

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 8

Сфера применения МСФО (IFRS) 2

Ссылки:

- МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»,
- МСФО (IFRS) 2 «Платеж, основанный на акциях».

Исходная информация

- 1 МСФО (IFRS) 2 применяется в отношении операций выплат, основанных на акциях, при которых предприятие получает или приобретает товары или услуги. Понятие "товары" включает запасы, расходные материалы, основные средства, нематериальные активы и другие нефинансовые активы (пункт 5 МСФО (IFRS) 2). Соответственно, помимо отдельных видов операций, исключенных из сферы применения этого стандарта, МСФО (IFRS) 2 применяется для учета всех операций, в результате которых предприятие получает нефинансовые активы или услуги в качестве возмещения за выпуск долевых инструментов предприятия. МСФО (IFRS) 2 также применяется для учета всех операций, в результате которых возникают обязательства предприятия в отношении полученных товаров или услуг, основанных на цене (или стоимости) акций или иных долевых инструментов предприятия.
- 2 Однако в некоторых случаях подтверждение фактического (или будущего) получения товаров или услуг затруднительно. Например, предприятие может без возмещения предоставить свои акции благотворительной организации. Как правило, идентификация конкретных товаров или услуг, полученных в результате такой операции, невозможна. Аналогичные ситуации могут иметь место в результате операций с другими сторонами.
- 3 МСФО (IFRS) 2 предусматривает оценку операций, при которых выплаты, основанные на акциях, осуществляются в пользу работников, на основе справедливой стоимости таких выплат на дату возникновения взаимных обязательств (пункт 11 МСФО (IFRS) 2)*. Таким образом, предприятие не обязано измерять непосредственно справедливую стоимость услуг, предоставленных работником.
- 4 В отношении операций, при которых выплаты, основанные на акциях, осуществляются в пользу лиц, которые не являются работниками предприятия, МСФО (IFRS) 2 содержит опровержимое допущение о том, что справедливая стоимость полученных товаров или услуг может быть надежно измерена. В таких ситуациях МСФО (IFRS) 2 предусматривает измерение операций по справедливой стоимости товаров или услуг на дату получения товаров предприятием или на дату предоставления услуг контрагентом (пункт 13 МСФО (IFRS) 2). Таким образом, делается базовое допущение о том, что предприятие может идентифицировать товары или услуги, полученные от сторон, которые не являются работниками предприятия. В связи с этим возникает вопрос о применении указанного МСФО (IFRS) в случае невозможности идентифицировать товары или услуги. В результате возникают и дальнейшие вопросы: если предприятие осуществило выплату, основанную на акциях, и полученное идентифицируемое возмещение (если таковое имеется) оказывается меньше справедливой стоимости выплат, основанных на акциях, свидетельствует ли такая ситуация о том, что товары или услуги были получены, несмотря на тот факт, что они не могут быть идентифицированы, и, следовательно, должен ли применяться МСФО (IFRS) 2?
- 5 Необходимо отметить, что формулировка «справедливая стоимость платежа, основанного на акциях» относится к справедливой стоимости конкретного платежа, основанного на акциях. Например, законодательство может предусматривать выпуск предприятием некоторой доли акций в пользу граждан определенного государства с условием, что такие акции могут быть переданы только гражданам этого государства. Такие ограничения на обращение акций могут повлиять на их справедливую стоимость и, соответственно, справедливая стоимость таких акций может быть ниже справедливой стоимости аналогичных акций, которые выпускаются без такого ограничения. В таком случае, если вопрос из пункта 4 возникает в отношении акций, ограниченных в обращении, будет ли формулировка «справедливая стоимость платежа, основанного на акциях» относиться к справедливой стоимости таких акций, а не к справедливой стоимости других акций, не ограниченных в обращении?

* Согласно МСФО (IFRS) 2, понятие «работники» включает и иных лиц, предоставляющих аналогичные услуги

Сфера применения

- 6 МСФО (IFRS) 2 применяется для учета операций, в результате которых предприятие или акционеры предприятия предоставляют долевые инструменты[†] или принимают обязательство передать денежные средства или другие активы в сумме, основанной на цене (или стоимости) акций или других долевых инструментов предприятия. Настоящее разъяснение применяется в отношении таких операций, в результате которых полученное (или причитающееся к получению) идентифицируемое возмещение, включая денежные средства и справедливую стоимость идентифицируемого неденежного возмещения (если таковое имеется), оказывается меньше справедливой стоимости предоставленных долевых инструментов или принятого обязательства. Однако настоящее разъяснение не распространяется на операции, исключенные из сферы применения МСФО (IFRS) 2 в соответствии с пунктами 3–6 указанного МСФО (IFRS).

Вопрос

- 7 Вопрос, рассматриваемый в настоящем разъяснении, заключается в том, применяется ли МСФО (IFRS) 2 для учета операций, в отношении которых предприятие не может идентифицировать некоторые или все полученные товары или услуги.

Консенсус

- 8 МСФО (IFRS) 2 применяется для учета отдельных видов операций, в результате которых предприятие получает товары или услуги, а именно операций, в результате которых предприятие получает товары или услуги в качестве возмещения за долевые инструменты предприятия. Такие операции включают операции, в отношении которых предприятие не может идентифицировать некоторые или все полученные товары или услуги.
- 9 В случае невозможности идентифицировать товары или услуги, фактическое (или будущее) получение товаров или услуг может быть подтверждено другими обстоятельствами; в этом случае применяется МСФО (IFRS) 2. В частности, если полученное идентифицируемое возмещение (если таковое имеется) оказывается меньше справедливой стоимости предоставленных долевых инструментов или принятого обязательства, такие обстоятельства, как правило, свидетельствуют о том, что было (или будет) получено другое возмещение (т.е. неидентифицируемые товары или услуги).
- 10 Предприятие измеряет полученные идентифицируемые товары или услуги в соответствии с МСФО (IFRS) 2.
- 11 Предприятие измеряет полученные (или причитающиеся к получению) неидентифицируемые товары или услуги как разницу между справедливой стоимостью платежа, основанного на акциях, и справедливой стоимостью полученных (или причитающихся к получению) идентифицируемых товаров или услуг.
- 12 Предприятие измеряет полученные неидентифицируемые товары или услуги на дату возникновения взаимных обязательств. Однако для учета операций, расчеты по которым производятся денежными средствами, обязательство должно переизмеряться на конец каждого отчетного периода до даты его погашения.

Дата вступления в силу

- 13 Предприятие должно применять настоящее разъяснение в отношении годовых отчетных периодов, начинающихся 1 мая 2006 г. или после этой даты. Досрочное применение приветствуется. Если предприятие применит настоящее разъяснение в отношении отчетного периода, начинающегося до 1 мая 2006 г., то оно обязано раскрыть этот факт.

[†] В это понятие включаются долевые инструменты самого предприятия, его материнского предприятия и других предприятий, входящих в ту же группу.

Переход к новому порядку учета

- 14 Предприятие должно применять настоящее разъяснение ретроспективно в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 8, а также в соответствии с положениями МСФО (IFRS) 2 относительно правил переходного периода.