



# Новости Совета МСФО

Изменения в стандартах  
Новые проекты  
Общественные обсуждения

МАЙ - ИЮНЬ  
2022

# ОБЗОР ПО ИТОГАМ ВНЕДРЕНИЯ МСФО 10, МСФО 11 И МСФО 12 – ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Совет по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) опубликовал отчет по проекту и итоги обратной связи, завершающие обзор по итогам внедрения следующих стандартов бухгалтерского учета:

- МСФО (IFRS) 10 "Консолидированная финансовая отчетность";
- МСФО 11 "Совместное предпринимательство"; и
- МСФО 12 "Раскрытие информации об участии в других компаниях".

Полученная обратная связь и исследования, проведенные в рамках обзора по итогам внедрения, показывают, что требования, изложенные в стандартах, работают так, как и предполагалось, и что применение требований не привело к непредвиденным затратам.

На основании собранных доказательств Совет по МСФО определил, что ни один из вопросов, возникших в ходе подготовки обзора по итогам внедрения, не является высоко- или среднеприоритетным.

Пять тем были определены как низкоприоритетные, однако они могут быть рассмотрены, если их посчитают высокоприоритетными по повестке дня в ходе следующего заседания. В число этих пяти тем входят:

- дочерние компании, являющиеся инвестиционными предприятиями;
- сделки, изменяющие отношения между инвестором и объектом инвестиций;
- сделки, в которых используются "корпоративные обертки";
- соглашения о сотрудничестве вне сферы применения МСФО (IFRS) 11; и
- дополнительные раскрытия информации о долях участия в других компаниях.

Заинтересованным сторонам, нуждающимся в дополнительных разъяснениях, рекомендуется направлять вопросы в Комитет по интерпретациям МСФО при условии, что эти вопросы соответствуют критериям представления.

Совет по МСФО подготавливал обзор по итогам внедрения с 2019 по 2022 год. Он стремился получить мнения от компаний, инвесторов, аудиторов, разработчиков стандартов, регулирующих органов и ученых. На втором этапе подготовки обзора по итогам внедрения было проведено более 35 встреч и консультаций с заинтересованными сторонами и другими консультативными органами.

Выводы Совета по МСФО из обзора по итогам внедрения:

На основании анализа доказательств, собранных в ходе Обзора после внедрения, Совет по МСФО пришел к выводу, что требования МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 11 и МСФО (IFRS) 12 работают так, как было задумано. В частности, Совет по МСФО пришел к выводу, что стандарты соответствуют своим целям и о том, что:

- МСФО 10 - использование модели контроля в качестве единой основы для консолидации, включая руководство по применению этой модели к ситуациям, в которых компании может быть сложно оценить контроль, позволяет компаниям определить, контролируют ли они другую компанию.

- МСФО 11 - классификация совместного соглашения на основе прав и обязательств сторон - обеспечивает точное представление доли участия организации в совместном соглашении. МСФО (IFRS) 11 устраняет прежние препятствия для составления финансовой отчетности, которые классифицировали соглашения о совместной деятельности на основе правовой структуры и позволяли компании выбирать способ учета совместно контролируемых предприятий.

- МСФО 12 - информация, требуемая МСФО 12, позволяет пользователям финансовой отчетности оценить характер и риски, связанные с долями участия компании в других компаниях, включая дочерние компании, соглашения о совместной деятельности, ассоциированные и структурированные компании, а также влияние этих долей участия на финансовое положение, финансовые результаты деятельности и движение денежных средств компании.

- не возникло непредвиденных затрат при применении или исполнении требований МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 11 и МСФО (IFRS) 12, а также при использовании или аудите информации, которую стандарт требует от компании предоставлять.

## Обзор после внедрения

Подготовка обзора после внедрения является обязательным этапом процесса, проводимого Фондом МСФО. Совет по МСФО обязан проводить обзор после внедрения каждого нового стандарта финансовой отчетности МСФО или существенной поправки к стандарту финансовой отчетности МСФО. Такие обзоры помогают Совету по МСФО оценить влияние требований на пользователей финансовой отчетности, составителей и аудиторов.

В Руководстве по надлежащей правовой процедуре Фонда МСФО говорится, что обзор после внедрения состоит из двух этапов:

- первый этап, который включает в себя определение и оценку вопросов, подлежащих рассмотрению, которые затем становятся предметом публичного обсуждения в рамках запроса информации.

- второй этап, на котором Совет по МСФО рассматривает ответы на запрос информации вместе с информацией, собранной в ходе других консультационных и исследовательских мероприятий. Такие мероприятия включают встречи с заинтересованными сторонами и обзор соответствующих исследований, включая научную литературу, о влиянии применения стандарта МСФО на финансовую отчетность.

Обзор по итогам внедрения завершается формированием выводов, которые делает Совет по МСФО, и изложением шагов, которые он планирует предпринять в последующем, если таковые имеются, в результате обзора.

## Цель обзора по итогам внедрения

При проведении обзора по итогам внедрения Совет по МСФО стремится оценить следующее:

- составляет ли организация, применяющая требования стандарта МСФО, финансовую отчетность, которая достоверно отражает финансовое положение и результаты деятельности организации, и помогает ли эта информация пользователям финансовой отчетности принимать обоснованные экономические решения;
- в каких областях стандарта МСФО по бухгалтерскому учету возникают проблемы;
- могут ли какие-либо области стандарта МСФО привести к ненадлежащему применению; и
- какие непредвиденные затраты могут возникнуть при применении или обеспечении соблюдения требований стандарта МСФО, а также при использовании или аудите информации, которую стандарт МСФО требует от компании предоставить.

## Цели Совета по МСФО при выпуске МСФО 10, МСФО 11 и МСФО 12

Целями Совета по МСФО при выпуске МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 11 и МСФО (IFRS) 12 являлись:

- разработка модели контроля в качестве единой основы для консолидации и надежное руководство по применению этой модели контроля в ситуациях, в которых компании было трудно оценить контроль;
- установление принципа учета для отражения прав и обязательств, возникающих у сторон в результате их участия в совместной деятельности; и
- предоставление возможности пользователям финансовой отчетности оценить характер и риски, связанные с долями участия компании в других компаниях, включая дочерние компании, совместные соглашения, ассоциированные и структурированные компании; а также оценка влияние этих долей участия на финансовое положение, финансовые результаты деятельности и движение денежных средств компании.

## Дополнение к решениям по обновленной повестке дня Комитета по разъяснениям международной финансовой отчетности

Принципал против агента: Дистрибьютор программного обеспечения (МСФО (IFRS) 15 "Выручка по договорам с покупателями")

Опубликовано в мае 2022 года

Комитет получил запрос о том, является ли дистрибьютор лицензий на программное обеспечение принципалом или агентом при применении МСФО (IFRS) 15. В схеме, описанной в запросе:

а. торговый посредник имеет дистрибьюторское соглашение с производителем программного обеспечения, которое:

i. дает посреднику право предоставлять (продавать) стандартные лицензии производителя на программное обеспечение клиентам;

ii. требует, чтобы торговый посредник предоставлял предпродажные консультации каждому клиенту - до продажи лицензий на программное обеспечение - для определения типа и количества лицензий на программное обеспечение, которые будут соответствовать потребностям клиента; и

iii. предоставляет торговому посреднику свободу действий при установлении цен на лицензии на программное обеспечение для продажи клиентам.

б. если клиент решает:

i. не покупать никаких лицензий на программное обеспечение, он ничего не платит. Торговый посредник и клиент не заключают соглашение.

ii. купить определенный тип и количество лицензий на программное обеспечение, торговый посредник договаривается с заказчиком о цене продажи, размещает заказ у производителя программного обеспечения от имени заказчика (и платит производителю) и выставляет заказчику счет по согласованной цене.

с. Производитель программного обеспечения предоставляет заказчику заказанные лицензии на программное обеспечение, выданные на имя заказчика, через портал программного обеспечения и ключ, необходимый для активации. Производитель программного обеспечения и заказчик заключают соглашение, в котором указывается право заказчика на использование программного обеспечения, гарантия на функциональность программного обеспечения и срок действия лицензии.

д. Если торговый посредник советует заказчику заказать неправильный тип или количество лицензий на программное обеспечение (которое не соответствует потребностям заказчика), заказчик может не принять лицензии. Торговый посредник не может вернуть непринятые лицензии производителю программного обеспечения или продать их другому клиенту.

## Применимые требования МСФО (IFRS) 15 - Принципиальные и агентские соображения

В пунктах В34-В38 изложена схема определения того, является ли организация принципалом или агентом. Когда другая сторона участвует в предоставлении товаров или услуг покупателю, организация определяет, является ли характер ее обещания обязательством к исполнению - предоставить указанные товары или услуги самостоятельно (организация является принципалом) или организовать предоставление этих товаров или услуг другой стороной (организация является агентом).

В пункте В34А говорится, что определение характера своего обещания требует от организации:

- a. определить конкретные товары или услуги, которые должны быть предоставлены клиенту. Указанный товар или услуга – это отдельный товар или услуга (или отдельный набор товаров или услуг), которые должны быть предоставлены покупателю (пункт В34); и
- b. оценить, контролирует ли она каждый указанный товар или услугу до передачи этого товара или услуги покупателю.

Организация является принципалом, если она контролирует указанный товар или услугу до передачи этого товара или услуги покупателю (пункт В35). Организация, являющаяся агентом, не контролирует указанный товар или услугу, предоставленную другой стороной, до передачи этого товара или услуги покупателю (пункт В36).

### **Обозначение определенных товаров или услуг, которые должны быть предоставлены покупателю**

Первым шагом в определении определенных товаров или услуг, которые должны быть предоставлены покупателю, является оценка товаров или услуг, обещанных в договоре с покупателем. В договоре с покупателем обычно прямо указываются товары или услуги, которые организация обещает предоставить покупателю. Однако договор может также включать обещания, которые подразумеваются обычной деловой практикой организации, опубликованной политикой или конкретными заявлениями, если на момент заключения договора эти обещания создают у покупателя обоснованное ожидание того, что организация передаст покупателю товар или услугу (пункт 24).

Оценив товары или услуги, обещанные в договоре с покупателем, организация затем определяет, применяя пункты 27-30, каждый отдельный товар или услугу (или отдельный набор товаров или услуг), которые должны быть предоставлены покупателю.

### **Оценка того, контролирует ли организация каждый отдельный товар или услугу до передачи этого товара или услуги покупателю**

Когда другая сторона участвует в предоставлении товаров или услуг покупателю, в пункте В35А изложены обстоятельства, при которых организация является принципалом, одним из которых является получение организацией контроля над товаром или другим активом от другой стороны, который она затем передает покупателю. Контроль над активом означает способность направлять использование и получать практически все оставшиеся выгоды от актива; контроль включает способность препятствовать другим организациям направлять использование и получать выгоды от актива (пункт 33).

В пункте В37 изложены показатели, помогающие организации определить, является ли она принципалом или агентом. Такие показатели включают, но не ограничиваются: (a) основную ответственность за выполнение обещания предоставить указанный товар или услугу; (b) инвентарный риск до передачи

указанного товара или услуги покупателю или после передачи контроля покупателю; и (с) свободу действий при установлении цены на указанный товар или услугу. Эти показатели могут быть более или менее значимыми для оценки контроля в зависимости от характера указанного товара или услуги и условий договора, и разные показатели могут представлять более убедительные доказательства в разных договорах (пункт В37А).

## Применение МСФО (IFRS) 15 к схеме фактов, описанных в запросе

Определение определенных товаров или услуг, которые должны быть предоставлены клиенту

В схеме, описанной в запросе, договор торгового посредника с клиентом включает прямое обещание предоставить клиенту определенный тип и количество стандартных лицензий на программное обеспечение.

Комитет отметил, что предпродажные консультации, которые предоставляет посредник в соответствии с дистрибьюторским соглашением между производителем программного обеспечения и посредником, не являются подразумеваемым обещанием в договоре с клиентом. На момент заключения договора с клиентом торговый посредник уже предоставил консультацию. Торговый посредник больше не будет предоставлять консультации, а уже предоставленные консультации не будут переданы заказчику после заключения договора. Следовательно, на момент заключения договора с клиентом у клиента нет обоснованных ожиданий, что посредник передаст клиенту товар или услугу, кроме стандартных лицензий на программное обеспечение.

Соответственно, Комитет пришел к выводу, что в схеме, описанной в запросе, обещанным товаром в договоре посредника с клиентом являются стандартные лицензии на программное обеспечение. Поскольку стандартные лицензии на программное обеспечение являются единственным обещанным товаром в договоре с клиентом, они представляют собой отдельный товар, который должен быть предоставлен клиенту. Таким образом, эти лицензии являются определенными товарами, которые должны быть предоставлены покупателю, как описано в пункте В34А(а).

*Оценка того, контролирует ли торговый посредник стандартные лицензии на программное обеспечение до их передачи покупателю*

В схеме фактов, описанной в запросе, торговый посредник оценивает, получает ли он контроль над стандартными лицензиями на программное обеспечение от производителя программного обеспечения до их передачи покупателю. Такая оценка контроля требует рассмотрения конкретных фактов и обстоятельств, которые включают условия договоров между посредником и заказчиком, посредником и производителем программного обеспечения, а также производителем программного обеспечения и заказчиком.

Если после применения принципов и требований в отношении контроля в МСФО (IFRS) 15 неясно, является ли дистрибьютор принципалом или агентом, дистрибьютор рассматривает показатели в пункте В37 при оценке того, получает ли он контроль над стандартными лицензиями на программное обеспечение от

производителя программного обеспечения до их передачи покупателю. В схеме фактов, описанной в запросе, Комитет отметил, что:

a. лицензии на программное обеспечение, предоставляемые заказчику, существуют только после того, как торговый посредник размещает заказ у производителя программного обеспечения, а производитель программного обеспечения выдает лицензии на программное обеспечение на имя заказчика. Производитель программного обеспечения несет ответственность за функциональность программного обеспечения, а также за выдачу и активацию лицензий. Поэтому производитель программного обеспечения несет ответственность в этих отношениях за выполнение обещания предоставить лицензии заказчику (пункт B37(a)).

b. Торговый посредник - это сторона, которая взаимодействует с клиентом до и после предоставления ему лицензий на программное обеспечение, принимая на себя ответственность за непринятые лицензии. Поэтому торговый посредник несет ответственность в этих отношениях за выполнение обещания предоставить лицензии заказчику (пункт B37(a)).

c. Торговый посредник не получает пул лицензий на программное обеспечение до заключения договора с клиентом и не может, например, направить лицензии на программное обеспечение другому клиенту. Поэтому торговый посредник не несет инвентарного риска до предоставления лицензий заказчику, но затем несет инвентарный риск, пока заказчик не примет лицензии (пункт B37(b)).

d. торговый посредник имеет свободу действий при установлении цены на лицензии на программное обеспечение (пункт B37(c)). Свобода ценообразования может быть менее значимой для оценки контроля, если, например, рынок лицензий на программное обеспечение таков, что торговый посредник, по сути, имеет ограниченную гибкость в установлении цены.

Комитет отметил, что вывод о том, является ли дистрибьютор принципалом или агентом, зависит от конкретных фактов и обстоятельств, включая условия соответствующих договоров. Дистрибьютор будет применять суждение при проведении общей оценки того, является ли он принципалом или агентом, включая рассмотрение значимости показателей для оценки контроля и степени, в которой они обеспечивают доказательство контроля над стандартными лицензиями на программное обеспечение до их передачи клиенту, в контексте системы и требований, изложенных в пунктах B34-B38 МСФО (IFRS) 15.

Комитет также отметил, что торговый посредник будет раскрывать (a) существенную информацию об учетной политике в соответствии с МСФО (IAS) 1 "Представление финансовой отчетности" и (б) информацию, требуемую МСФО (IFRS) 15, в том числе о своих обязательствах к исполнению (пункт 119) и суждениях, сделанных при применении МСФО (IFRS) 15, которые существенно влияют на определение суммы и сроков выручки по договорам с покупателями (пункт 123).

Комитет пришел к выводу, что принципы и требования МСФО обеспечивают достаточную основу для того, чтобы торговый посредник мог определить, является ли он принципалом или агентом в отношении стандартных лицензий на

программное обеспечение, предоставленных покупателю. В связи с этим Комитет решил не включать в план работы проект по разработке стандартов.

<https://www.ifrs.org/news-and-events/updates/ifric/2022/ifric-update-april-2022/>

## Отрицательные баллы за автомобили с низким уровнем выбросов (МСФО (IAS) 37 "Резервы, условные обязательства и условные активы")

Опубликовано в июле 2022 года

Комитет получил запрос о том, приводят ли конкретные меры по стимулированию сокращения выбросов углекислого газа автомобилями к возникновению обязательств, соответствующих определению обязательства в МСФО (IAS) 37.

### *Запрос*

В запросе описывались правительственные меры, применяемые к компаниям, которые производят или импортируют легковые автомобили для продажи на определенном рынке. Согласно этим мерам, предприятия получают положительные баллы, если в течение календарного года они произвели или импортировали автомобили, средний уровень выбросов топлива которых ниже установленного правительством целевого показателя. Организации получают отрицательные баллы, если в этом году они произвели или импортировали транспортные средства, средние выбросы топлива которых превышают целевой показатель.

Меры требуют, чтобы организация, получающая отрицательные баллы в течение одного года, устранила эти отрицательные баллы путем получения и сдачи положительных баллов. Организация может получить положительные баллы либо путем их покупки у другой организации, либо путем их самостоятельной генерации в следующем году (путем производства или импорта большего количества автомобилей с низким уровнем выбросов). Если организация не сможет ликвидировать свои отрицательные баллы, правительство может наложить на нее санкции. Эти санкции не потребуют уплаты штрафов или пеней, или какого-либо другого оттока ресурсов, воплощающих экономические выгоды, но могут лишить предприятие возможностей в будущем, например, ограничив его доступ на рынок.

В запросе рассматривалась позиция организации, которая произвела или импортировала автомобили со средним уровнем выбросов топлива, превышающим установленный правительством целевой показатель, и задавался вопрос, имеет ли такая организация текущее обязательство, соответствующее определению обязательства в МСФО (IAS) 37.

### Применимые требования

Пункт 10 МСФО (IAS) 37:

а. определяет обязательство как "текущее обязательство организации, возникающее в результате прошлых событий, погашение которого, как ожидается,

приведет к оттоку из организации ресурсов, заключающих в себе экономические выгоды”;

b. различает юридические обязательства (которые вытекают из договора, законодательства или иного действия закона) и конклюдентные обязательства (которые вытекают из действий организации); и

c. определяет обязывающее событие как "событие, создающее юридическое или конструктивное обязательство, в результате которого у организации нет реальной альтернативы погашению этого обязательства”.

Организация не имеет реальной альтернативы погашению обязательства только в том случае, если погашение может быть обеспечено принудительно по закону или, в случае конструктивного обязательства, если действия организации создали у других сторон обоснованные ожидания того, что организация выполнит обязательство (пункт 17 МСФО (IAS) 37).

Комитет отметил, что при определении наличия обязательства организация, описанная в запросе, должна рассмотреть:

a. приведет ли погашение обязательства по устранению отрицательных баллов к оттоку ресурсов, заключающих в себе экономические выгоды;

b. какое событие создает текущее обязательство по устранению отрицательных баллов; и

c. нет ли у организации реалистичной альтернативы погашению обязательства.

#### Выводы Комитета

##### *Отток ресурсов, воплощающих экономические выгоды*

Организация может погасить обязательство по ликвидации отрицательных баллов либо путем покупки баллов у другой организации, либо путем самостоятельного генерирования положительных баллов в следующем году. Комитет пришел к выводу, что любой из методов урегулирования обязательства приведет к оттоку ресурсов, воплощающих экономические выгоды. Эти ресурсы представляют собой положительные баллы, которые организация сдала бы для устранения отрицательного сальдо. В противном случае организация могла бы использовать самостоятельно созданные положительные баллы для других целей - например, для продажи другим организациям с отрицательными баллами.

##### Событие, которое создает текущее обязательство

Определение обязательства в МСФО (IAS) 37 требует, чтобы организация имела "текущее обязательство ... возникшее в результате прошлых событий". Пункт 19 МСФО (IAS) 37 добавляет, что определению обязательства отвечают только те обязательства, которые возникли в результате прошлых событий и существуют независимо от будущих действий организации. Две интерпретации МСФО (IAS) 37 содержат дополнительные требования - в них рассматриваются конкретные виды государственных сборов и указывается, какие события приводят к возникновению текущего обязательства по этим видам сборов:

а. Разъяснение КРМФО (IFRIC) 6 " Обязательства, возникающие в связи с деятельностью на специфическом рынке – отработавшее электрическое и электронное оборудование" рассматривает плату за расходы на утилизацию отходов. Законодательство связывает это начисление с участием организации на определенном рынке в определенный период. Вывод в Разъяснении КРМФО (IFRIC) 6 заключается в том, что обязательство возникает, когда организация осуществляет деятельность, с которой связан обязательный платеж.

б. Разъяснение КРМФО (IFRIC) 21 " Обязательные платежи" рассматривает обязательные платежи, взимаемые правительствами. Согласно выводу в Разъяснении КРМФО (IFRIC) 21, событием, приводящим к возникновению обязательства по уплате обязательного платежа, является деятельность, которая приводит к уплате обязательного платежа, как это определено в применимом законодательстве.

В схеме, описанной в запросе, деятельность, которая вызывает требование об устранении отрицательных баллов (или, другими словами, деятельность, с которой меры связывают это требование), – это производство или импорт транспортных средств со средним уровнем выбросов топлива, превышающим целевой показатель правительства. Если в течение календарного года организация произвела или импортировала транспортные средства со средними выбросами топлива, превышающими целевой показатель правительства, то обязательство:

а. возникло в результате прошлых событий.

б. существует независимо от будущих действий организации (будущего ведения ее бизнеса). Будущие действия организации будут определять только способ, с помощью которого организация погасит свое настоящее обязательство – купит ли она положительные кредиты у другой организации или сама создаст положительные баллы путем производства или импорта большего количества автомобилей с низким уровнем выбросов.

Поэтому Комитет пришел к выводу, что при описанной в запросе схеме действий деятельность, которая приводит к возникновению настоящего обязательства, заключается в производстве или импорте транспортных средств, выбросы топлива которых, усредненные по всем транспортным средствам, произведенным или импортированным в этом календарном году, превышают установленный правительством целевой показатель.

Комитет отметил, что текущее обязательство может возникнуть в любую дату в течение календарного года (на основе производственной или импортной деятельности организации до этой даты), а не только в конце календарного года.

Отсутствие реалистичной альтернативы урегулированию обязательства

Комитет пришел к выводу, что меры, описанные в запросе, могут привести к возникновению юридического обязательства:

а. обязательства, возникающие в соответствии с этими мерами, вытекают из действия закона; и

б. санкции, которые правительство может наложить в соответствии с этими мерами, будут являться механизмом, с помощью которого урегулирование может быть принудительным по закону.

Организация будет иметь юридическое обязательство, которое может быть исполнено по закону, если принятие возможных санкций за неурегулирование не является реалистичной альтернативой для этой организации.

Комитет отметил, что определение того, является ли принятие санкций реалистичной альтернативой для организации, требует суждения - вывод будет зависеть от характера санкций и конкретных обстоятельств организации.

Возможность возникновения конклюдентного обязательства

Комитет пришел к выводу, что если организация определит, что у нее нет юридического обязательства устранить свои отрицательные баллы, то ей необходимо будет рассмотреть вопрос о том, есть ли у нее конклюдентное обязательство сделать это. Конклюдентное обязательство может возникнуть, если оно:

а. в течение календарного года производил или импортировал транспортные средства со средним уровнем выбросов топлива, превышающим установленный правительством целевой показатель; и

б. предпринял действия, которые создают у других сторон обоснованные ожидания, что он устранил возникшие отрицательные баллы - например, сделал достаточно конкретное текущее заявление о том, что он это сделает.

Другие требования МСФО (IAS) 37

В запросе был задан только вопрос о том, приводят ли меры правительства к возникновению обязательств, соответствующих определению обязательства в МСФО (IAS) 37. Комитет отметил, что, выявив такое обязательство, организация будет применять другие требования МСФО (IAS) 37 для определения способа оценки обязательства. Комитет не обсуждал эти другие требования.

Комитет пришел к выводу, что принципы и требования Стандартов МСФО по бухгалтерскому учету обеспечивают достаточную основу для того, чтобы организация могла определить, есть ли у нее обязательство, соответствующее определению обязательства в МСФО (IAS) 37, в ситуации, описанной в запросе. Соответственно, Комитет решил не добавлять проект по разработке стандартов в план работы.

**Специализированная компания по целевым слияниям и поглощениям (SPAC): Классификация публичных акций как финансовых обязательств или капитала (МСФО (IAS) 32 " Финансовые инструменты: представление информации")**

Опубликован в июле 2022 года

Комитет получил запрос о том, классифицирует ли специализированная компания по целевым слияниям и поглощениям (SPAC) при применении МСФО (IAS) 32

выпущенные ею публичные акции как финансовые обязательства или долевые инструменты. SPAC – это зарегистрированная на бирже компания, созданная для приобретения еще не идентифицированной компании-цели.

В запросе описана SPAC, которая выпускает два класса акций: акции учредителей (Класс А) и публичные акции (Класс Б). Акционеры класса В:

- a. имеют индивидуальное договорное право требовать возмещения стоимости своих акций, если акционеры SPAC одобряют приобретение целевой компании.
- b. получают компенсацию, если SPAC ликвидируется. SPAC ликвидируется, если в течение определенного периода не будет приобретена целевая компания.
- c. вместе с акционерами класса А имеют договорное право продлить срок действия SPAC на неопределенный срок, если целевая компания не будет приобретена.

В запросе был задан вопрос о влиянии договорного права акционеров продлить срок действия SPAC на неопределенный срок на классификацию акций класса В, в частности, считается ли решение акционеров о продлении срока действия SPAC находящимся под контролем SPAC. Такая оценка необходима для определения того, имеет ли SPAC безусловное право избежать поставки денежных средств или другого финансового актива для погашения договорного обязательства.

Комитет отметил, что МСФО (IAS) 32 не содержит требований к тому, как оценить, рассматривается ли решение акционеров как решение организации. Комитет признал, что аналогичные вопросы о решениях акционеров возникают и в других обстоятельствах. Оценка того, рассматривается ли решение акционеров как решение организации, была определена как один из практических вопросов, которые Совет по международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) будет рассматривать в рамках своего проекта "Финансовые инструменты с характеристиками капитала" (FICE). Комитет пришел к выводу, что вопрос, описанный в запросе, сам по себе является слишком узким, чтобы Совет по МСФО или Комитет могли решить его экономически эффективным образом. Вместо этого Совету по МСФО следует рассмотреть данный вопрос в рамках более широкого обсуждения проекта FICE. По этим причинам Комитет решил не добавлять в план работы проект по установлению стандартов. Тем не менее, Комитет отметил важность раскрытия SPAC в примечаниях к финансовой отчетности информации о классификации публичных акций.

## Передача страхового покрытия по группе аннуитетных договоров (МСФО 17 Договоры страхования)

*Опубликовано в июле 2022 года*

Комитет получил запрос о группе договоров аннуитета. В запросе спрашивалось, как организация определяет сумму маржи за обслуживание по договору для признания в составе прибыли или убытка за период в связи с передачей страхового покрытия для выживания в этом периоде.

Модель факта

В запросе описывалась группа договоров аннуитета, по которым страхователь каждого договора:

- a. платит премию вперед и не имеет права отменить договор или потребовать возврата денег;
- b. получает периодический платеж с начала аннуитетного периода до тех пор, пока страхователь остается в живых (например, фиксированную сумму в размере 100 у.е. за каждый год, когда страхователь остается в живых); и
- c. не получает никаких других услуг по договору (например, никаких других видов страхового покрытия или услуг по возврату инвестиций).

В схеме фактов упоминаются группы договоров, по которым аннуитетный период начинается сразу после заключения договора ("немедленный аннуитет"), а также те, по которым аннуитетный период начинается в определенную дату после заключения договора ("отложенный аннуитет") – например, договор, заключенный в 2022 году, по которому аннуитетный период начинается в 2042 году.

#### Применимые требования МСФО (IFRS) 17

Пункт 44(е) МСФО (IFRS) 17 требует, чтобы организация скорректировала балансовую стоимость маржи договорных услуг на сумму, признанную в качестве дохода от страхования в связи с передачей услуг по договору страхования в отчетном периоде. Организация определяет эту сумму путем распределения маржи договорных услуг на текущий и оставшийся период покрытия с применением пункта B119 МСФО (IFRS) 17.

Пункт B119 МСФО (IFRS) 17 гласит, что организация признает в прибыли или убытке в каждом периоде сумму маржи договорных услуг, отражающую услуги по договору страхования, оказанные по группе договоров страхования в этом периоде. Сумма определяется путем:

- a. идентификации единиц покрытия в группе. Количество единиц покрытия в группе – это количество услуг по договору страхования, предоставляемых договорами в группе, определяемое путем рассмотрения для каждого договора количества выплат, предоставляемых по договору, и его ожидаемого периода покрытия.
- b. распределения маржи договорных услуг на конец периода поровну между каждой единицей покрытия, предоставленной в текущем периоде и ожидаемой к предоставлению в будущем.
- c. признания в составе прибыли или убытка суммы, отнесенной на единицы покрытия, предоставленной в данном периоде.

Определение услуг по договору страхования в Приложении А к МСФО 17 описывает страховое покрытие как "покрытие на случай наступления страхового случая". Страховой случай определяется как "неопределенное будущее событие, покрываемое договором страхования, которое создает страховой риск".

#### Методы применения требований к схеме фактов

Требование устанавливает два метода определения для каждого договора в группе количества выгод от страховой защиты, предоставленных в текущем периоде и ожидаемых к предоставлению в будущем.

#### Метод 1

Текущий период	Ожидаемое предоставление в будущем
Определяется на основе аннуитетного платежа, на который страхователь может обоснованно претендовать в текущем периоде.	Определяется на основе текущей стоимости аннуитетных платежей, которые, как ожидается, страхователь сможет обоснованно потребовать в будущем до конца периода покрытия (остаток ожидаемых будущих аннуитетных платежей на конец текущего периода).

#### Метод 2

Текущий период	Ожидаемое предоставление в будущем
Определяется на основе общей суммы: (i) аннуитетного платежа, который страхователь может обоснованно потребовать в текущем периоде, и (ii) приведенной стоимости аннуитетных платежей, которые страхователь, как ожидается, сможет обоснованно потребовать в будущем до конца периода покрытия (остаток ожидаемых будущих аннуитетных платежей на конец текущего периода).	Определяется на основе текущей стоимости остатков ожидаемых будущих аннуитетных платежей на начало каждого будущего периода до конца периода покрытия.

### Применение пункта B119 МСФО (IFRS) 17

Применяя пункт B119(а) МСФО (IFRS) 17, организация:

а. определяет услуги по договору страхования, которые должны быть предоставлены в рамках группы договоров. В схеме фактов, описанной в запросе, страховое покрытие на случай выживания является единственной услугой по договору страхования, предоставляемой в рамках группы договоров.

b. рассматривает ожидаемый период покрытия для каждого договора в группе. В схеме, описанной в запросе, ожидаемый период покрытия будет отражать ожидания организации относительно того, как долго страхователь проживет.

c. рассматривает количество выплат, предоставляемых по каждому договору в группе.

МСФО (IFRS) 17 не предписывает метод определения количества выплат, предоставляемых по договору. Вместо этого организация должна использовать метод, отвечающий принципу, изложенному в пункте B119, который заключается в отражении услуг по договору страхования, оказанных в каждом периоде. При выборе метода, отвечающего этому принципу, организация рассматривает (a) выгоды, предоставленные страхователю по договору в отношении оказанных услуг по договору страхования, и (b) когда эти выгоды были предоставлены. Различные методы могут соответствовать этому принципу в зависимости от фактов и обстоятельств.

В фактической модели, описанной в запросе, условия договора аннуитета предоставляют страхователю право требовать периодическую сумму (100 у.е. в примере) с начала аннуитетного периода до тех пор, пока страхователь остается в живых. Следовательно, Комитет отметил, что:

a. выгоды, предоставляемые страхователю по договору в отношении страхового покрытия на случай дожития, заключаются в праве страхователя требовать периодическую сумму до тех пор, пока он остается в живых. Страхователь также получает выгоду от передачи организации риска, связанного с неопределенностью в отношении того, как долго он проживет. Однако МСФО (IFRS) 17 требует, чтобы организация учитывала этот страховой риск в корректировке риска нефинансового риска отдельно от маржи договорных услуг.

b. выгоды в виде возможности требовать периодическую сумму предоставляются страхователю в каждый год дожития страхователя с начала аннуитетного периода:

i. страхователь не имеет права требовать сумму за выживание в периоды до начала периода аннуитета. Организация принимает на себя страховой риск с момента заключения договора, но не предоставляет страхователю никаких выгод в виде сумм, которые могут быть востребованы до начала периода аннуитета. Пункты BC140–BC141 Оснований для выводов по МСФО (IFRS) 17 объясняют, что организация может принимать страховой риск до того, как она обязана оказать услугу страхового покрытия.

ii. выживание в одном году не дает страхователю права требовать суммы, компенсирующие выживание в последующие годы; то есть право страхователя требовать суммы в последующие годы зависит от того, выживет ли страхователь в эти последующие годы.

## Заключение Комитета

Комитет пришел к выводу, что при применении МСФО (IFRS) 17 для определения количества выгод от страхового покрытия на дожитие, предоставляемого по каждому договору аннуитета, метод, основанный на:

а. сумме аннуитетного платежа, на которую страхователь может обоснованно претендовать (Метод 1), соответствует принципу пункта В119 МСФО (IFRS) 17, согласно которому отражение страхового покрытия, предоставляемого в каждом периоде, осуществляется путем:

i. отнесения количества выплат только к периодам, в которых может произойти страховой случай (выживание страхователя), в результате чего страхователь имеет право предъявить действительное требование; и

ii. согласование количества выплат, предоставляемых в период, с суммой, которую страхователь может обоснованно потребовать, если в этот период произойдет страховой случай.

б. приведенная стоимость ожидаемых будущих аннуитетных платежей (Метод 2) не соответствует принципу пункта В119 МСФО 17 об отражении страхового покрытия, предоставляемого в каждом периоде, поскольку:

i. относит количество выплат к периодам, в которых страховой случай не наступает (например, к периоду отсрочки по договору аннуитета с отсрочкой платежа); и

ii. искажает количество выплат, предоставляемых в период, путем учета сумм, которые страхователь может потребовать и получить только в будущих периодах.

Запрос касался только признания маржи за обслуживание по договору в составе прибыли или убытка. По договорам аннуитета, описанным в запросе, организация принимает страховой риск, связанный с неопределенностью относительно того, как долго проживет страхователь. Комитет отметил, что организация будет применять другие требования МСФО (IFRS) 17 для признания в составе прибыли или убытка отдельно от маржи договорного обслуживания - корректировки риска на нефинансовый риск. Корректировка на риск нефинансового риска представляет собой компенсацию, которую организация требует за принятие на себя неопределенности в отношении суммы и времени денежных потоков, возникающих в результате нефинансового риска. Комитет не обсуждал эти другие требования.

По группе аннуитетных договоров организация может предоставлять держателям полисов другие услуги по договору страхования в дополнение к страховому покрытию на случай дожития - например, страховое покрытие на случай смерти в период отсрочки или услуги по возврату инвестиций. Вывод, сделанный в данном решении повестки дня, применяется к страховому покрытию на случай выживания, независимо от других предоставляемых услуг. Если договоры предоставляют другие услуги по договору страхования, организация также должна будет рассмотреть схему передачи этих услуг страхователю.

Комитет пришел к выводу, что принципы и требования стандартов МСФО по бухгалтерскому учету обеспечивают адекватную основу для эмитента группы

аннуитетных договоров, описанных в запросе, для определения суммы маржи договорных услуг, которую следует признать в составе прибыли или убытка за период в связи с передачей страхового покрытия на выживание в этом периоде. Соответственно, Комитет решил не добавлять проект по установлению стандартов в план работы.

<https://www.ifrs.org/news-and-events/updates/ifric/2022/ifric-update-june-2022/>

Подготовлено на основании информации:

<https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2022/06/post-implementation-review-of-ifrs-10-ifrs-11-and-ifrs-12-conclusion/>

<https://www.ifrs.org/news-and-events/updates/ifric/2022/ifric-update-april-2022/>

<https://www.ifrs.org/news-and-events/updates/ifric/2022/ifric-update-june-2022/>

Подробнее информацию по статусу и срокам реализации активных и новых проектов Совета МСФО смотрите <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/>

# Контактная информация

Материал подготовлен  
Комитетом по содействию  
внедрению МСФО

Костян Денис Михайлович  
Руководитель

[ifrs@audit-ap.by](mailto:ifrs@audit-ap.by)