

Раздаточный материал для заседаний совета директоров
Учет и раскрытие нематериальных активов — затраты на программное
обеспечение
13 апреля 2022 г.

Цель встречи

1. Целью заседания Совета директоров 13 апреля 2022 г. является предоставление Совету информации по учету затрат на программное обеспечение и резюме исследований, проведенных персоналом на сегодняшний день, включая обратную связь, полученную по этой области в связи с [приглашением для комментариев в июне 2021 года, консультациями по повестке дня](#) (2021 ИТЦ). Это обсуждение призвано помочь Правлению подготовиться к совещанию по принятию решения по повестке дня, которое, как ожидается, состоится во втором квартале 2022 года, в ходе которого Правление примет решение о добавлении проекта по учету и раскрытию затрат на программное обеспечение в свою техническую повестку дня. Заседание Совета директоров 13 апреля 2022 года будет посвящено только учету затрат на программное обеспечение, а не более широкому учету и раскрытию исследовательского проекта нематериальных активов, который будет рассмотрен Советом директоров отдельно на будущем заседании.
2. На заседании Совета директоров 13 апреля 2022 г., поскольку существует широкий спектр потенциальных масштабов и целей проектов, которые можно реализовать для решения этой области общепринятых принципов бухгалтерского учета (GAAP), сотрудники зададут Совету направляющие вопросы, чтобы помочь сосредоточить внимание на сотрудниках, проводят предварительные исследования и анализ для принятия предстоящего решения по повестке дня. Кроме того, сотрудники попросят Совет предоставить отзыв о том, какая дополнительная информация ему необходима для принятия решения о будущей повестке дня по этому проекту, помимо плана исследований персонала, изложенного на этом заседании Совета.

Вопросы Правлению

1. Если Совет должен был добавить в техническую повестку дня проект по учету и раскрытию информации о затратах на программное обеспечение, предпочитаете ли вы, чтобы потенциальный объем проекта включал как программное обеспечение для внутреннего, так и для внешнего использования? Если нет, то какой объем проекта вы бы предпочли?

2. Если Правление должно было добавить проект в техническую повестку дня по учету и раскрытию затрат на программное обеспечение, есть ли у Правления какие-либо отзывы о потенциальных целях проекта?

3. Если бы Совет директоров включил в техническую повестку дня проект по учету и раскрытию информации о затратах на программное обеспечение, есть ли какие-либо потенциальные решения, которые вы бы предпочли (а) продолжить изучение или (б) не изучать дальше?

Сотрудники готовят раздаточные материалы для заседаний Совета директоров, чтобы облегчить понимание аудиторией вопросов, подлежащих рассмотрению на заседании Совета директоров. Данный материал представлен исключительно в целях обсуждения; он не призван отражать точку зрения FASB или его сотрудников. Официальная позиция FASB определяется только после тщательной надлежащей процедуры и обсуждений.

4. Помимо плана исследований персонала, изложенного на заседании Совета директоров 13 апреля 2022 г., какая дополнительная информация вам нужна, прежде чем принимать решение о включении проекта в техническую повестку дня?

Предыстория исследовательского проекта

3. В июне 2021 года сотрудники выпустили ИТС на 2021 год, чтобы получить от заинтересованных сторон широкую обратную связь по будущей программе FASB по установлению стандартов. На основе значительного вклада, полученного от заинтересованных сторон в первой половине 2021 года, в ИТЦ 2021 года было включено следующее обсуждение учета затрат на программное обеспечение:

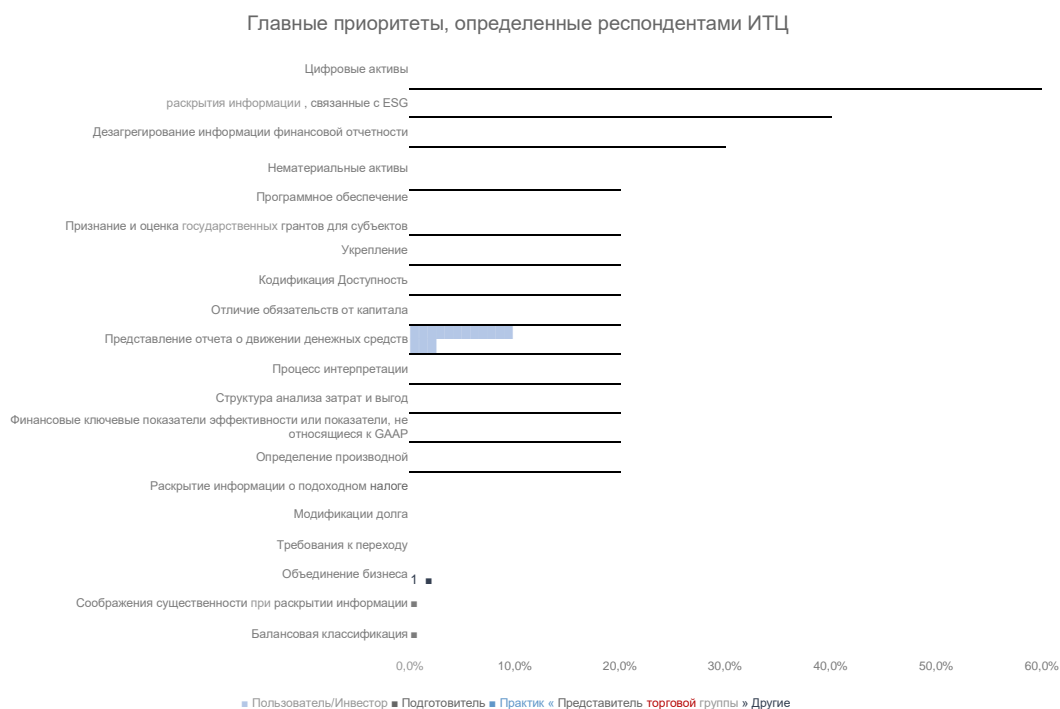
Заинтересованные стороны предоставили отзывы о том, что порог капитализации технологической осуществимости в подтеме 985-20 «Программное обеспечение — затраты на программное обеспечение, которое будет продано, сдано в аренду или продано на рынке», требует **значительного количества суждений и в конечном итоге приводит к очень незначительной капитализации затрат на программное обеспечение, особенно с учетом эволюции рынка программного обеспечения.** Аналогичным образом, заинтересованные стороны выразили обеспокоенность по поводу рекомендаций по капитализации затрат, понесенных на разработку программного обеспечения для внутреннего использования, в подтеме 350-40 «Нематериальные активы — гудвилл» и прочее — программное обеспечение для внутреннего использования. Заинтересованные стороны призвали Правление рассмотреть вопрос о том, **продолжают ли оставаться актуальными модели капитализации программного обеспечения, рассмотренные в подтемах 350-40 и 985-20, и переоценить затраты и выгоды от применения данного руководства.** Решения, предложенные заинтересованными сторонами, варьировались от изменения порогов капитализации, чтобы компании могли капитализировать больше затрат на программное обеспечение, до предоставления компаниям возможности списывать все затраты на программное обеспечение по мере их возникновения. Заинтересованные стороны предложили, чтобы рекомендации по затратам на капитализацию программного обеспечения были единообразными независимо от того, используется ли программное обеспечение внутри компании или будет ли оно продано, сдано в аренду или иным образом продано.

4. Кроме того, в вопросе 19 опроса ИТС 2021 респондентам конкретно предлагалось:

Какие проблемы (если таковые имеются) существуют при применении пороговых значений капитализации в подтемах 350–40 и 985–20? Какие улучшения, если таковые имеются, можно внести в руководство по капитализации программного обеспечения, чтобы преодолеть эти проблемы? Должен ли по-прежнему существовать порог капитализации при учете программного обеспечения в зависимости от того, предназначено ли оно для внутреннего использования или будет ли оно продано, сдано в аренду или иным образом продано? Пожалуйста, объясни.

5. Более трети респондентов всех типов заинтересованных сторон предоставили отзывы об учете программного обеспечения, и **примерно половина из них назвали учет программного обеспечения главным приоритетом.** Не было респондентов, которые указали бы, что они не поддержали бы решение Совета по этому вопросу. Чтобы дать

представление о том, как респонденты ИТС 2021 года определили программное обеспечение как приоритет, сотрудники взяли следующую диаграмму из сводки отзывов о ИТС 2021 года, которая обеспечивает визуальное представление областей, которые респонденты определили как высшие приоритеты, чтобы от наиболее часто выявляемых до наименее часто выявляемых:



6. В ответ на отзывы, полученные по ИТС 2021 года, председатель FASB на заседании Совета директоров 15 декабря 2021 года добавил учет и раскрытие затрат на программное обеспечение в рамках проекта по учету и раскрытию информации об исследовательском проекте нематериальных активов.

Требования к бухгалтерскому учету в США

7. Существует две основные области GAAP, которые обеспечивают руководство по учету затрат на программное обеспечение: подтема 985-20 «Программное обеспечение — затраты на программное обеспечение, которое будет продано, сдано в аренду или на рынок», и подтема 350-40 «Нематериальные активы — гудвилл и прочее — программное обеспечение для внутреннего использования». Чтобы определить учет затрат на программное обеспечение, компания сначала должна оценить, в какой области применяются GAAP; Рекомендации, которым должна следовать компания, во многом зависят от того, как компания планирует использовать программное обеспечение. Когда компания определяет, что у нее есть серьезный план продавать, сдавать в аренду или иным образом продавать программное обеспечение на внешних рынках, например, путем лицензирования локального программного обеспечения, она должна учитывать затраты на программное обеспечение как внешнее использование и применять подраздел 985-20. И наоборот, когда компания не имеет такого существенного плана, когда программное обеспечение находится в стадии разработки и

разрабатывает или приобрело программное обеспечение только для внутренних целей, например, путем разработки внутренней системы расчета заработной платы, она должна учитывать затраты на программное обеспечение. разрабатывать или приобретать программное обеспечение для внутреннего использования по подтеме 350-40. Кроме того, рекомендации подтемы 350-40 для программного обеспечения для внутреннего использования обычно применяются к соглашениям о хостинге как со стороны поставщика, который несет расходы на разработку соглашения о хостинге (например, программного обеспечения как услуги [SaaS], которое не будет лицензия предоставляется клиенту) для предоставления клиентам и клиентам, несущим расходы на реализацию договоренностей о хостинге.

Подтема 985-20 — Затраты на продажу, аренду или продажу программного обеспечения

8. Подтема 985-20 содержит рекомендации по учету затрат на разработку программного обеспечения, понесенных в отношении программного обеспечения, которое будет продаваться, сдаваться в аренду или иным образом продаваться как отдельный продукт или как часть продукта или процесса (называемое программным обеспечением для внешнего использования или программным обеспечением, продаваемым на внешних рынках).). Это руководство было установлено Положением FASB № 86 « *Учет затрат на компьютерное программное обеспечение, которое будет продано, сдано в аренду или иным образом продано*», которое было выпущено в августе 1985 года и с тех пор практически не изменилось.
9. В пункте 985-20-15-3 указано, что подтема 985-20 не применяется к следующим операциям или деятельности:
 - (a) Программное обеспечение, разработанное или полученное для внутреннего использования.
 - (b) Активы исследований и разработок (НИОКР), приобретенные в результате объединения бизнеса или приобретения некоммерческой организацией
 - (c) Механизмы поставки программного обеспечения или программной системы отдельно или вместе с другими продуктами или услугами, требующие значительного производства, модификации или настройки.
10. Подтема 985-20 требует, чтобы все затраты на разработку для установления технологической осуществимости программного обеспечения для внешнего использования представляли собой затраты на НИОКР, которые должны относиться на расходы по мере их возникновения в соответствии с подтемой 730-10 «Исследования и разработки – в целом». Предприятия обязаны капитализировать затраты на разработку, понесенные после установления технологической осуществимости (часто называемые производственными затратами), до тех пор, пока продукт не будет доступен для общего выпуска. Технологическая осуществимость устанавливается, когда компания завершила все действия по планированию, проектированию, кодированию и тестированию, необходимые для установления того, что продукт может быть произведен в

соответствии с его проектными спецификациями, включая функции, характеристики и требования к техническим характеристикам.

11. Программное обеспечение может продаваться как часть соглашения о хостинге, например SaaS, доступ к которому будет осуществляться через онлайн-портал. Для поставщиков — организаций, которые предоставляют решения SaaS клиентам — эти типы программных соглашений подпадают под действие подтемы 985-20, если соблюдаются оба следующих критерия:
 - (a) Заказчик имеет договорное право вступить во владение программным обеспечением в любое время в течение периода хостинга без значительных штрафов.
 - (b) Заказчик может либо запустить программное обеспечение на своем собственном оборудовании, либо заключить договор с другой стороной, не связанной с поставщиком, для размещения программного обеспечения.
12. В параграфе 985-20-15-6 указано, что при определении того, имеет ли клиент договорное право вступить во владение программным обеспечением без значительных штрафов, организации должны оценить, могут ли клиенты принять поставку программного обеспечения без существенных затрат и использовать программное обеспечение отдельно без значительных затрат. снижения ценности или полезности. В случае несоблюдения критериев пункта 11 организации (поставщики) обязаны учитывать затраты на программное обеспечение по подтеме 350-40 как программное обеспечение для внутреннего использования.

Подтема 350-40 — Стоимость программного обеспечения, разработанного или полученного для внутреннего использования.

13. Подтема 350-40 содержит рекомендации о том, как учитывать затраты, которые несет компания (a) на разработку программного обеспечения для внутреннего использования, (b) на приобретение программного обеспечения для внутреннего использования и (c) на реализацию соглашения о хостинге, которое представляет собой контракт на обслуживание. (часто называемое соглашением об облачных вычислениях или CCA). Подтема 350-40 во многом основана на Положении 98-1 Американского института дипломированных бухгалтеров (AICPA) « *Учет затрат на компьютерное программное обеспечение, разработанное или полученное для внутреннего использования*», которое было выпущено в целях предоставления рекомендаций по внутреннему использованию программного обеспечения. На момент выпуска СОП 98-1 на практике существовало разнообразие.
14. В подтеме 350-40 поясняется, что программное обеспечение для внутреннего использования имеет обе следующие характеристики:
 - (a) Программное обеспечение приобретается, разрабатывается или модифицируется исключительно для удовлетворения внутренних потребностей организации.
 - (b) Во время разработки или модификации программного обеспечения не существует и не разрабатывается никакого существенного плана по внешнему сбыту программного обеспечения.

15. В рамках подтемы 350-40 определенные затраты на компьютерное программное обеспечение, разработанное или приобретенное для внутреннего использования, должны капитализироваться в зависимости от характера затрат и этапа проекта, на котором они происходят. Подтема 350-40 описывает следующие три этапа разработки и внедрения программного обеспечения:

- (a) **Предварительный этап проекта** . В Основном глоссарии *Кодификации стандартов бухгалтерского учета FASB®* описан список действий, которые организации обычно осуществляют на этом этапе. Кроме того, в параграфе 350-40-55-3(a) перечислены соответствующие процессы, связанные с этим этапом, включая концептуальную формулировку альтернатив, оценку альтернатив, определение существования необходимой технологии и окончательный выбор альтернатив. Параграф 350-40-25-1 требует, чтобы все работы, выполненные на предварительной стадии разработки проекта, относились на расходы по мере их возникновения.
- (b) **Этап разработки приложения**. Параграф 350-40-25-2 требует от компании капитализировать затраты, понесенные на разработку компьютерного программного обеспечения для внутреннего использования на этапе разработки приложения. В пункте 350-40-25-12 говорится, что капитализация затрат должна начинаться (i) когда предварительная стадия проекта завершена и (ii) когда руководство санкционирует и выделяет финансирование на проект программного обеспечения, который с большой вероятностью будет завершен и программное обеспечение будет готово к использованию. используется для выполнения предназначенной функции. В параграфе 350-40-25-14 говорится, что капитализация должна прекратиться не позднее того момента, когда проект компьютерного программного обеспечения практически завершен и готов к использованию по назначению. Параграф 350-40-25-14 также устанавливает, что программное обеспечение готово к использованию по назначению после завершения всех существенных испытаний, а параграф 350-40-55-3(b) выделяет типичные действия, которые происходят на этапе разработки приложения, включая проектирование конфигурации программного обеспечения и программных интерфейсов, кодирование и тестирование.
- (c) **Стадия эксплуатации после реализации**. Параграф 350-40-25-14 устанавливает, что стадия эксплуатации после реализации начинается, когда проект программного обеспечения по существу завершен и готов к использованию по назначению, то есть после завершения всех существенных испытаний. Параграф 350-40-25-6 требует, чтобы затраты на обучение и техническое обслуживание на этапе после внедрения и эксплуатации учитывались в качестве расходов по мере их возникновения. Типичные действия, предпринимаемые на этом этапе, включают обучение и сопровождение приложений (пункт 350-40-55-3(c)).

Обратная связь с заинтересованными сторонами

16. Сотрудники получили предварительные отзывы заинтересованных сторон в ответ на ИТЦ 2021 года и на

Отзыв ИТЦ 2021 г.

17. Респонденты последовательно давали следующие общие отзывы:

- (a) Растущая распространенность затрат на программное обеспечение в компаниях и переход от традиционного каскадного метода разработки к методу гибкой разработки привели к тому, что Совет директоров стал постоянно нуждаться в обновлении учета затрат на программное обеспечение. Респонденты призвали Совет лучше согласовать учет с тем, как разрабатывается программное обеспечение, поскольку нынешние рекомендации устарели и не соответствуют требованиям развития индустрии программного обеспечения.
- (b) Не должно быть никакой разницы в том, как компания учитывает программное обеспечение, разработанное для внутреннего использования, и как компания учитывает программное обеспечение, разработанное для продажи, сдачи в аренду или иного сбыта. Такое различие в рекомендациях по бухгалтерскому учету бесполезно для инвесторов и создает ненужную сложность. Респонденты в целом согласились с тем, что это различие больше не актуально, учитывая эволюцию индустрии программного обеспечения, и что должен быть один принцип и порог капитализации для всех затрат на программное обеспечение, независимо от того, используется ли программное обеспечение внутри компании или будет ли оно продано, сдано в аренду или иным образом продано.

18. Респонденты указали на многочисленные проблемы с рекомендациями по подтемам 350–40 и/или подтемам.

985-20, в том числе:

- (a) **Требуется серьезное суждение.** Компаниям сложно оценить, на каком этапе разработки программного обеспечения для внутреннего использования находится компания и достигнута ли технологическая осуществимость программного обеспечения для внешнего использования. Респонденты также заявили, что оценка того, какие затраты подлежат капитализации и предназначено ли программное обеспечение для внутреннего или внешнего использования, требует значительного суждения и является сложной задачей для применения и аудита.
- (b) **Различные пороги капитализации между подтемами 350-40 и подтемами 985-20**
—
Различия в порогах капитализации между подтемой 350-40 и подтемой 985 20 приводят к разным затратам на разработку, если программное обеспечение доставляется через облако или локально, несмотря на то, что процесс разработки программного обеспечения может быть одинаковым для обоих программных продуктов.
- (c) **Учет обновлений и усовершенствований в подтеме 350-40** . Определение обновлений и улучшений как «модификаций, позволяющих программному

обеспечению выполнять задачи, которые оно ранее было неспособно выполнять» в подтеме 350-40, создает эксплуатационные затраты и бремя в облачной системе. программная среда, в которой клиентам часто предоставляются обновления и улучшения, поскольку частые обновления и улучшения необходимо отдельно отслеживать и оценивать на предмет капитализации. Напротив, подтема 985-20 требует от компании оценить улучшения с точки зрения достижения технологической осуществимости, что обычно приводит к меньшей капитализации затрат.

- (d) **Отсутствие специального руководства для гибридных облачных решений**. Для компаний не существует специального руководства по учету гибридных облачных решений, в которых локальное лицензионное программное обеспечение дополнено облачными возможностями. В определенных обстоятельствах от компании может потребоваться отслеживать, какие затраты на программное обеспечение понесены при разработке локального программного обеспечения (учитываются в подтеме 985-20) и какие затраты связаны с облачной службой (учитываются в подразделе 985-20). учтены в подтеме 350-40).

19. Респонденты представили Совету различные предложения по улучшению учет затрат на программное обеспечение:

- (a) Примите руководство по программному обеспечению для внешнего использования для всех расходов на программное обеспечение, приносящее доход (то есть лицензирование и SaaS).
- (b) Примите руководство по программному обеспечению для внутреннего использования для всех затрат на программное обеспечение.
- (c) Заменить текущие рекомендации по программному обеспечению и создать новую модель капитализации для всех затрат на программное обеспечение, например (i) модель, основанную на МСФО (IAS) 38 «*Нематериальные активы*», или (ii) использование модели порога капитализации, используемой для учета материальных активов в GAAP.
- (d) Требовать, чтобы все затраты на программное обеспечение относились на расходы по мере их возникновения как затраты на НИОКР по теме 730 «Исследования и разработки».
- (e) Разрешить компаниям применять выбранную политику для списания всех затрат на исследования и разработки программного обеспечения по мере их возникновения либо для всех компаний, либо для частных компаний.
- (f) Рассматривайте затраты на программное обеспечение как часть целостного проекта по учету нематериальных активов.
- (g) Разработайте руководство по внедрению с примерами того, как применять текущие модели программного обеспечения, когда затраты возникают в итеративной или гибкой среде разработки.

20. На заседании FASAC 15 марта 2022 года сотрудники обсудили учет затрат на программное обеспечение с Членами совета. Члены FASAC предоставили на этой встрече следующие отзывы:

- (a) Подобно отзывам, полученным в ответ на ИТЦ 2021 года, составители и практики отметили, что нынешнее руководство по программному обеспечению устарело, требует значительного уровня суждений и его сложно применять. В частности, составители объяснили, что при использовании новых методологий разработки программного обеспечения, таких как гибкий метод, **процесс разработки программного обеспечения не имеет четкого начала и конца, и разработчики работают и быстро перемещаются между различными этапами** (со ссылкой на руководство по программному обеспечению для внутреннего использования). Составители и практики также выделили проблемы с учетом соглашений о гибридных облачных решениях и соглашений SaaS. Что касается возможных улучшений, члены Совета согласились с тем, **что руководство по программному обеспечению следует обновить, чтобы оно соответствовало развитию индустрии программного обеспечения, а некоторые составители предложили рассмотреть дополнительные рекомендации по внедрению.**
- (b) Члены Совета в целом считали учет и раскрытие информации о расходах на программное обеспечение областью, в которой Совету следует рассмотреть возможность усовершенствований. Члены Совета согласились, что потенциальный проект по решению проблемы затрат на программное обеспечение должен рассмотреть возможность улучшения руководства как для программного обеспечения для внутреннего, так и для внешнего использования.
- (c) **В целом инвесторы заявили, что программное обеспечение для внутреннего и внешнего использования не следует капитализировать с использованием разных моделей.** Однако некоторые заявили, что могут по-разному анализировать затраты, связанные с разработкой программного обеспечения.
- (d) В целом инвесторы заявили о необходимости большей последовательности и дезагрегирования, чтобы обеспечить более четкую отправную точку для анализа. Некоторые инвесторы предположили, что для удовлетворения этой потребности Совет мог бы потребовать, чтобы все затраты на программное обеспечение относились на расходы по мере их возникновения в отчете о прибылях и убытках с требованием дезагрегировать эти затраты. Что касается дезагрегирования, некоторые инвесторы заявили, что было бы полезно узнать больше о природе затрат на программное обеспечение и о том, связаны ли затраты на программное обеспечение с улучшением или обновлением существующего программного обеспечения или с разработкой новых продуктов или услуг.

Потенциальные цели проекта

21. На основе предварительного исследования персонала, включая отзывы, полученные в ответ на ИТЦ 2021 года, сотрудники определили несколько потенциальных целей

проекта. Помимо повышения полезности информации, предоставляемой инвесторам, сотрудники хотели бы понять, какие из следующих дополнительных потенциальных целей проекта члены Совета будут заинтересованы в достижении и есть ли какие-либо цели, в достижении которых члены Совета не заинтересованы:

- (a) Согласуйте модели капитализации программного обеспечения для программного обеспечения для внешнего и внутреннего использования.
- (b) Сократите затраты и упростите применение рекомендаций по программному обеспечению.
- (c) Внесите изменения в модели пороговых значений капитализации программного обеспечения, чтобы отразить, как программное обеспечение разрабатывается сегодня или как оно может разрабатываться в будущем.
- (d) Предоставить рекомендации по реализации того, как текущие рекомендации по программному обеспечению применяются к различным методологиям разработки программного обеспечения (например, к гибкому методу).

Критерии принятия решения по повестке дня

22. При рассмотрении вопроса о добавлении проекта в техническую повестку дня Совет оценивает потенциальные проекты по следующим трем критериям, чтобы обеспечить согласованность решений по определению приоритетов повестки дня:

- (a) **Существует определенная и достаточно распространенная потребность в совершенствовании GAAP.** Какие улучшения необходимы? В какой степени проблема влияет на инвесторов, составителей отчетности, аудиторов и других лиц?
- (b) **Существуют технически осуществимые решения, и ожидаемые выгоды от этих решений, вероятно, оправдают ожидаемые затраты на изменения.** Каковы различные альтернативные способы решения проблемы? Каковы ожидаемые выгоды от решений и можно ли их реализовать?
- (c) **У проблемы есть определяемый масштаб.** Может ли FASB эффективно определить масштаб потенциального проекта? Можно ли достаточно описать проблему?

**Раздаточный материал для заседания Совета директоров:
Отличие обязательств от собственного капитала — Этап 2
13 апреля 2022 г.**

Цель встречи

1. Цель заседания Совета директоров 13 апреля 2022 г. — предоставить Совету краткий обзор исследования, завершеного после заседания Совета директоров в феврале 2021 г. по проекту «Отличие обязательств от акционерного капитала — Этап 2» (проект «Фаза 2»), включая обратную связь, получено по этой области в связи с [приглашением для комментариев, консультациями по повестке дня в июне 2021 года](#), и в рамках значительных разъяснительных усилий, предпринятых персоналом в течение 2021 и 2022 годов. Сотрудники спросят Совет директоров, желает ли он продолжить проект Фазы 2 (либо с его текущими масштабами и целями, либо пересмотреть масштаб и

Questions for the Board

1. On the basis of the staffs research performed related to feasible solutions and pervasiveness during 2021 and feedback received as part of the 2021 Invitation to Comment, would the Board like proceed with the Distinguishing Liabilities from Equity Phase 2 project or remove the project from the technical agenda?

цель) или удалить проект из технической повестки.

2. Если Совет пожелает продолжить реализацию проекта «Отделение обязательств от акционерного капитала», этап 2, захочет ли Совет пересмотреть масштабы и цели проекта на одном из будущих заседаний?

Предыстория проекта Фазы 2

2. Проект Этапа 2 является ответвлением проекта «Отграничение обязательств от собственного капитала» (проект Фаза 1), целью которого было снизить сложность применения общепринятых принципов бухгалтерского учета (GAAP) для определенных финансовых инструментов с характеристиками обязательств и капитала. В то время Совет получил обратную связь о том, что заинтересованные стороны испытывают трудности с применением рекомендаций по обязательствам и капиталу из-за их организации (руководства включены в несколько тем Кодификации), а также о том, что нынешние рекомендации основаны на правилах, а в некоторых случаях внутренне противоречивы и часто приводят к бухгалтерским выводам, основанным на преобладании формы над содержанием. Результатом проекта Фазы 1 стало издание Обновления [стандартов бухгалтерского учета № 2020-06 « Долг — долг с конверсией и другими вариантами» \(подтема 470-20\) и производные финансовые инструменты](#).

Сотрудники готовят раздаточные материалы для заседаний Совета директоров, чтобы облегчить понимание аудиторией вопросов, подлежащих рассмотрению на заседании Совета директоров. Данный материал представлен исключительно в целях обсуждения; он не призван отражать точку зрения FASB или его сотрудников. Официальная позиция FASB определяется только после тщательной надлежащей процедуры и обсуждений.

3. В рамках проекта Фазы 1 Совет предложил добавить оценку вероятности как к индексации, так и к определению расчета в исключении из области применения производных инструментов в параграфе 815-10-15-74(a) в рамках предлагаемого обновления стандартов бухгалтерского учета. «Долг — долг с конверсией и другими опционами» (подтема 470-20) и «Деривативы и хеджирование — контракты в собственном капитале предприятия» (подтема 815-40): «Учет конвертируемых инструментов и контрактов в собственном капитале предприятия», выпущенный 31 июля, 2019.
4. Параграф 815-10-15-74(a) содержит исключение из сферы применения производных инструментов, согласно которому, если встроенная функция или отдельный инструмент соответствует критериям, изложенным в этом параграфе, они не будут считаться производными. Одним из критериев соответствия этому исключению из области применения является то, что функция или инструмент должны быть индексированы на собственные акции эмитента и что рекомендации содержатся в подтеме 815-40. В подтеме 815-40 вопрос о том, индексируется ли договор долевого участия на собственные акции предприятия, представляет собой анализ, состоящий из двух частей:
 - (a) *Шаг 1:* Оцените положения инструмента об условном исполнении. Положения об исполнении не препятствуют тому, чтобы встроенная функция или инструмент считались индексированными по собственным акциям эмитента, если они не основаны на наблюдаемом рынке, отличном от рынка акций эмитента, или на наблюдаемом индексе, отличном от индекса, рассчитываемого или измеряется на основе собственных операций эмитента.
 - (b) *Шаг 2:* Оцените условия расчета по инструменту. Встроенная функция или инструмент может считаться индексированным на собственные акции предприятия, если сумма расчета равна разнице между справедливой стоимостью фиксированного количества долевых акций предприятия и фиксированной денежной суммой или фиксированной суммой выпущенного долгового инструмента. по существу. На практике положения, корректирующие сумму расчета, не препятствуют индексации инструмента или встроенной функции на собственные акции предприятия, если на них влияют исходные данные справедливой стоимости форварда или опциона на долевые акции.
5. Предлагаемая оценка вероятности позволила бы предприятию игнорировать особенности, возникновение которых имеет маловероятность, при определении того, индексируется ли инструмент по собственным акциям предприятия или может ли предприятие быть обязано погасить свои обязательства денежными средствами. Правление предложило добавить эту оценку, чтобы сократить некоторые бухгалтерские выводы, основанные на преобладании формы над содержанием, и уменьшить сложность, чтобы попытаться сократить частые пересчеты финансовой отчетности.

6. Удаленный порог, предусмотренный Советом в рамках проекта Фазы 1, вызвал неоднозначную реакцию со стороны заинтересованных сторон. Хотя большинство заинтересованных сторон согласились с тем, что характеристики, возникновение которых имеет маловероятность, следует игнорировать для целей классификации договоров в собственном капитале организации, некоторые выразили обеспокоенность по поводу работоспособности этого порогового значения, а также поставили под сомнение, достаточно ли отдаленное пороговое значение позволяет сократить форму выводы, основанные на превышении количества веществ, которые существенно повлияют на применение руководства.
7. В конечном итоге Совет единогласно согласился с тем, что удаленный порог не следует утверждать. Скорее, Совет решил продолжить рассмотрение усовершенствований руководства по исключениям из области деривативов в отдельном проекте, который в настоящее время является проектом Фазы 2.
8. На своем заседании Совета директоров 26 августа 2020 года Совет решил, что целью проекта Фазы 2 будет улучшение и согласование двух существующих моделей индексации, используемых для оценки финансовых инструментов с характеристиками капитала, путем разработки принципа индексации для уменьшения несоответствий в GAAP. На этом заседании Совет решил, что в объем проекта будут включены рекомендации по индексации в теме 480 «Отличие обязательств от собственного капитала» и подтеме 815-40 «Производные инструменты и хеджирование — контракты в собственном капитале предприятия». В некоторых аспектах объем шире, чем у проекта Фазы 1, поскольку он включает руководство по теме 480 (проект Фазы 1 сосредоточен только на подтеме 815-40), а также в некоторых аспектах уже по объему, поскольку он фокусируется только на рекомендациях по индексации (Фаза 1 1 проект был сосредоточен как на аспектах индексации, так и на расчетных аспектах руководства).
9. На своем заседании Совета директоров 3 февраля 2021 года Совет уточнил масштаб проекта Фазы 2, предварительно решив, что в его объем будут входить автономные финансовые инструменты, обладающие всеми характеристиками производного инструмента, а также автономные инструменты, расчеты по которым потенциально производятся собственными средствами организации. акции, независимо от того, обладает ли инструмент всеми характеристиками производного инструмента, а также встроенными функциями, имеющими характеристики производного инструмента. Совет также предварительно решил, что объем будет включать как Шаг 1 (непредвиденные расходы), так и Шаг 2 (положения о расчетах) руководства по индексации подтемы 815-40. Кроме того, Совет поручил персоналу разработать альтернативы индексации, которые фокусируются как на качественных, так и на количественных пороговых значениях, а также на инструментах или характеристиках, которые не индексируются по собственному капиталу компании.

Последние направления исследований

10. Цель исследования персонала после заседания Совета директоров 3 февраля 2021

года была сосредоточена на выявлении возможных решений, которые обеспечили бы существенное улучшение руководства по индексации (и там, где выгоды оправдали бы затраты) в рамках проекта, установленного Советом директоров. на заседании Совета директоров в августе 2020 года. В 2021 году сотрудники определили следующие четыре пути в качестве отправной точки для разработки согласованной модели индексации.

- (a) *Путь оценки* : этот путь описывает индексацию, связанную со стоимостью акций предприятия. Общий принцип будет заключаться в том, что если сумма расчета по контракту в значительной степени (или аналогичный порог) соответствует стоимости акций предприятия, контракт будет считаться индексированным на собственный капитал предприятия.
- (b) *Путь владения* : этот путь описывает индексацию как связанную с аналогичными рисками и выгодами от доли владения. Общий принцип заключается в том, что если в результате договора сумма расчета варьируется таким образом, что обеспечивает аналогичные риски или выгоды, что и доля владения, договор будет считаться индексированным на собственный капитал предприятия.
- (c) *Путь операций* : этот путь описывает индексацию, связанную с операциями объекта. Общий принцип заключается в том, что если сроки или сумма расчетов по договору основаны на деятельности предприятия, то контракт будет считаться индексированным на собственный капитал предприятия.
- (d) *Двухэтапный путь с экраном* : Двухэтапный путь начнется с экрана, который будет игнорировать определенные характеристики, так что только существенные характеристики инструмента, влияющие на его расчетную сумму, будут влиять на вывод о том, индексироваться ли этот инструмент по отношению к собственным акции и учитываются как капитал. Любые исключенные характеристики не мешают считать контракт индексированным на собственные акции предприятия. Потенциальные фильтры по этому пути могут включать фильтры, основанные на величине, вероятности и/или определенных характеристиках.

Приглашение к комментарию Обратная связь

11. В вопросе 23 Приглашения к комментариям на 2021 год респондентам предлагалось:

Заинтересованные стороны отметили множество проблем при применении рекомендаций по обязательствам и капиталу, но у них были неоднозначные взгляды на то, как Совету директоров следует улучшить учет финансовых инструментов с характеристиками капитала. Проект «Отличие обязательств от акционерного капитала, этап 2» предназначен для согласования двух существующих моделей индексации в теме 480 и подтеме 815-40. Следует ли Совету продолжать реализацию этого проекта в его нынешних масштабах и целях, или Совету необходимо пересмотреть этот проект? Пожалуйста, объясните, почему нет, и если необходимо пересмотреть масштаб и цель проекта, каким должен быть подход?

12. Примерно 29 респондентов, включая практиков, составителей, государственные

общества, торговые группы и пользователей, предоставили отзывы по Вопросу 23. В целом отзывы заинтересованных сторон о том, следует ли Совету продолжать реализацию текущего масштаба и цели проекта, были неоднозначными.

13. Краткое изложение отзывов включено в пункты 119–123 [сводки отзывов о приглашении к комментированию на 2021 год](#).