы.

Новый план работы включает следующие вопросы в порядке их обсуждения:

- инициатива в сфере раскрытия информации: принципы раскрытия;
- динамичное управление рисками;
- деятельность, подлежащая тарифному регулированию;
- учетная политика и оценочные значения;
- поправки к МСФО (IFRS) 8;
- анализ результатов внедрения МСФО (IFRS) 13 «Оценка по справедливой стоимости»;
- положение о практике применения комментариев руководства: обучение.

# 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 [marina.pokusaeva@pwc.com](mailto:marina.pokusaeva@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.

**© 2018 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.