90 yil
TDIU

Ш.Т. Эргашева



МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Учебник



«IQTISODIYOT»

336 (07)
Э 747

МИНИСТЕРСТВО ВЫСШЕГО И СРЕДНЕГО СПЕЦИАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ УЗБЕКИСТАН

ТАШКЕНТСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ



Ш.Т. ЭРГАШЕВА

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Учебник

Посвящается 90-летию Ташкентского государственного экономического университета

TDIU
kutubxonasi
b/n 4431

ТАШКЕНТ – «IQTISODIYOT» – 2021

УДК: 657.37 (075.82)
ББК: 65.050 М 29

Эргашева Ш.Т. «Международные стандарты финансовой отчетности» /Учебник. –Т.: «IQTISODIYOT», 2021 г. - 308 стр.

Данный учебник составлен в соответствии с государственным образовательным стандартом, требованиями квалификации и учебной программой по дисциплине «Международные стандарты финансового отчетности», для студентов бакалавра по направлению 5230900- «Бухгалтерский учет и аудит» и по специальности образования 5А230901- «Бухгалтерский учёт» (по отраслям и сферам) и 5А230902- «Аудит» (по отраслям и сферам), а также других специальностей.

Данный учебник подготовлен для студентов в качестве основной учебной литературы по «Международным стандартам финансовой отчетности», с использованием зарубежного опыта, а также предназначена для студентов экономических вузов всех специальностей, магистрантов и докторантов, слушателей курсов повышения квалификации, а также для практикующих бухгалтеров, осуществляющих ведение бухгалтерского учета в соответствии с требованиями МСФО.

Ushbu o'quv qo'llanma Oliy ta'lim Davlat ta'lim standartlari talablari, moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari fani bo'yicha o'quv dasturi asosida tuzilgan bo'lib, oliy ta'limning 5A230901 – Buxgalteriya hisobi (tarmoqlar va sohalar bo'yicha) hamda 5A230902 – Audit (tarmoqlar va sohalar bo'yicha) magistratura ta'lim mutaxassisliklari uchun mo'ljalangan. Unda moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari bo'yicha Qo'mita tomonidan ishlab chiqilgan MHXSlarning mohiyati va qo'llanilishi, xalqaro standartlar asosida hisobni yuritish va moliyaviy hisobotlarni tuzish hamda taqdim etish masalalari yoritib berilgan.

Mazkur o'quv qo'llanma magistratura talabalari uchun "Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari" fanidan asosiy o'quv adabiyoti sifatida xorijiy tajriba asosida tayyorlangan bo'lib, undan boshqa iqtisodiyot ta'lim yo'nalishi talabalari, xo'jalik yurituvchi subyektarning mutaxassislari, ushbu sohada ilmiy ish olib borayotgan tadqiqotchilar foydalanishlari mumkin.

This training manual is compiled on the basis of the requirements of the State educational standards, the curriculum on the subject of international financial reporting standards and is intended for specialties 5A230901- Accounting (by industry and by industry), 5A230902-Audit (by industry and by industry). It describes the nature and application of IFRS, developed by the Committee on International Financial Reporting Standards, the maintenance, preparation and provision of accounting and reporting under international financial reporting standards.

The manual is based on the international experience, it is the main educational literature for undergraduates, and also students of other economic directions, specialists of economic subjects, scientific researchers conducting research in this sphere can use it.

Рецензенты:

Халикова Э.А. *– доцент кафедры «Корпоративные финансы и учетные технологии» УГНТУ РФ, кандидат экономических наук.*

Ризаев Н.К. *– профессор кафедры «Бухгалтерский учет и аудит» БФАРУз, доктор экономических наук.*

Абдусаломова Н.Б. *– доцент кафедры «Бухгалтерский учет» ТГЭУ, доктор экономических наук.*

Тураев А.Н. *- доцент кафедры «Бухгалтерский учет» ТФИ, кандидат экономических наук.*

Рекомендовано Министерством высшего и среднего специального образования Республики Узбекистан в качестве учебника и одобрено протоколом заседания № 522 от 6 октября 2020 года

ISBN 978-9943-7327-7-3

© «IQTISODIYOT», 2021.
© Ш.Т. Эргашева, 2021.

ВВЕДЕНИЕ

В настоящее время все более ощутимой становится тенденция к унификации принципов учета, отражающая усиление интернационального мирового хозяйства и финансовых рынков, расширение масштабов деятельности транснациональных корпораций. Разработка единых принципов учета для всех стран является условием эффективного функционирования многонациональных предприятий во внешнеэкономической деятельности. Предприятия, осуществляющие деятельность на территории более одной страны, вынуждены составлять несколько видов отчетности или предпринимать меры, позволяющие сделать доступной свою отчетность иностранным пользователям, что требует дополнительных существенных расходов.

Данный учебник построено на основе достаточно большого количества задач, с помощью которых и предлагается изучение основных требований международных стандартов финансовой отчетности. При этом наибольшее внимание автор уделила таким стандартам как:

- ✓ МСФО (IAS) 1: Представление финансовой отчетности;
- ✓ МСФО (I AS) 7: Отчеты о движении денежных средств;
- ✓ МСФО (IAS) 8: Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки;
- ✓ МСФО (IAS) 2: Запасы;
- ✓ МСФО (IAS) 37: Резервы, условные обязательства и условные активы;
- ✓ МСФО (IAS) 12: Налоги на прибыль;
- ✓ МСФО (IAS)16: Основные средства;
- ✓ МСФО (IAS) 36: Обесценение активов;
- ✓ МСФО (IAS) 38: Нематериальные активы;
- ✓ МСФО (IAS) 11: Договоры на строительство;
- ✓ МСФО (IAS) 23: Затраты по займам;
- ✓ МСФО (IAS) 28: Инвестиции в ассоциированные организации;
- ✓ Трансформация отчетности по НСБУ в отчетность по МСФО.

Такой выбор стандартов не случаен: несмотря на то, что по многим позициям требования национальных стандартов по бухгалтерскому учету (НСБУ) значительно приближены к требованиям МСФО, тем не менее, по другим, а иногда и ключевым позициям, различия все еще сохраняются. И особенно важно то, что различия сохраняются в подходах к учету таких объектов, как основные средства, запасы, нематериальные активы, которые имеются у большей части функционирующих предприятий. Соответственно, при проведении процедур трансформации большая часть бухгалтеров-практиков столкнется с необходимостью пересчета именно данных активов.

Читатель, который берется за изучение данного учебника, должен, по крайней мере, обладать базовыми знаниями основных правил организации финансового учета, он должен хорошо представлять себе принципы бухгалтерского учета и его теоретические основы, состав и структуру бухгалтерской отчетности, знать основы финансового анализа деятельности

предприятия.

Информация в данной работе излагается традиционным способом, который больше представляет своего рода case book. По каждой теме читателю вначале предлагается теоретическая часть, а затем примеры с решением. Кроме того, после каждой темы приводится большое количество вопросов и тестов для самостоятельного решения и для проверки теоретических знаний.

При этом хотелось бы заметить, что информация, представленная в настоящем издании, имеет общий характер и не может служить основанием для каких-либо действий со стороны юридического или физического лица без профессиональной консультации относительно специфики конкретных обстоятельств. Объясняется это тем, что международные стандарты финансовой отчетности по очень многим аспектам предполагают выработку профессионального суждения бухгалтера, которое может оказаться неоднозначным в силу нечеткости содержания самих стандартов. Любой стандарт – это, прежде всего, принцип составления отчетности, но никак не правила ведения учета и уж точно не методические рекомендации по учету.

Насколько нам известно, приведенная информация верна на дату публикации. Тем не менее, не может существовать каких-либо гарантий относительно справедливости данной информации на дату ее получения, либо относительно того, что она будет оставаться таковой и в дальнейшем.

Предварительное изучение данных изданий позволит слушателям глубже уяснить особенности МСФО, а соответственно лучше понять содержание данной работы.

Автор надеется, что прочтение данного издания окажется полезным студентам, магистрантам, докторантам и соискателям высших учебных заведений, преподавательскому составу ВУЗов, которые разрабатывают и внедряют в практику соответствующие учебные курсы, а также практикующим бухгалтерам, которые в своей ближайшей практической деятельности собираются осуществить переход к ведению учета и составлению отчетности в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности.

Мы приобрели много знаний, готовя этот учебник, и надеемся, что вы приобретаете немалые знания, читая его. Хотя мы сделали все возможное, чтобы устранить ошибки, опыт показывает, что абсолютного совершенства достигнуть невозможно. Поэтому мы будем признательны студентам и преподавателям за конструктивные замечания. Все замечания и предложения по поводу материала, изложенного в данной работе, читатель может направлять по e-mail: shahlo-t@mail.ru. Автору было бы интересно знать мнение читателя по поводу данного издания.

Желаем успеха в изучении международных стандартов финансовой отчетности.

ГЛАВА 1. ВВЕДЕНИЕ В МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

1.1. Мир бизнеса и финансов

Бизнес является одним из основных занятий в условиях рыночной экономики, источником экономического и социального развития общества. Охватывает производственную, коммерческую, консультационную, банковскую и другие сферы деятельности.

По численности работников, объёму производства продукции, условиям деятельности выделяют малый, средний и крупный бизнес. Самый массовый вид бизнеса — малый бизнес: как правило, это небольшое предприятие, которое выпускает однородную продукцию и занимает небольшой удельный вес на рынке. В некоторых странах существует система государственной поддержки такого бизнеса, так как он, самоорганизуясь, устраивает ежедневные мелкие нужды людей, одновременно обеспечивая широкую занятость.

Человек, который позиционирует себя как бизнесмен — ориентирует свои действия на создание себе актива, который, со временем, не перестанет приносить ему доход независимо от дальнейшей активности личного участия в нём. Он может быть или только собственником предприятия, или так же работать на своём предприятии, или развивать себе партнёрство с любым удобным крупным предприятием в сфере менеджмента, маркетинга, финансов и др.

Содержание понятий «бизнес» и «предпринимательство» стало исследоваться на рубеже XIX—XX вв. Экономист А. Маршалл (1907—1968) первым добавил к упомянутым выше трем классическим факторам производства (земля, капитал, труд) четвёртый фактор — организацию. С этого времени понятие предпринимательства расширяется, как и придаваемые ему функции.

По-новому взглянул на эту проблему английский экономист лауреат Нобелевской премии по экономике за 1974 г. Ф. А. Хайек (1899—1984). По его мнению, сущность предпринимательства – это поиск и изучение новых экономических возможностей, характеристика поведения, а не вид деятельности. В дальнейшем оно продолжилось в классических теориях и новейших концепциях, отражающих специфику развития и функционирования общественной и экономической систем.

Классическая школа политэкономии (А. Смит и Д. Риккардо). Английские ученые-экономисты А. Смит (1723—1790) и Д. Риккардо (1772—1823) представляли экономику как саморегулирующийся механизм. Предприниматель ради реализации определённой коммерческой выгоды и получения прибыли идет на принятие риска, поскольку вложения капиталов в то или иное дело всегда содержат в себе элемент риска. Предпринимательская прибыль и есть, по мнению Смита, компенсация собственника за риск. Он характеризовал это понятием «экономический человек», которое соответствует характеристикам рационального (разумного) поведения. Другой автор, Д. Риккардо видел в бизнесе абсолютный, вечный и естественный способ производства, а

предпринимательскую деятельность рассматривал в качестве обязательного элемента эффективного ведения хозяйства.

Финансы (фр. finances — денежные средства) в международной научной и учебной литературе определяются, как совокупность экономических отношений, возникающих в процессе формирования, распределения и использования централизованных и децентрализованных фондов денежных средств.

Важным элементом финансов служит категория распределения ресурсов. Данная категория является древней и существует ещё со времён рассвета человеческого общества. Например, в первобытном обществе охотники забили мамонта, но поделились с остальным племенем (женщинами, стариками, детьми), которые непосредственно в охоте участия не принимали — такая система отношений, основанная на распределении ресурсов, способствовала формированию человеческого социума, без чего невозможно было бы зарождение цивилизации и системы государственности. В современном государстве делятся уже финансовыми ресурсами, а во главе угла по-прежнему стоит система их распределения.

Распределение не обязательно подразумевает безвозмездный характер получения финансовых ресурсов — наоборот, под распределением понимается как бы мена, обмен разнородных ресурсов. Например, пенсионер отдал свой многолетний труд и производил отчисления в социальные фонды государства, а государство по достижению гражданином определённого возраста распределяет уже новые поступления будущих пенсионеров и выплачивает их действительным пенсионерам. Многие исторические деятели спекулировали на понятии распределения во взаимосвязи с такими категориями как справедливость, равенство или, наоборот, неравенство, из-за чего сформировалось множество трактовок термина распределения ресурсов в теории финансов[3].

В западной научной и учебной литературе общих определений финансов обычно не дают, финансы трактуются довольно широко. Обычно конкретизируется, о каких финансах идёт речь: публичных, корпоративных или личных финансах. Под публичными финансами понимают процесс и механизм формирования и использования государственных ресурсов, баланса доходов и расходов, а также соответствующие методы контроля. Под корпоративными финансами подразумевают «надлежащее управление деньгами» или «искусство и науку управления деньгами». Таким образом, термины «финансовый менеджмент», «управленческие финансы», «корпоративные финансы» и «бизнес-финансы» практически эквивалентны и являются взаимозаменяемыми.

Под теорией финансов подразумеваются теории арбитражного ценообразования, структуры капитала, портфельная теория, теория ценообразования финансовых активов, опционов и другие теории, основанные Г. Марковицем, У. Шарпом, Р. Мертоном, Ф. Модильяни, М. Миллером, Дж. Тобином, Ф. Блэком и др.

Под «финансами» также понимают экономическую науку и дисциплину, изучающую соответствующую сферу экономических отношений.

Зачатки учёта практиковались во всех цивилизациях ирригационного типа. Первые известные примеры такого рода — глиняные таблички периода Вавилонского царства. К такому же типу примитивного учёта относятся, например, кипу — система узелковой письменности инков. Вели бухгалтерский учёт уже в начале Средневековья, а именно: 476 г. Традиции римской бухгалтерии продолжали сохраняться. Росту точности и юридической обоснованности учётных записей способствовала концепция римского права и возникновение торгового (хозяйственного) права.

Во втором тысячелетии купцами стали создаваться посреднические суды. Они вырабатывали определённые требования к записям: хронологический порядок записей, отсутствие пропусков в бухгалтерских книгах между записями, каждая операция подтверждается документально и т. д.

В эпоху средневековья формируются два основных направления учёта: камеральная и простая бухгалтерия.

Камеральная исходила из того, что основным объектом учёта признавалась касса, ожидаемые поступления, а также выплаты из неё: основная цель — избежание кассовых разрывов. Регистрации подлежали все поступления и выплаты денежных средств, а доходы и расходы устанавливались заранее.

Простая бухгалтерия предполагала учёт имущества, включая кассу, а доходы и расходы становились для бухгалтера искомыми. Все имущественные счета велись по принципу дебет — кредит, но в информационную учётную систему ещё не включались счета собственных средств.

Бухгалтерский учет отражает финансово-хозяйственную деятельность организаций и представляет собой систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении путем сплошного непрерывного и документального учета хозяйственных операций об имуществе и обязательствах организации.

Бухгалтерский учет обладает своими особенностями, которые отличают его от статистического и оперативного учета, обусловленного его местом в хозяйственном учете своеобразием его приемов, сферой применения стоимостных измерителей и обобщения финансовых результатов деятельности организаций.

Организация и ведение бухгалтерского учета в Республике Узбекистан регулируется нормативно-правовыми актами, которые в зависимости от назначения и статуса состоят из четырех уровней.

1-й уровень: Законодательные акты, указы Президента РУз. и Постановления Правительства. К ним относятся: Закон «О бухгалтерском учете» от 30.08.1996 и в новой редакции было принято 13.04.2016 года № 404 ЗРУз.; Гражданский Кодекс РУз.; и другие законы; постановления кабинета министров РУз. «О государственной программе перехода Республики Узбекистан на принятую в международной практике систему учета и статистики» от 24.08.1994 г. № 433 (изм. от 24.05.1996 г. № 193) и др.

2-й уровень: Бухгалтерские стандарты, представляющие собой положения по бухгалтерскому учету, например, НСБУ-1 — «Учетная политика и финансовая отчетность» (зарегистрировано МЮ РУз. № 474 от 14 августа

1998г.), НСБУ-12 — «Учет финансовых инвестиций» (зарегистрировано МЮ РУз. № 596 от 16 января 1999г.) и др. В настоящее время разработано 23 НСБУ.

3-й уровень: Инструктивные и методические указания: инструкции, нормативные акты МФ РУз. и, отраслевых министерств и ведомств.

4-й уровень: Внутренние документы организации: учетная политика; рабочий план счетов; технологии обработки учетной информации и др.

Все четыре уровня составляют общую взаимосвязанную систему нормативного регулирования бухгалтерского учета.

Бухгалтерский учет является составной частью хозяйственного учета.

Развитие общественного производства привело к разделению хозяйственного учета на три вида учета:		
Оперативный	Бухгалтерский	Статистический
- это система наблюдения и текущего контроля за отдельными фактами или процессами с целью руководства ими в момент их совершения	- это система непрерывного взаимосвязанного отображения экономической информации с целью управления и контроля за финансовой деятельностью	- это система сбора и обобщения информации о массовых (общественных) явлениях, фактах или процессах с целью управления и контроля за ними

В международных стандартах бухгалтерский учет определяется как информационная система, которая оценивает, обрабатывает и передает финансовую информацию об определенном экономическом объекте.

Бухгалтерский учёт	
	Представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщение информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем: - сплошного - непрерывного -документального учёта всех хозяйственных операций.
	Предмет бухгалтерского учёта ограничивается рамками хозяйствующего субъекта.
	Он служит для управления производственными коллективами, выявления результатов хозяйственной деятельности и контроля за ними.
	Является источником данных для статических группировок и сводок.
	Основной измеритель – денежный. Кроме того, применяются натуральные и трудовые измерители.

Особенности бухгалтерского учёта

Особенности бухгалтерского учета представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем:

сплошного,

непрерывного,

документального учета всех хозяйственных операции.

Предмет бухгалтерского учета ограничивается рамками хозяйствующего субъекта.

Он служит для управления производственными коллективами, выявления результатов хозяйственной деятельности и контроля за ними.

Основной измеритель - денежный. Кроме того, применяются натуральные и трудовые измерители.

Бухгалтерский учет является источником данных для статистических группировок и сводок.

Задачами бухгалтерского учета являются:

формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении;

обеспечение контроля за наличием и движением имущества, использованием материальных, трудовых и денежных ресурсов;

своевременное предупреждение негативных явлений в хозяйственно-финансовой деятельности предприятия;

выявление внутрихозяйственных ресурсов для обеспечения финансовой устойчивости организации;

обеспечение информацией, необходимой внутренними внешним пользователям финансовой отчетности.

К бухгалтерскому учету предъявляются определенные требования.

При ведении бухгалтерского учета должны соблюдаться требования, предусмотренные законом РУз. «О бухгалтерском учете».

Бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций ведется в валюте РУз. — в сумах.

Имущество, являющееся собственностью организации, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации.

Бухгалтерский учет ведется организацией непрерывно с момента ее регистрации в качестве юридического лица до реорганизации или ликвидации в порядке, установленном законодательством РУз.

Организация ведет бухгалтерский учет путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, включенных в рабочий план счетов. Данные аналитического учета должны соответствовать оборотам и остаткам по счетам синтетического учета.

Все хозяйственные операции и результаты инвентаризации подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учета без пропусков и изъятий.

В бухгалтерском учете организаций текущие затраты на производство продукции и капитальные вложения учитываются раздельно.

Бухгалтерский учет ведется на основании методических указаний и положений, разработанных Правительством РУз.

Общее методическое руководство бухгалтерским учетом в РУз. осуществляется Правительством РУз.
Органы, которым законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, руководствуясь законодательством РУз., разрабатывают и утверждают в пределах своей компетенции обязательные для исполнения всеми организациями на территории РУз. планы счетов бухгалтерского учета и инструкции по их применению; положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, устанавливающие принципы, правила и способы ведения организациями учета хозяйственных операций, составления и представления финансовой отчетности; другие нормативные акты и методические указания по вопросам бухгалтерского учета.
Методические основы организации бухгалтерского учета определены ТК РУз. и Законом РУз. «О бухгалтерском учете»

1.2. Основное содержание международных стандартов финансовой отчетности и ее роль в системе подготовки бухгалтеров

В соответствии с соглашением бухгалтерских органов Австралии, Канады, США, Франции, Германии, Японии, Мексики, Нидерландов, Великобритании и Ирландии 29 июня 1973 года был создан комитет по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО). Цель Комитета состоит в достижении унификации принципов бухгалтерского учета, используемых компаниями и другими организациями для финансовой отчетности во всем мире.

С 1983 года членами КМСФО стали все профессиональные бухгалтерские организации — члены Международной федерации бухгалтеров (МФБ). В настоящее время в работу КМСФО вовлечены многие другие организации и во многих странах, не являющихся членами КМСФО, применяющие Международные стандарты финансовой отчетности. Целями КМСФО, как они определены в его Уставе, являются:

✓ разработка и публикация, исходя из общественных интересов, международных стандартов финансовой отчетности, которые должны соблюдаться при представлении финансовых отчетов, и продвижение их повсеместного принятия и соблюдения;

✓ работа по совершенствованию и гармонизации правил, стандартов учета и процедур, связанных с представлением финансового отчета.

В настоящее время действует 39 Международных стандартов по учету и аудиту, в том числе:

- МСФО 1 Предоставление финансовой отчетности,
- МСФО 14 Сегментная отчетность,
- МСФО 27 Сводная финансовая отчетность и отдельная финансовая

отчетность компании,

• МСФО 29 Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции,

• МСФО 31 Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности,

•МСФО 34 Промежуточная финансовая отчетность.

Пользователи предъявляют к финансовой отчетности определенные требования, поскольку на решения, принимаемые на основе отчетных данных, оказывает непосредственное влияние качество отчетной информации. Такие требования называются *качественными характеристиками* отчетной информации. Международные стандарты финансовой отчетности относят к таким характеристикам: уместность, понятность, надежность, сопоставимость.

Уместность информации определяется ее возможностью оказывать влияние на экономические решения. Уместность рассматривается с точки зрения содержания информации, и ее существенности. Согласно российским и международным стандартам информация признается существенной, если ее пропуск может повлиять на мнение пользователей.

Понятность информации означает ее доступность для понимания пользователями при условии, что последние обладают определенным уровнем знаний.

Надежной считается такая информация, в которой нет существенных ошибок. Надежность информации обеспечивает:

• ее правдивое представление (информация должна соответствовать действительному положению дел);

• нейтральность (на формирование отчетности не должны оказывать влияние субъективные мнения ее составителей);

• осмотрительность (выражается в консерватизме оценки фактов хозяйственной жизни предприятия);

• полноту отражения данных в отчетности;

• преобладание содержания над формой (события в отчетности должны отражаться, исходя из их экономического содержания, а не только их юридической формы).

Сопоставимость информации означает сравнимость данных, отражаемых в отчетности, с соответствующими данными прошедших периодов или данными других компаний. Сравнимость обеспечивается через постоянство методов ведения учета, кроме того, большинство форм отчетности содержит данные за предыдущий период по аналогичным показателям.

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) - это набор международных стандартов бухгалтерского учета, в которых указывается, как конкретные виды операций и другие события должны отражаться в финансовой отчетности. МСФО публикуются Советом по международным стандартам финансовой отчетности, и они точно определяют, как бухгалтеры должны вести и презентовать счета. МСФО были созданы для того, чтобы иметь «общий язык» бухгалтерского учета, потому что стандарты бизнеса и ведение учета могут отличаться как от компании к компании, так и от страны к стране.

Целью МСФО является поддержание стабильности и прозрачности в финансовом мире. Это позволяет предприятиям и индивидуальным инвесторам принимать квалифицированные финансовые решения, поскольку они могут точно видеть, что происходит с компанией, в которую они хотят инвестировать.

МСФО являются стандартными во многих частях мира, включая Европейский Союз и многие страны Азии и Южной Америки, но не в Соединенных Штатах. Комиссия по ценным бумагам и биржам (SEC) находится в процессе принятия решения о принятии стандартов в Америке. Страны, которые больше всего выигрывают от стандартов, - это те, которые ведут международный бизнес и инвестируют в него. Эксперты предполагают, что глобальное внедрение МСФО позволит сэкономить деньги на альтернативных сравнительных издержках, а также позволит более свободно передавать информацию.

В странах, которые приняли МСФО, как компаниям, так и инвесторам, выгодно использовать эту систему, поскольку инвесторы с большей вероятностью вкладывают деньги в компанию, если деловая практика компании прозрачна. Кроме того, стоимость инвестиций при этом обычно ниже. Компании, которые ведут международный бизнес, больше всего выигрывают от МСФО.

1.3. История создания международных стандартов финансовой отчетности

Международные стандарты финансовой отчётности (МСФО; IFRS англ. *International Financial Reporting Standards*) — набор документов (стандартов и интерпретаций), регламентирующих правила составления финансовой отчётности, необходимой внешним пользователям для принятия ими экономических решений в отношении предприятия.

С целью улучшения и сближения использования финансовой отчётности на международном уровне в 1973 году общественные бухгалтерские и аудиторские организации ряда стран создали международную профессиональную, неправительственную организацию — Комитет по Международным стандартам финансовой отчётности (КМСФО) (International Accounting Standards Committee, IASC).

С 1981 года КМСФО был полностью автономным во внедрении международных стандартов финансовой отчётности и в вопросах обсуждения документов, касающихся международного учета. С 2005 года, на основании решения Европейской комиссии от 2002 года, все компании, чьи акции котируются на биржах Европы, готовят консолидированную отчётность по МСФО. В рамках реорганизации в апреле 2001 года Совет по Международным стандартам финансовой отчётности (СМСФО) заменил КМСФО. С 1973 по 2001 год стандарты разрабатывал КМСФО и выпускал их под названием International Accounting Standards (IAS), а с 2001 года СМСФО выпускает вновь создаваемые стандарты под названием International Financial Reporting Standards (IFRS).

В сентябре 2002 года состоялось Норволкское соглашение[!], в рамках которого СМСФО и Совет по стандартам учёта США приняли меморандум о конвергенции МСФО и US GAAP и с 2009 года снято требование о согласовании отчетности по МСФО с US GAAP.

Цель стандартов финансовой отчётности — сократить различия и выбор трактовки в предоставлении финансовой отчётности, улучшить качество и сопоставимости информации, унификации стандартов. Единые стандарты позволяют оценивать и сравнивать результаты деятельности различных компаний, в том числе на международном уровне, более эффективно.

МСФО, в отличие от некоторых национальных правил составления отчётности, представляют собой стандарты, основанные на принципах, а не на жестко прописанных правилах. Цель состоит в том, чтобы в любой практической ситуации составители могли следовать духу принципов, а не пытаться найти лазейки в чётко прописанных правилах, которые позволили бы обойти какие-либо базовые положения. В документе «Концептуальные основы финансовой отчетности» закреплены все базовые принципы МСФО, в том числе принцип начисления, принцип непрерывности деятельности, принцип осторожности и уместности.

Процедура разработки МСФО

Процесс разработки международных стандартов финансовой отчётности:

1. *Консультационная группа* представляет проблему учёта на своём заседании, проанализировав её и дав оценку применения Концептуальных основ финансовой отчетности;

2. Проводится изучение национальных требований и практики бухгалтерского учёта, обмен мнениями с национальными органами, устанавливающими стандарты;

3. Консультации с Попечителями Фонда и Консультативным Советом по МСФО о включении данной темы в повестку дня СМСФО;

4. Создание рабочей группы для консультационной поддержки СМСФО;

5. Публикация «Дискуссионного документа» для всеобщего обсуждения;

6. Публикация «Проекта стандарта» для всеобщего обсуждения;

7. Публикация «Основания для принятия решения» и позиции членов СМСФО, не согласных с положениями проекта стандарта;

8. Рассмотрение комментариев, полученных в утверждённый период;

9. Публичные слушания и тестирование применимости стандарта;

10. Утверждение стандарта не менее 9 голосами членов СМСФО;

11. Публикация стандарта вместе с основаниями для принятия решений.

Иерархия МСФО

В порядке уменьшения важности существует иерархия стандартов:

Государственные и негосударственные органы, уполномоченные исполнять план или программу внедрения МСФО в национальную экономику:

Министерство финансов Республики Узбекистан;

Государственный комитет Республики Узбекистан по статистики;

Центральный банк Республики Узбекистан;

Министерство юстиции Республики Узбекистан;

Профессиональное объединение бухгалтеров и аудиторов.

Период, в течение которого предполагался осуществить внедрение МСФО в национальную экономику: в долгосрочной перспективе – поэтапно. С 2000 года в обязательном порядке МСФО внедрены в банках Республики Узбекистан, где основой бухгалтерского учёта и отчетности является Закон Республики Узбекистан "О бухгалтерском учете" и Международные стандарты финансовой отчетности. Финансовая отчетность, публикуемая банками, а также основные принципы, концепции и определения, используемые банками в процессе бухгалтерского учета и отчетности, соответствует Закону Республики Узбекистан "О бухгалтерском учете" и МСФО. С 2007 года в обязательном порядке МСФО внедрены в микрокредитных организациях, где принципы бухгалтерского учета, правила ведения учета и контроля финансовых операций, структура бухгалтерского аппарата, способы обслуживания клиентов и ведение документооборота, порядок составления бухгалтерской отчетности, основаны на Международных стандартах финансовой отчетности В добровольном порядке применяют МСФО Предприятия с иностранными инвестициями и совместные предприятия при подготовке финансовой отчетности для иностранных инвесторов, но при этом такие предприятия одновременно ведут бухгалтерский учет и финансовую отчетность с применением национальных стандартов. Начиная с 1998 года начали вводиться в действие Национальные стандарты бухгалтерского учета(НСБУ), которые были разработаны на основе МСФО. Основная миссия по разработке НСБУ возложена на Управление методологии бухгалтерского учёта и аудита при Министерстве Финансов РУз с участием Национальной ассоциации бухгалтеров и аудиторов Узбекистана и при поддержке международных организаций. Сотрудничество с международными организациями в области бухгалтерского учета и отчетности осуществляется в виде совместного проведения конференций, семинаров, симпозиумов, конгрессов, тренингов с Комитетом по МСФО, Международной федерацией бухгалтеров, Всемирным банком, FIC, ПРООН

В 2002 году был введен в действие НСБУ "План счетов бухгалтерского учета, и Инструкция по его применению" который разработан с учетом принципов МСФО и получил высокую оценку всех пользователей. Практически каждый год вводится новый НСБУ, в 2009 году был введен НСБУ "Учет затрат по займам". Всего введено в действие 25 Национальных стандартов разработанных на основе МСФО. Введение НСБУ разработанных на основе МСФО позволило поднять на высокий уровень систему бухгалтерского учета на предприятиях Узбекистана и значительно облегчило работу главных бухгалтеров и аудиторов

Как известно, в соответствии с Указом Президента «О мерах по внедрению современных методов корпоративного управления в акционерных обществах» от 24.04.2015 г., № УП-4720, в течение 2016–2018 гг. все АО перешли к публикации ежегодной финансовой отчетности и проведению ее внешнего аудита в соответствии с международными стандартами (МСФО).

Кроме того, в законодательстве предусмотрено дальнейшее совершенствование бухгалтерского учета и финансовой отчетности в коммерческих банках, приведение их в полное соответствие с МСФО.

Ясно, что переход с одной системы отчетности на другую связан с большим количеством вопросов и невозможен без систематизированного подхода и соответствующей методики.

Президент Республики Узбекистан 24 февраля 2020 года подписал постановление «О дополнительных мерах по переходу на международные стандарты финансовой отчетности» № ПП-4611, открывающее новую страницу в истории перехода на МСФО в Республике Узбекистан.

Принятый документ предусматривает кардинальный пересмотр процесса перехода на МСФО субъектов предпринимательства. В частности:

1. Определен перечень лиц, которые будут составлять финансовую отчетность на основе МСФО начиная с итогов 2021 года в обязательном порядке. В него вошли акционерные общества, коммерческие банки, страховые организации и юридические лица, отнесенные к крупным налогоплательщикам. Они должны будут:

организовать бухгалтерский учет на основе МСФО с 1 января 2021 года;

обеспечить численность работников бухгалтерских служб, достаточную для качественного применения международных стандартов.

Агентство по управлению государственными активами будет ежегодно утверждать и публиковать до 1 июня график перехода хозяйственных обществ с государственной долей и государственных предприятий на ведение бухучета и составление финансовой отчетности на основе МСФО.

2. Министерство финансов Узбекистана определено уполномоченным органом по внедрению МСФО. Для выполнения соответствующих функций в структуре министерства будет создан Отдел координации внедрения международных стандартов финансовой отчетности и внешнего контроля качества.

Принимая во внимание необходимость подготовки значительного числа квалифицированных специалистов, владеющих необходимыми знаниями и навыками, документом предусматривается принципиально новый комплексный подход к подготовке национальных кадров.

В 2020–2025 гг. впервые из республиканского бюджета будут возмещаться расходы на обучение, повышение квалификации по МСФО, а также регистрацию на экзамен в рамках международной сертификации бухгалтеров (по программе АССА). Возмещать эти расходы смогут преподаватели по дисциплинам «Бухгалтерский учет» и «Аудит» высших образовательных

TDIU
kutubxonasi
№ 7731

учреждений, работники госорганов, а также студенты и выпускники (в течение 6 месяцев после окончания) высших образовательных учреждений.

Претенденты, имеющие международный сертификат бухгалтера, получают право на зачисление без сдачи вступительных экзаменов в магистратуру по специальности «Бухгалтерский учет» и «Аудит» высших образовательных учреждений на платно-контрактной основе.

Ожидается, что данные меры позволят не только своевременно подготовить необходимое количество квалицированных специалистов в области МСФО, но и обеспечат создание национальной системы подготовки специалистов международного уровня.

Список действующих в настоящее время стандартов

IFRS

IFRS 1 Первое применение Международных стандартов финансовой отчётности (First Time Application of International Financial Reporting Standards)

IFRS 2 Платёж, основанный на акциях (Share-Based Payments)

IFRS 3 Объединения бизнеса (Business Combinations)

IFRS 4 Договоры страхования (Insurance Contracts)

IFRS 5 Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращённая деятельность (Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations)

IFRS 6 Разведка и оценка запасов полезных ископаемых (Exploration for and Evaluation of Mineral Resources)

IFRS 7 Финансовые инструменты: раскрытие информации (Financial Instruments: Disclosures)

IFRS 8 Операционные сегменты (Operating segments)

IFRS 9 Финансовые инструменты (Financial Instruments)

IFRS 10 Консолидированная финансовая отчётность (Consolidated Financial Statements)

IFRS 11 Совместная деятельность (Joint Arrangements)

IFRS 12 Раскрытие информации об участии в других предприятиях (Disclosure of Interests in Other Entities)

IFRS 13 Оценка справедливой стоимости (Fair Value Measurement)[8]

IFRS 14 Счета отложенных тарифных корректировок (Regulatory Deferral Accounts)

IFRS 15 Выручка по договорам с покупателями (Revenue from Contracts with Customers)

IFRS 16 Аренда (Leases)

IFRS 17 Договоры страхования (Insurance Contracts)

IFRS for SMEs МСФО для малых и средних предприятий (МСФО для МСП)

IAS

IAS 1 Представление финансовой отчётности (Presentation of Financial Statement)

IAS 2 Запасы (Inventories)

IAS 7 Отчёты о движении денежных средств (Statement of Cash Flows)

IAS 8 Учётная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки (Accounting Policies, Changes in Accouting Estimates and Errors)

IAS 10 События после окончания отчётного периода (Events After the Reporting Period)

IAS 12 Налоги на прибыль (Income Taxes)

IAS 16 Основные средства (Property, Plant and Equipment)

IAS 17 Аренда (Leases)

IAS 19 Вознаграждения работникам (Employee Benefits)

IAS 20 Учёт государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи (Accounting for Goverments Grants and Disclosure of Goverment Assistance)

IAS 21 Влияние изменений обменных курсов валют (The Effects of Changing in Foreign Exchange Rates)

IAS 23 Затраты по займам (Borrowing Costs)

IAS 24 Раскрытие информации о связанных сторонах (Related Party Disclosures)

IAS 26 Учёт и отчётность по пенсионным планам (Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans)

IAS 27 Отдельная финансовая отчётность (Separate Financial Statements)

IAS 28 Инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия (Investments in Associates and Joint Ventures)

IAS 29 Финансовая отчётность в гиперинфляционной экономике (Financial Reporting in Hyperinflationary Economies)

IAS 32 Финансовые инструменты: представление информации (Financial Instruments: Presentation)

IAS 33 Прибыль на акцию (Earnings per Share)

IAS 34 Промежуточная финансовая отчётность (Interim Financial Reporting)

IAS 36 Обесценение активов (Impairment of Assets)

IAS 37 Резервы, условные обязательства и условные активы (Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets)

IAS 38 Нематериальные активы (Intangible Assets)

IAS 39 Финансовые инструменты: признание и измерение (Financial Instruments: Recognition and Measurement)

IAS 40 Инвестиционное имущество (Investment Property)

IAS 41 Сельское хозяйство (Agriculture)

IFRIC

Помимо стандартов, обязательными для применения являются толкования, раскрывающие тот или иной вопрос применения стандартов[12]:

- IFRIC 1 Изменения в существующих обязательствах по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению природных ресурсов и иных аналогичных обязательствах (Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities)

- IFRIC 2 Доли участия в кооперативах и подобные финансовые инструменты (Members' Shares in Co-operative Entities and Similar Instruments)
- IFRIC 5 Права, связанные с участием в фондах финансирования вывода объектов из эксплуатации, восстановления окружающей среды и экологической реабилитации (Rights to Interests arising from Decommissioning, Restoration and Environmental Rehabilitation Funds)
- IFRIC 6 Обязательства, возникающие в связи с деятельностью на специфическом рынке — отработанное электрическое и электронное оборудование(Liabilities arising from Participating in a Specific Market — Waste Electrical and Electronic Equipment)
- IFRIC 7 Применение подхода, требующего пересчёта финансовой отчётности в соответствии с IAS 29 Финансовая отчётность в условиях гиперинфляции (Applying the Restatement Approach under IAS 29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies)
- IFRIC 10 Промежуточная финансовая отчётность и обесценение (Interim Financial Reporting and Impairment)
- IFRIC 12 Договоры концессии по предоставлению услуг (Service Concession Arrangements)
- IFRIC 14 IAS 19 — Предельная величина актива пенсионного плана с установленными выплатами, минимальные требования к финансированию и их взаимосвязь (IAS 19 — The Limit on a Defined Benefit Asset, Minimum Funding Requirements and their Interaction)
- IFRIC 16 Хеджирование чистой инвестиции в иностранное подразделение (Hedges of a Net Investment in a Foreign Operation)
- IFRIC 17 Распределения акционерам в неденежной форме (Distributions of Non-Cash Assets to Owners)
- IFRIC 19 Погашение финансовых обязательств долевыми инструментами (Extinguishing Financial Liabilities with Equity Instruments)
- IFRIC 20 Затраты на вскрышные работы на этапе эксплуатации разрабатываемого открытым способом месторождения (Stripping Costs in the Production Phase of a Surface Mine)
- IFRIC 21 Обязательные платежи (Levies)
- SIC 7 Введение евро (Introduction of the Euro)
- SIC 10 Государственная помощь: отсутствие конкретной связи с операционной деятельностью (Government Assistance — No Specific Relation to Operating Activities)
- SIC 25 Налоги на прибыль — изменения налогового статуса предприятия или его акционеров (Income Taxes — Changes in the Tax Status of an Enterprise or its Shareholders)
- SIC 29 Договоры концессии по предоставлению услуг: Раскрытие информации (Service Concession Arrangements: Disclosures)
- SIC 32 Нематериальные активы: затраты на Интернет-сайт (Intangible Assets — Web Site Costs)

1.4. Концептуальные основы международных стандартов финансовой отчетности (МСФО)

29 марта 2018 года IASB выпустил пересмотренные Концептуальные основы финансовой отчетности. Рассмотрим новые концепции и изменения в Концептуальных основах МСФО, а также особенности их применения.

Концептуальные основы финансовой отчетности (*от англ. 'Conceptual Framework for financial reporting*[1] *или просто 'IFRS Framework'*) служат основой для всех стандартов МСФО.

Они описывают основные принципы подготовки и представления финансовой отчетности в соответствии с МСФО. С этим документом необходимо ознакомиться, прежде чем начинать изучать любой другой стандарт IFRS или IAS.

Концептуальные основы МСФО претерпели определенные изменения за последние годы. Ранее они назывались *«Основы подготовки и представления финансовой отчетности»*.

Последнее обновления этого документа МСФО) выпустил в конце марта 2018 г.

Концептуальные основы МСФО сами по себе не являются стандартом, но они, тем не менее, очень важны, поскольку содержат некоторые рекомендации по подготовке финансовой отчетности.

Рассмотрим, что представляют собой Концептуальные основы, с учетом последних изменений 2018 года.

Концептуальные основы содержат всеобъемлющий набор концепций для составления финансовой отчетности, создания стандартов МСФО, руководящие указания для разработки последовательной учетной политики, а также они помогают в понимании и толковании стандартов.

Изменения в Концептуальных основах могут повлиять на применение МСФО в ситуациях, когда ни один стандарт не применим к конкретной операции или событию.

Пересмотренные Концептуальные основы (2018 года) вступают в силу немедленно для Совета по МСФО (IASB) и Комитета по разъяснениям МСФО (IFRIC). Для тех, кто разрабатывает учетную политику на основе Концептуальных основ, они вступают в силу для годовых отчетных периодов, начинающихся 1 января 2020 года или после этой даты.

Совет по международным стандартам финансовой отчетности (IASB) выпустил пересмотренные Концептуальные основы финансовой отчетности 29 марта 2018 года. Пересмотренная версия включает всесторонние изменения предыдущего документа, выпущенного в 1989 году и частично пересмотренного в 2010 году.

---

[1] IASB выпустил пересмотренные Концептуальные основы финансовой отчетности 29 марта 2018 года.

Предыдущие Концептуальные основы МСФО (2010 года) подверглись критике за отсутствие ясности, исключение некоторых важных концепций и за то, что они устарели с точки зрения нынешнего мышления IASB.

После обсуждения IASB в 2011 году проект Концептуальных основ был добавлен в план работ IASB в сентябре 2012 года. С тех пор IASB выпустил черновик документа для обсуждения в июле 2013 года и предварительный проект в июне 2015 года.

Пересмотренные Концептуальные основы сопровождаются *Основами для принятия решений (англ. «basis for conclusion»)*. Это отдельный документ, который содержит исправленные ссылки на пересмотренные Концептуальные основы.

При пересмотре Концептуальных основ IASB стремился подкрепить концепции высокого уровня подробностями, достаточными для разработки стандартов и помощи в понимании и толковании стандартов.

Пересмотренные Концептуальные основы МСФО (КО) включают некоторые новые концепции. В них представлены обновленные определения и критерии признания для активов и обязательств, а также они разъясняют некоторые важные концепции.

КО состоят из 8 глав:

Глава 1 – Цель финансовой отчетности.

Глава 2 – Качественные характеристики полезной финансовой информации.

Глава 3 – Финансовая отчетность и отчитывающаяся организация.

Глава 4 –Элементы финансовой отчетности.

Глава 5 – Признание и прекращение признания.

Глава 6 – Оценка.

Глава 7 – Представление и раскрытие информации.

Глава 8 – Концепции капитала и поддержания величины капитала.

Пересмотренные КО сопровождаются Основами для принятия решений (выводов).

IASB также выпустил отдельный сопроводительный документ «Поправки к ссылкам на Концептуальные основы в стандартах МСФО», в котором излагаются поправки к затрагиваемым стандартам с целью обновления ссылок на пересмотренные КО.

В большинстве случаев в стандартах просто обновляются ссылки на пересмотренные КО. Однако есть 2 исключения: одно для МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов» и одно для тех, кто применяет МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» при разработке принципов учетной политики для балансов регулирующих счетов.

Мы рассмотрим эти исключения более подробно далее, в описании Главы 4.

Статус и цель Концептуальных основ.

Напомним, что Концептуальные основы не является стандартом МСФО, и ни одна из его концепций не переопределяет концепцию или требования какого-либо стандарта.

Цель Концептуальных основ состоит в том, чтобы помочь IASB в разработке стандартов, помочь тем, кто разрабатывает согласованную учетной политики в тех случаях, когда другие стандарты неприменимы, а также помочь всем сторонам в понимании и интерпретации стандартов.

Глава 1 – Цель финансовой отчетности.

В этой главе описывается цель финансовой отчетности общего назначения, информация, необходимая для достижения этой цели, а также те, кто использует финансовые отчеты.

IASB вновь ввел концепцию деятельности руководства в интересах собственников и уточнил возникающую в связи с этим информацию.

Эта глава была выпущена в составе Концептуальных основ МСФО 2010 года, и ее концепции были перенесены в пересмотренные КО с некоторыми дополнениями и пояснениями, как описано ниже.

Термин *«деятельность руководства в интересах собственников» (англ. «stewardship»)* был удален из КО 2010 года, и пользователи были обеспокоены тем, что это подразумевало, что необходимость оценивать подотчетность руководства перед собственниками игнорировалась.

Поэтому IASB использовал пересмотр КО в 2018 году как возможность для повторного введения концепции деятельности руководства в интересах собственников и для уточнения ее значения.

IASB определяет информацию, необходимую для оценки деятельности руководства, и отделяет ее от прочей информации, которая необходима пользователям для оценки будущих чистых денежных потоков компании.

Оба типа информации необходимы для предоставления информации, полезной для принятия решений о выделении ресурсов компании, и, следовательно, необходимы для достижения цели финансовой отчетности.

Глава 2 – Качественные характеристики полезной финансовой информации.

В этой главе разъясняется, что делает финансовую информацию полезной, то есть информация должна быть уместной и должна достоверно представлять сущность финансовой информации. Эта глава также была включена в КО 2010 года и не претерпела существенных изменений в ходе пересмотра 2018 года, хотя некоторые формулировки были уточнены.

Полезная информация должна быть уместной и должна правдиво отражать сущность финансовой информации.

Однако IASB вновь ввел понятие *осмотрительности (англ. 'prudence')* и определил понятие *неопределенности оценки (англ. «measurement uncertainty»)* при оценке полезности финансовой информации:

Осмотрительность. IASB отметил, что в ходе своей информационной работы пользователи понимают под «осмотрительностью» разные вещи, а

исключение этой концепции из Концептуальных основ 2010 года привело к дальнейшему замешательству среди пользователей.

IASB счел, что концепция осмотрительности поддерживает нейтральность информации и поэтому описывает осмотрительность как *«осторожность при вынесении суждений в условиях неопределенности»*.

Неопределенность оценки. В пересмотренных КО IASB признал, что неопределенность оценки является фактором, который может повлиять на достоверное представление информации.

Например, в некоторых случаях соответствующая информация может иметь высокий уровень неопределенности оценки, что может снизить ее полезность. В таких случаях предпочтительной может быть чуть менее значимая информация с меньшей неопределенностью оценки.

Кроме того, в Концептуальных основах 2010 года **концепция приоритета содержания над формой** *(англ. «substance over form»)* не была выделена в качестве отдельной составляющей правдивого представления информации, что заставило некоторых пользователей думать, что эта концепция больше не актуальна.

Однако это не было намерением IASB, поэтому пересмотренные КО вновь четко ссылаются на необходимость *«правдиво представлять сущность (содержание) экономических явлений, которые она намеревается представлять»*.

IASB отмечает, что некоторые заинтересованные стороны называют осмотрительностью осторожность при вынесении суждений в условиях неопределенности. Другие используют этот термин для обозначения применения систематической асимметрии.

IASB считает, что концепция осмотрительности, означающая нейтральность информации, будет способствовать достижению цели правдивого представления финансовой информации.

Глава 3 – Финансовая отчетность и отчитывающаяся организация.

В то время как в главе 1 пересмотренных Концептуальных основ излагается цель финансовой отчетности общего назначения, а в главе 2 рассматриваются качественные характеристики полезной финансовой информации, в главах 3-8 основное внимание уделяется информации, представленной в финансовой отчетности, и не рассматриваются другие формы финансовой отчетности, такие как комментарии руководства.

Глава 3 – это новая глава в пересмотренных КО. В ней описываются сфера применения и цель финансовой отчетности. В них в частности указывается, что финансовая отчетность представляет собой особую форму финансового отчета, в которой содержится информация об активах, обязательствах, капитале, доходах и расходах отчитывающейся компании.

Консолидированные, неконсолидированные и комбинированные финансовые отчеты признаются в качестве форм финансовой отчетности в пересмотренных Концептуальных основах.

Отчитывающаяся организация (англ. «reporting entity») - это организация, которая по собственной инициативе составляет или обязана составлять финансовую отчетность и не обязательно является юридическим лицом.

Глава 3 также содержит описание отчитывающейся организации. КО 2010 года не рассматривали, что представляет из себя отчитывающаяся организация или как определить рамки такой организации.

При разработке концепций для пересмотренных КО, IASB рассмотрел комментарии, полученные по проекту КО 2010 года, а также комментарии по проекту КО 2015 года.

IASB признал, что у него нет полномочий определять, кто должен или кому следует составлять финансовую отчетность, но он дает общие указания о том, что отчитывающаяся организация:

Является организацией, которая по собственной инициативе **составляет или обязана составлять финансовую отчетность**.

Не обязательно является юридическим лицом. Она может принимать разные формы, например, быть частью организации. Иногда бывает трудно определить рамки отчитывающейся организации, если она не имеет обычной юридической формы. В этом случае IASB рекомендует определять рамки с учетом информационных потребностей пользователей в этой организации, исходя из предположения (согласно главе 2), что пользователям нужна информация, которая является уместной и правдивой.

Глава 4 – Элементы финансовой отчетности.

В этой главе определяются пять элементов финансовой отчетности - активы, обязательства, собственный капитал, доходы и расходы.

Определения активов и обязательств были пересмотрены.

Основные изменения касаются определений активов и обязательств, как описано ниже.

Определение актива:

Предыдущее определение	Новое определение
Ресурс, контролируемый организацией в результате прошлых событий, от которого ожидается поступление будущих экономических выгод для организации.	Существующий экономический ресурс, контролируемый организацией в результате прошлых событий. Экономический ресурс - это право, которое может принести экономические выгоды.

Новое определение поясняет, что актив является экономическим ресурсом и что больше не нужно «ожидать», пока потенциальные экономические выгоды поступят в организацию - они не должны быть определенными или даже вероятными (но если это так, это может повлиять на признание и оценку актива).

Определение обязательства:	
Предыдущее определение	Новое определение
Существующая обязанность организации, возникающая в результате прошлых событий, погашение которой,	Существующая обязанность организации передавать экономический ресурс в результате прошлых событий.

Определение обязательства:	
Предыдущее определение	Новое определение
как ожидается, приведет к выбытию из организации ресурсов, содержащих экономические выгоды.	Обязательство – это обязательная ответственность, которой у организации отсутствует практическая возможность избежать.

Основное отличие состоит в том, что новое определение разъясняет, что обязательство - это обязательство по передаче экономического ресурса, а не конечное выбытие экономических выгод. Также выбытие больше не нужно «ожидать», аналогично изменению в определении актива, описанному выше.

IASB также ввел концепцию *«отсутствует практическая возможность избежать» (англ. «no practical ability to avoid»)* в определении обязательства, и факторы, используемые для ее оценки, будут зависеть от характера обязательной ответственности организации, что требует использования оценочных суждений.

Глава 4 включает обсуждение того, как применять эту концепцию в различных обстоятельствах.

Как уже упоминалось выше, IASB принял решение о том, что составители финансовой отчетности, применяющие МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов», и те, кто разрабатывает принципы учетной политики для балансов регулирующих счетов с использованием МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки», должны продолжать применять определения актива и обязательства (и вспомогательные концепции) в соответствии Концептуальными основами 2010 года, а не определения из пересмотренных Концептуальных основ 2018 года.

IFRS 3 ссылается на определения активов и пассивов КО 2010 года, которые используются при принятии решения о том, признавать ли активы и обязательства как часть объединения бизнесов.

IASB рассмотрел вопрос о том, следует ли заменить эти ссылки ссылками на пересмотренные определения КО 2018 года. Вместе с тем IASB признал, что в некоторых случаях применение пересмотренных определений изменит то, какие активы и обязательства могут быть признаны при объединении бизнеса.

Как следствие, учет после приобретения бизнеса, регулируемый другими стандартами, может привести к немедленному прекращению признания таких активов или обязательств, что приведет к возникновению *«номинальных прибылей или убытков»*, которые не отражают экономические прибыли или убытки.

Поэтому IASB планирует оценить, каким образом можно обновить IFRS 3 с учетом пересмотренных определений - без этих непредусмотренных последствий.

Существуют два исключения при применении пересмотренных определений актива и обязательства.

IASB также решил предоставить переходный период компаниям, которым в противном случае придется пересмотреть учетную политику для балансов регулирующих счетов дважды - один раз для пересмотренных КО и еще раз,

когда будет выпущен пересмотренный стандарт, касающийся учета регулируемой ставками деятельности.

В Главу 4 также были внесены следующие изменения:

Доходы и расходы. Были изменены определения, чтобы отразить изменения в определениях актива и обязательства.

Собственный капитал по-прежнему определяется как остаточная доля в активах организации после вычета всех ее обязательств. Граница между обязательствами и собственным капиталом будет дополнительно исследована IASB в его исследовательском проекте *«Финансовые инструменты с характеристиками собственного капитала»*.

Единица учета. Решения о выборе единицы учета для признания и оценки элемента финансовой отчетности должны приниматься на уровне стандарта, но в главе приводится обсуждение факторов, которые следует учитывать при определении того, какую единицу учета использовать.

Договоры, подлежащие выполнению в будущем *(англ. «executory contracts»)*. Для этих типов договоров предоставлено пересмотренное и более подробное руководство.

Глава 5 – Признание и прекращение признания.

В этой главе обсуждаются критерии признания активов и обязательств в финансовой отчетности и даются рекомендации о том, когда их исключать из отчетности или прекращать их признание.

Критерии признания были пересмотрены в Концептуальных основах МСФО 2010 года, однако руководство по прекращению признания является новым. КО 2010 года не определяли прекращение признания и не описывали, когда это происходит.

Руководство по прекращению признания в пересмотренных концептуальных основах является новым.

Признание (англ. «recognition») - это *«процесс идентификации статьи, для включения в отчет о финансовом положении или в отчет(ы) о финансовых результатах данной статьи, соответствующей определению актива, обязательства, капитала, доходов или расходов»*.

В пересмотренных Концептуальных основах МСФО 2018 года утверждается, что признание уместно только в том случае, если оно приводит как к уместной информации о признаваемом элементе, так и к правдивому представлению этого элемента.

Это отличается от Концептуальных основ 2010 года, в которых указывалось (п. 4.38), что компания должна признавать объект, если существует вероятность того, что экономические выгоды будут поступать в организация, и при этом у объекта есть первоначальная стоимость или стоимость, которая может быть надежно оценена.

Задача IASB состоит в том, чтобы прямо указать на качественные характеристики полезной информации, с тем чтобы обеспечить более согласованный набор концепций в рамках пересмотренной Концептуальной основы.

Прекращение признания (англ. «derecognition») - это *«исключение полностью или частично признанного актива, или обязательства из отчета о финансовом положении организации».*

Далее говорится, что прекращение признания обычно происходит:

с активом, когда организация теряет контроль над полностью или частично признанным активом.

с обязательством, когда у предприятия больше нет существующей обязанности полностью или частично признанному обязательству.

Прекращение признания должно быть направлено на точное представление активов и обязательств, оставшихся после операции, если таковые имеются, и любых изменений в активах и обязательствах в результате операции, которая привела к прекращению признания.

Руководство по прекращению признания отражает мнение IASB о том, что и подход к контролю, и подход с учетом рисков и выгод при прекращении признания, – оба являются применимыми. Поэтому IASB не предписывает использование того или другого подхода.

Правление приняло подход, целью которого является достоверное представление как об изменении активов и обязательств компании в результате операции или события прекращения признания, так и об активах и обязательствах (если таковые имеются), которые остаются в учете.

Глава 6 – Оценка.

В этой главе описываются различные методы оценки, информация, которую они предоставляют, и факторы, которые необходимо учитывать при выборе метода оценки. Концептуальные основы 2010 года не содержали подробных руководств по оценке.

Учет разных факторов может привести к разным методам оценки для разных активов, обязательств, доходов и расходов.

При разработке пересмотренных Концептуальных основ МСФО IASB рассмотрел вопрос о том, следует ли устанавливать единый метод оценки. Тем не менее, он пришел к выводу, что различные методы оценки могут предоставлять полезную информацию пользователям при разных обстоятельствах.

Поэтому были определены две категории методов оценки:

Оценка на основе исторической (первоначальной) стоимости.

Оценка на основе текущей (переоцененной) стоимости.

Показатели исторической стоимости (англ. «historical cost») предоставляют информацию об объектах учета, которая формируется на основе исторической (первоначальной) суммы операции или события.

Таким образом, для актива это будет стоимость расходов, понесенных при приобретении/создании актива.

Для обязательства это будет сумма возмещения, полученного при принятии на себя обязательства.

Первоначальная стоимость, как актива, так и обязательства будет со временем обновляться, чтобы отражать, например, потребление актива или

исполнение обязательства, или влияние любых событий, которые вызывают обесценение актива или появление обременительного обязательства.

Показатели текущей стоимости (англ. «current value») предоставляют денежную информацию об объектах учета, обновленную для отражения текущих условий на дату оценки. Методы оценки этой категории могут включать справедливую стоимость (англ. «fair value»), ценность использования (англ. «value in use»), стоимость исполнения и текущую стоимость.

Описание справедливой стоимости в пересмотренных Концептуальных основах соответствует МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», а описания ценности использовании и стоимости исполнения основаны на МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

Выбор метода оценки. В соответствии с предыдущими главами, факторы, которые необходимо учитывать при выборе метода оценки, соответствуют качественным характеристикам полезной информации - уместности и правдивости представления:

Уместность информации (англ. «relevance of information»), предоставляемой на основе оценки, зависит от характеристик актива или обязательства и их вклада в будущие денежные потоки.

Правдивое представление информации (англ. «faithful representation»), предоставленной с использованием метода оценки, зависит от непоследовательности и неопределенности оценки.

При выборе метода оценки компании также необходимо учитывать характер информации - будет ли она представлена в отчете о финансовом положении и/или отчете(ах) о финансовых результатах.

Издержки также будут ограничивать выбор метода оценки. IASB признает, что рассмотрение всех этих факторов может привести к выбору разных методов оценки для разных активов, обязательств, доходов и расходов.

Глава 7 – Представление и раскрытие информации.

Тема представления и раскрытия информации не рассматривалась в Концептуальных основах МСФО 2010 года.

Исследования, проведенные IASB, показали, что эффективный обмен информацией через финансовую отчетность делает эту информацию актуальной и способствует достоверному представлению финансового положения организации.

В принципе, все доходы и расходы должны быть включены в отчет о прибылях и убытках.

В пересмотренных КО МСФО 2018 года добавлены:

Концепции, описывающие, как информация должна быть представлена и раскрыта в финансовой отчетности.

Руководство по классификации доходов и расходов, которые IASB должен использовать при принятии решения о том, следует ли включать их в отчет о прибылях и убытках.

Руководство для IASB относительно того, должны ли и когда должны доходы и расходы, включенные в *прочий совокупный доход (OCI, от англ. «other comprehensive income»)*, впоследствии быть переведены в прибыль или убыток.

В этой главе вводится термин *«отчет(ы) о финансовых результатах» (англ. «statement(s) of financial performance»)* для обозначения Отчета о прибылях и убытках вместе с Отчетом, представляющим OCI.

Отчет о прибылях и убытках является основным источником информации о финансовых результатах компании. По умолчанию все доходы и расходы должны быть соответствующим образом классифицированы и включены в отчет о прибылях и убытках.

В исключительных случаях IASB может принять решение исключить некоторые доходы или расходы из отчета о прибылях и убытках и включить их в отчет OCI, например, доходы или расходы, возникающие в результате изменения текущей стоимости актива или обязательства.

И наоборот, в принципе, любые доходы и расходы, включенные в отчет OCI в течение одного периода, должны быть перенесены в отчет о прибылях и убытках в будущем периоде при условии, что в результате перемещения будет получена более уместная и правдивая информация в отчете о прибыли или убытке.

Если трансформация не приводит к получению такой информации, IASB может принять решение о том, что доходы и расходы, включенные в OCI, впоследствии не подлежат вторичному переносу.

Пересмотренные Концептуальные основы МСФО не содержат конкретных указаний о том, как IASB будет принимать решение о том, следует ли включать определенные статьи в OCI или о том, следует ли впоследствии включать эти статьи в отчет о прибылях и убытках. IASB рассчитывает принять эти решения и обосновать их при разработке отдельных стандартов.

Глава 8 - Концепции капитала и поддержания величины капитала.

Содержание этой главы перенесено без изменений из Концептуальных основ МСФО 2010 года. IASB решил, что обновление этой части может задержать завершение пересмотренных КО.

Вместе с тем было решено, что было бы целесообразно оставить эти концепции в пересмотренных КО, поскольку они важны для финансовой отчетности. Но IASB может пересмотреть эти концепции в будущем, если это будет необходимо.

Концепция полезной информации (уместной и правдиво представленной) последовательно распространяется по всем главам КО и, как ожидается, в конечном итоге сделает финансовую информацию более полезной для различных заинтересованных сторон.

Многие организации по всему миру составляют и представляют финансовую отчетность внешним пользователям. Хотя может показаться, что такая финансовая отчетность схожа в разных странах, существуют различия, которые, по всей вероятности, были обусловлены целым рядом обстоятельств социального, экономического и юридического характера, а также тем, что при

установлении национальных требований в разных странах во внимание принимаются потребности разных пользователей финансовой отчетности.

Этот широкий спектр различных обстоятельств привел к использованию разнообразных определений элементов финансовой отчетности, например: активов, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов. Это также привело к использованию различных критериев признания статей финансовой отчетности и предпочтению разных баз оценки. Затронутыми оказались также состав финансовой отчетности и объем информации, раскрываемой в ней. Совет по Международным стандартам финансовой отчетности намерен сократить масштаб данных расхождений, стремясь гармонизировать нормативные акты, стандарты бухгалтерского учета и процедуры, касающиеся подготовки и представления финансовой отчетности.

Совет полагает, что дальнейшая гармонизация может быть наилучшим образом достигнута посредством сосредоточения внимания на финансовой отчетности, подготавливаемой с целью представления информации, полезной при принятии экономических решений. Совет считает, что финансовая отчетность, составленная для этой цели, отвечает общим потребностям большинства пользователей.

Это обусловлено тем, что практически все пользователи принимают экономические решения, например:

(a) чтобы решить, когда покупать, удерживать или продавать инвестиции в долевые инструменты.

(b) чтобы оценить деятельность руководства в интересах собственников или его подотчетность перед ними.

(c) чтобы оценить способность организации по выплате заработной платы и предоставлению прочих вознаграждений своим работникам.

(d) чтобы оценить обеспеченность предоставленных организации заемных средств.

(e) чтобы определить налоговую политику.

(f) чтобы установить размер распределяемой прибыли и дивидендов.

(g) чтобы собрать и использовать статистические данные национального дохода.

(h) чтобы регулировать деятельность организаций.

Тем не менее, Совет признает, что, в частности, соответствующие органы отдельных государств могут устанавливать отличающиеся или дополнительные требования к финансовой отчетности, преследуя свои собственные цели.

Однако эти требования не должны отражаться на финансовой отчетности, публикуемой для прочих пользователей, если только они также не отвечают потребностям этих прочих пользователей.

Концептуальные основы IFRS Foundation Финансовая отчетность чаще всего составляется в соответствии с моделью бухгалтерского учета, основывающейся на возмещаемой первоначальной стоимости и концепции поддержания номинальной величины финансового капитала. Другие модели и концепции могут быть более уместными для достижения цели по

предоставлению информации, которая является полезной при принятии экономических решений, однако в настоящий момент единая позиция относительно необходимости изменений не достигнута.

Концептуальные основы были разработаны таким образом, чтобы обеспечить возможность их применения в отношении целого ряда моделей бухгалтерского учета, а также концепций капитала и поддержания величины капитала. Назначение и статус Концептуальных основ устанавливают принципы, лежащие в основе подготовки и представления финансовой отчетности для внешних пользователей. Назначение Концептуальных основ состоит в следующем:

(a) содействовать Совету при разработке будущих МСФО и пересмотре существующих МСФО;

(b) содействовать Совету в продвижении гармонизации нормативных актов, стандартов бухгалтерского учета и процедур, касающихся представления финансовой отчетности, путем создания основы для уменьшения случаев альтернативного порядка учета, допускаемых МСФО;

(c) содействовать национальным органам, разрабатывающим стандарты финансовой отчетности, в разработке национальных стандартов финансовой отчетности;

(d) содействовать составителям финансовой отчетности в применении МСФО и рассмотрении вопросов, которые еще не стали предметом конкретного МСФО;

(e) содействовать аудиторам в формировании мнения относительно того, соответствует ли финансовая отчетность МСФО;

(f) содействовать пользователям финансовой отчетности в интерпретации информации, содержащейся в финансовой отчетности, составленной в соответствии с МСФО;

(g) предоставить тем, кто интересуется работой Совета по МСФО, информацию о подходе Совета к написанию МСФО.

Концептуальные основы не являются документом из состава МСФО и, как следствие, не устанавливают нормы по конкретным вопросам оценки или раскрытия информации. Ни одно из положений Концептуальных основ не имеет преимущественной силы над положениями конкретных МСФО. Совет признает, что в ограниченном ряде случаев может иметь место противоречие между Концептуальными основами и каким-либо из МСФО. В тех случаях, когда имеет место подобное противоречие, требования МСФО имеют приоритет по сравнению с требованиями Концептуальных основ.

Однако поскольку Совет по МСФО будет руководствоваться Концептуальными основами при разработке будущих МСФО и пересмотре существующих МСФО, число случаев, когда имеют место противоречия между Концептуальными основами и МСФО, будет сокращаться с течением времени. Концептуальные основы будут периодически пересматриваться на основании опыта Совета по работе с ними.

1.5. Качественные характеристики информации финансовой отчетности: понятность, уместность, надежность, сопоставимость

Студентам, изучающим бухгалтерский учет впервые, легко приходит в голову мысль, что бухгалтерский учет является точным на 100%. Эта идея усиливается тем фактом, что все задачи в книгах по введению в бухгалтерский учет могут быть решены. Все цифры сходятся; все равняется тому, чему оно должно равняться. Бухгалтерский учет по своей точности очень напоминает математику. В учебных курсах основы бухгалтерского учета вначале представлены в упрощенной форме, чтобы облегчить их понимание. Однако на практике учетная информация не отличается ни простотой, ни точностью и редко удовлетворяет всем критериям.

Цель учетной информации, заключающаяся в предоставлении информации, необходимой различным пользователям для принятия обоснованных экономических решений, является идеалом. Именно разница между идеалом и реальностью представляет собой основной интерес и противоречие в бухгалтерском учете. Чтобы облегчить интерпретацию информации, Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО) описал качественные характеристики учетной информации, которые являются стандартами для ее оценки. Помимо этого, существуют ограничения уместности и надежности информации, которые следует учитывать. Взаимосвязь между этими концепциями показана на рисунке 1.1.



Рис.1.1. Качественные характеристики учетной информации

Понятность. Наиболее важными качественными характеристиками являются понятность, уместность, надежность и сопоставимость.

Понятность (англ. «understandability») касается передачи подразумеваемого смысла.

Это зависит как от бухгалтера, так и от лица, принимающего решение. Бухгалтер подготавливает финансовую отчетность в соответствии с принятой практикой, генерируя важную информацию, которая считается легко понятной для пользователей. А тот, кто принимает решение, должен интерпретировать информацию и использовать ее в принятии решения. Тот, кто принимает решение, должен сам судить, какую информацию использовать, как ее использовать, и что она означает.

Уместность

Уместность (англ. «relevance») подразумевает, что информация может повлиять на результат принятого решения.

Другими словами, если бы уместная информация отсутствовала, то было бы принято другое решение. Для того чтобы быть уместной информация должна обеспечить обратную связь с прошлыми операциями и событиями, и помочь прогнозировать будущие условия. Например, отчет о прибылях и убытках предоставляет информацию о результатах деятельности компании в течение прошедшего года (это обратная связь), также он помогает при составлении планов на следующий год (это прогноз).

На уместность информации серьезное влияние оказывает ее характер и существенность. Под термином существенность понимается относительная важность статьи или события. Если статья или событие являются существенными, то возможно информация о нем уместна для пользователя финансовой отчетности.

Другими словами, статья считается существенной, если пользователь, не зная об этой статье, сделал бы что-нибудь иначе. Бухгалтеру часто приходится сталкиваться с решениями о мелких статьях или событиях, которые не имеют большого значения для пользователя независимо от того, как они были разрешены. Например, большая компания может решить, что расходы на предметы длительного пользования, стоимостью меньше 500, должны относиться на затраты, вместо того, чтобы учитываться и амортизироваться как долгосрочные активы.

В общем, статья является существенной, если есть основание полагать, что знание о ней может повлиять на решение пользователя финансовой отчетности. Существенность статьи обычно определяется отношением ее стоимости к какому-либо элементу финансовой отчетности, например чистой прибыли или суммарным активам. Некоторые бухгалтеры считают статью существенной, если она составляет 5 или более процентов от чистой прибыли. Существенность, однако, также зависит от содержания статьи, не только от ее стоимости. Например, в транснациональной компании ошибка при учете статьи размером

5000 может быть неважной, но выявление факта взятки или кражи в размере 5000 может быть очень важным. Также, многочисленные мелкие ошибки могут в общем итоге составить существенную сумму. Бухгалтеры делают суждения о существенности многих вещей, и пользователи финансовой отчетности зависят от объективности и точности их суждений.

Надежность. Наряду с уместностью учетная информация должна отличаться надежностью. Другими словами, необходимо, чтобы пользователь финансовых отчетов мог полагаться на информацию. Она должна представлять то, что она предназначена представлять. Она должна быть заслуживающей доверие и подтверждаемой независимыми сторонами, использующими одинаковые методы измерения.

Надежность (англ. «reliability» означает, что бухгалтерская информация должна давать достоверное представление операций и других событий.

Например, баланс должен представлять экономические ресурсы, обязательства и собственный капитал акционеров предприятия как можно более правдиво в соответствии со стандартами бухгалтерского учета и этот баланс должен подтверждаться аудитором.

Если информация должна правдиво отражать операции и прочие события, то тогда важно сохранять приоритет содержания над формой. То есть, бухгалтерский учет должен отражать сущность и экономическую реальность хозяйственной деятельности, а не просто ее юридическую форму. Например, видимая продажа актива третьей стороне при соглашении, что продавец продолжит получать экономическую выгоду от актива, не будет правдиво отражать совершенную операцию.

Если информация должна быть надежной, то нейтральность или непредвзятость также важны. Финансовая отчетность не является нейтральной, если она представлена таким образом, чтобы повлиять на решение или суждение каким-либо определенным образом.

Бухгалтеры стараются основывать свои решения на логике и фактах, которые приводят к наиболее справедливому отчету о случившемся. Однако при вынесении суждений и оценок бухгалтеры часто сталкиваются с неопределенностью. В этих случаях они полагаются на критерий осмотрительности, называемому также консерватизмом. Этот критерий означает, что, когда бухгалтеры сталкиваются со значительной неопределенностью в отношении того, какой метод учета использовать, они обычно выбирают тот, который с наименьшей вероятностью завысит активы и прибыль.

Одним из наиболее широко распространенных применений критерия осмотрительности является использование метода наименьшего значения из себестоимости и рыночной стоимости при учете запасов (см. главу о запасах). Согласно этому методу, если рыночная стоимость превышает себестоимость, то используется более консервативная оценка – себестоимость. Если рыночная стоимость оказывается ниже себестоимости, то используется более

составленной в соответствии с требованиями МСФО, и к промежуточной отчетности, представленной в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность» за часть периода, охватываемого первой финансовой отчетностью по МСФО. Стандарт также применим к предприятиям при «повторном первом применении». Основное требование состоит в полном применении всех МСФО, действовавших по состоянию на отчетную дату. Однако существует несколько необязательных освобождений и обязательных исключений, связанных с ретроспективным применением МСФО.

Освобождения затрагивают стандарты, относительно которых Правление КМСФО считает, что их ретроспективное применение может быть сопряжено со слишком большими практическими трудностями или может привести к возникновению расходов, превосходящих любую выгоду для пользователей. Освобождения являются необязательными.

Применяться могут любые или все освобождения, либо может не применяться ни одно из них.

Необязательные освобождения касаются:

- объединений бизнеса;
- справедливой стоимости в качестве условной первоначальной стоимости;
- накопленных разниц при пересчете в другую валюту;
- комбинированных финансовых инструментов;
- активов и обязательств дочерних предприятий, ассоциированных предприятий и совместных предприятий;
- классификации ранее признанных финансовых инструментов;
- операций, предполагающих выплаты, основанные на акциях;
- оценки по справедливой стоимости финансовых активов и финансовых обязательств при первоначальном признании;
- договоров страхования;
- резервов на ликвидационные мероприятия и восстановление окружающей среды в составе стоимости основных средств;
- аренды;
- концессионных соглашений на предоставление услуг;
- затрат по займам;
- инвестиций в дочерние предприятия, совместно контролируемые предприятия и ассоциированные предприятия;
- получения активов, переданных клиентами;
- погашения финансовых обязательств долевыми инструментами;
- тяжелой гиперинфляции;
- совместной деятельности;
- затрат на вскрышные работы.

Исключения затрагивают сферы учета, в которых ретроспективное применение требований МСФО считается нецелесообразным.

Приведенные ниже исключения являются обязательными:

- учет хеджирования;
- расчетные оценки;

• прекращение признания финансовых активов и обязательств;
• неконтролирующие доли;
• классификация и оценка финансовых активов;
• встроенные производные финансовые инструменты;
• государственные займы.

Сравнительная информация готовится и представляется на основе МСФО. Почти все корректировки, возникающие в результате первого применения МСФО, признаются в нераспределенной прибыли на начало первого представленного в составе отчетности по МСФО периода.

Требуется также представление сверки по определенным статьям в связи с переходом от национальных стандартов к МСФО.

Цель МСФО (IFRS)1 Первое применение международных стандартов финансовой отчетности – обеспечить, чтобы первая финансовая отчетность предприятия по МСФО (IFRS) и его промежуточная финансовая отчетность за часть периода, охватываемого этой финансовой отчетностью, содержала высококачественную информацию, которая:

• является прозрачной для пользователей и сопоставимой со всеми другими представленными периодами;

• обеспечивает приемлемую отправную точку для бухгалтерского учета согласно *Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS)*; и

• затраты на подготовку которой не превышают выгод для пользователей.

Предприятие должно применять настоящий стандарт МСФО (IFRS):

• в первой финансовой отчетности по МСФО (IFRS); и

• в любой промежуточной финансовой отчетности, если таковая имеется, представляемой согласно МСФО (IAS) 34 *«Промежуточная финансовая отчетность»* за часть периода, охватываемого первой финансовой отчетностью по МСФО (IFRS).

Первой финансовой отчетностью предприятия по МСФО (IFRS) является первая годовая финансовая отчетность, в которой предприятие принимает Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS), четко и безоговорочно заявляя в такой финансовой отчетности о ее соответствии МСФО (IFRS). Финансовая отчетность по МСФО (IFRS) является первой финансовой отчетностью предприятия по МСФО (IFRS), если, например, предприятие:

• представляло финансовую отчетность, за самый последний предшествующий период:

• согласно национальным требованиям, которые соответствуют Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS) не во всех отношениях;

• в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (IFRS) во всех отношениях, кроме того факта, что финансовая отчетность не содержала четкого и безоговорочного заявления о том, что она соответствует Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS);

• содержащую четкое и безоговорочное заявление о том, что она соответствует некоторым, но не всем МСФО (IFRS);

• согласно национальным требованиям, не соответствующим Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS) с использованием некоторых отдельных МСФО (IFRS) для учета статей, по которым не существовало национальных требований; или

• согласно национальным требованиям, с включением сверки некоторых сумм с суммами, определенными согласно Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS);

• подготовило финансовую отчетность согласно Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS) только для внутреннего пользования, не сделав ее доступной собственникам предприятия или любым другим внешним пользователям;

• подготовило пакет отчетности согласно Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS) для целей консолидации без подготовки полного комплекта финансовой отчетности, как определено в МСФО (IAS) 1 *«Представление финансовой отчетности»* (в редакции 2007 г.); или

• не представляло финансовую отчетность за предыдущие периоды.

Предприятие должно применять МСФО (IFRS)1, если финансовая отчетность предприятия, впервые подготовленная по МСФО (IFRS), составлена для периода, начинающегося 1 июля 2009 г. или после этой даты. Разрешается применение стандарта в отношении более ранних периодов.

Определение терминов

Дата перехода на Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS)	Начало самого раннего периода, для которого предприятие представляет полную сравнительную информацию согласно Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS) в своей первой **финансовой отчетности по МСФО (IFRS).**
Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS)	Стандарты и разъяснения, выпущенные Правлением по международным стандартам финансовой отчетности (ПМСФО). Они состоят из: (a) Международных стандартов финансовой отчетности (IFRS); (b) Международных стандартов финансовой отчетности (IAS); (c) разъяснений КРМФО (IFRIC); и (d) разъяснений ПКР (SIC)[3].
Начальный отчет о финансовом положении по МСФО (IFRS)	Отчет о финансовом положении предприятия **на дату перехода на МСФО (IFRS).**
первая финансовая отчетность по МСФО (IFRS)	Первая годовая финансовая отчетность, в которой предприятие применяет **Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS)** согласно четкому и безоговорочному заявлению о соответствии Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS).

[3] Определение МСФО (IFRSs) изменилось после внесения изменений в название, представленных в новой Конституции Фонда МСФО в 2010 году.

Первый отчетный период по МСФО (IFRS)	Последний отчетный период, охваченный **первой финансовой отчетностью предприятия по МСФО (IFRS).**
Предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS)	Предприятие, представляющее свою **первую финансовую отчетность по МСФО (IFRS).**
Предыдущие ОПБУ (Общепринятые принципы бухгалтерского учета)	Методы бухгалтерского учета, использованные **предприятием, впервые применяющим МСФО (IFRS),** непосредственно перед применением МСФО (IFRS).
Справедливая стоимость	Сумма, на которую актив может быть обменен или обязательство исполнено при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку, независимыми сторонами.
Условная первоначальная стоимость	Сумма, используемая в качестве замены для стоимости или амортизированной стоимости, на данную дату. Последующий износ или амортизация предполагает, что предприятие первоначально признало актив или обязательство на данную дату и его стоимость была равна условной первоначальной стоимости.

Вопросы для самопроверки

1. Назовите причины, обусловившие разработку МСФО.
2. В чем заключается роль и значение МСФО?
3. В чем заключаются сложности перехода на МСФО в Узбекистане?
4. Какая организация занимается разработкой международных стандартов?
5. Каковы цели и задачи СМСФО?
6. Какие органы входят в состав СМСФО? Изложите порядок их формирования и основные функции.
7. Перечислите основные международные организации, занимающиеся вопросами международной гармонизации бухгалтерского учета и финансовой отчетности.
8. Каков порядок разработки МСФО? Назовите принципы формирования стандартов.
9. Каков правовой статус международных стандартов? Носят ли они директивный характер?
10. Какова тематика международных стандартов?
11. Какие элементы включает каждый стандарт?

Тесты для самостоятельного контроля

1. В состав обязательной части отчетности, подготовленный по МСФО, входит:

1) бухгалтерский баланс;

2) базовые характеристики финансовых результатов деятельности предприятия;

3) сведения об основных неопределенностях, с которыми сталкивается предприятие.

2. К информации, входящей в необязательную (дополнительную) часть отчетности, подготовленную по МСФО, относят:

1) учетную политику;

2) примечания к формам отчетности;

3) политику и мероприятия предприятия в сфере охраны окружающей среды.

3. Баланс включает следующие базовые линейные статьи:

1) запасы;

2) базовые средства;

3) транспортные расходы.

4. В Отчете о финансовых результатах должны быть представлены следующие статьи:

1) выручка;

2) коммерческие расходы;

3) задолженность покупателей и заказчиков.

5. Стандарту 1 по МСФО «Представление финансовой отчетности» соответствует:

1) НСБУ 5 «Основное средства»;

2) НСБУ 4 «Учет материально-производственных запасов»;

3) НСБУ 1 «Учетная политика».

6. Финансовая отчетность должна показывать информацию о затратах по займам:

1) учетную политику, принятую для затрат по займам;

2) сумму затрат по займам, капитализируемую в течение периода, ставку капитализации;

3) учетную политику, принятую для затрат по займам, сумму затрат по займам, капитализируемую в течение периода, ставку капитализации.

7. Цель финансовой отчетности состоит в представлении информации:

1) о финансовом положении компании;

2) о результатах деятельности компании;

3) о поступлении денег на расчетный счет.

8. Финансовая отчетность должна показывать информацию об амортизации основных средств:

1) учетную политику, принятую для амортизируемых активов;

2) метод начисления амортизации, срок полезной службы и сумму амортизации за отчетный период и накопленную;

3) учетную политику, принятую для амортизируемых активов, метод начисления амортизации, срок полезной службы и сумму амортизации за отчетный период и накопленную.

9. **Цель МСФО (IFRS) 1 – обеспечить, чтобы первая финансовая отчетность предприятия по МСФО и его промежуточная финансовая отчетность за часть периода, охватываемого указанной финансовой отчетностью, содержала высококачественную информацию, которая:**

1. является прозрачной для пользователей и сравнимой за все представленные периоды;

2. обеспечивает адекватную отравную точку для учета в соответствии с МСФО;

3. может быть создана при затратах, не превышающих выгоды для пользователей;

4. может быть создана быстрее, чем по предыдущим ОПБУ.

10. Вы решили опубликовать финансовую отчетность по МСФО за 2XX8 год, содержащую сравнительные данные за 2XX3-2XX7 годы.

Ваша дата перехода на МСФО:

1. 1 января 2XX3 года.
2. 1 января 2XX7 года.
3. 1 января 2XX8 года.

11. Вы решили опубликовать финансовую отчетность поМСФО за 2XX8 год, содержащую сравнительную информацию за 2XX3-2XX7 годы. В отчетности содержится ясное и безоговорочное заявление о ее соответствии МСФО. Ваша первая финансовая отчетность МСФО – за:

1. 2XX3 год.
2. 2XX7 год.
3. 2XX8 год.

12. Вы решили опубликовать финансовую отчетность по МСФО за 2XX8 год, содержащую сравнительную информацию за 2XX3-2XX7 годы. В отчетности содержится ясное и безоговорочное заявление о ее соответствии МСФО. Ваш первый отчетный период по МСФО – год, оканчивающийся в:

1. 2XX3 году.
2. 2XX7 году.
3. 2XX8 году.

13. Вы решили опубликовать финансовую отчетность по МСФО за 2XX8 год, содержащую сравнительную информацию за 2XX3-2XX7 годы. Ваш начальный бухгалтерский баланс по МСФО на 1 января:

1. 2XX3 года.
2. 2XX7 года.
3. 2XX8 года.

14. В соответствии с предыдущими ОПБУ вы переоценили свою недвижимость, используя независимую оценку. Вас проинформировали, что значения показателей существенно не изменились на дату перехода на МСФО.

1. Вы вправе использовать эти результаты оценки в качестве условной первоначальной стоимости согласно МСФО.
2. Вы обязаны использовать эти результаты оценки в качестве условной первоначальной стоимости согласно МСФО.
3. Вы не вправе использовать эти результаты оценки в качестве условной первоначальной стоимости согласно МСФО.

ГЛАВА 2. ОБЩИЕ ВОПРОСЫ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

2.1. Содержание и применение стандарта МСФО №1 «Представление финансовой отчетности»

В данном стандарте объединены все базовые нормы и правила составления и представления финансовой отчетности, которые способны обеспечить ее совместимость с отчетностью предприятия, например, за предшествующие периоды или с текущей отчетностью других компаний. Стандарт раскрывает общепринятые положения по представлению данных об учетной деятельности и финансовых показателях компании, рекомендации по структуре и смысловому содержанию отчетности, а также основные требования к заполнению отчетных форм.

Строгое соблюдение норм данного стандарта распространяется на все формы обязательной финансовой отчетности. Исключение составляет сокращенная промежуточная отчетность, формируемая на протяжении всего отчетного года. МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» определяет главное назначение финансовой отчетности, где ответственность за ее формирование и представление возлагается на высшие органы управления, совет директоров или руководителей. Стандарт применяется к любым формам коммерческих организаций и компаний (в том числе к банковским учреждениям, холдинговым структурам и страховым компаниям).

Целью стандарта является определение основ представления финансовой отчетности общего назначения с тем, чтобы достичь сопоставимости как с собственной финансовой отчетностью компании за предшествующие периоды, так и с финансовой отчетностью других компаний.

Для достижения настоящей цели в стандарте излагаются общие требования к представлению финансовой отчетности, рекомендации по ее структуре и минимальные требования к ее содержанию. Вопросы признания, оценки и раскрытия конкретных операций и других событий рассматриваются в остальных стандартах и в толкованиях.

Вопросы структуры и содержания промежуточной сокращенной финансовой отчетности регулируются МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность».

Целью финансовой отчетности общего назначения является предоставление информации о финансовом положении, финансовых результатах и движении денежных средств компании, которая полезна широкому кругу пользователей при принятии экономических решений. Финансовая отчетность также показывает результаты управления ресурсами, доверенными руководству организации ее собственниками. Для достижения данной цели финансовая отчетность предоставляет информацию об:

• активах (assets);
• обязательствах (liabilities);
• капитале (equity);
• доходах и расходах, включая прибыли и убытки (income and expenses, including gains and losses);
• вкладах, полученных от собственников и распределенных собственникам (contributions by and distributions to owners in their capacity as owners);
• движениях денежных средств (cash flows).

Данная информация вместе с информацией в примечаниях к финансовой отчетности помогает пользователям финансовой отчетности прогнозировать будущие денежные потоки организации, в частности, сроки (timing) и вероятность их возникновения (certainty).

Достоверное представление и соответствие МСФО (fair presentation and compliance with IFRSs). Финансовая отчетность в обязательном порядке должна достоверно (fair) представлять финансовое положение, финансовые результаты деятельности и движение денежных средств компании. Достоверное представление требует правдивого отображения последствий совершенных операций, других событий и условий в соответствии с определениями и критериями признания для активов, обязательств, доходов и расходов, изложенных в «Концепции». Применение МСФО дает возможность сформировать такую финансовую отчетность, которая решает задачу достоверного представления.

Организация, финансовая отчетность которой соответствует МСФО, обязана сделать прямо выраженное и безоговорочное заявление о таком соответствии в примечаниях к финансовой отчетности. Не допускается описание финансовой отчетности как соответствующей МСФО, если только она не соответствует всем требованиям МСФО.

Учетная политика, несоответствующая МСФО, не компенсируется ни раскрытием применяемой учетной политики, ни примечаниями или иными пояснительными материалами.

МСФО (IAS) 1 допускает, что в чрезвычайно редких случаях руководство компании может прийти к заключению, что соблюдение какого-либо требования международного стандарта может ввести в заблуждение пользователя, и что возникнет противоречие с целями финансовой отчетности, изложенными в «Концептуальных основах представления финансовой отчетности» (Conceptual Framework for Financial Reporting). В таком случае организация должна отказаться от применения данного стандарта, детально раскрыв природу, причины и влияние данного отказа от стандарта (при условии, что такое отступление требуется или не запрещается нормами соответствующего правового регулирования).

Когда нормами соответствующего правового регулирования запрещается отступление от указанного требования, организация должна в максимально возможной степени уменьшить последствия тех аспектов соблюдения этого требования, которые воспринимаются как вводящие в заблуждение, детально

раскрыв характер соответствующего требования стандарта и основания для сделанного вывода, а также корректировки по каждой статье финансовой отчетности, которые были бы необходимы для обеспечения достоверного представления информации.

Непрерывность деятельности (going concern). Компания, представляющая финансовую отчетность по МСФО, считается непрерывно действующей (т.е. продолжающей осуществлять свою деятельность в обозримом будущем). Если у руководства компании есть весомые сомнения в способности компании осуществлять свою деятельность непрерывно, то такая неопределенность должна быть раскрыта. Если руководство не считает компанию непрерывно действующей, то финансовая отчетность не должна готовиться в соответствии с принципом непрерывности действия, в таком случае компания должна раскрыть данный факт, указав при этом, на какой основе была подготовлена данная финансовая отчетность и причину, по которой организация не считается непрерывно действующей.

Учет на основе принципа начисления (accrual basis of accounting). Организация обязана составлять финансовую отчетность, за исключением информации о движении денежных средств, на основе принципа начисления.

Существенность и агрегирование (materiality and aggregation). Информация является существенной, если можно обоснованно ожидать, что ее пропуск, искажение или маскировка повлияют на решения основных пользователей финансовой отчетности общего назначения, принимаемые на основе данной финансовой отчетности, предоставляющей финансовую информацию о конкретной отчитывающейся организации[1].

Информация является замаскированной, если она представляется таким образом, что результат будет аналогичен пропуску или искажению такой информации. Примеры:

- информация о существенной статье, операции или ином событии раскрывается, но при этом используемые формулировки расплывчаты или неоднозначны;
- информация о существенной статье, операции или ином событии рассредоточена по финансовой отчетности;
- несхожие между собой статьи, операции или иные события ненадлежащим образом агрегированы;
- схожие статьи, операции или иные события ненадлежащим образом дезагрегированы;
- существенная информация скрывается за несущественной информацией таким образом, что основной пользователь не в состоянии определить, какая информация является существенной[1].

Каждый существенный класс сходных статей должен представляться в финансовой отчетности отдельно. Статьи разного характера или назначения должны представляться отдельно, за исключением несущественных статей.

Организация не должна уменьшать понятность ее финансовой отчетности, скрывая существенную информацию среди несущественных данных или агрегируя существенные статьи, отличающиеся по характеру или функциям.

Взаимозачет (offsetting). Не подлежат взаимозачету активы и обязательства, доходы и расходы, кроме случаев, когда это разрешено или требуется каким-либо стандартом или толкованием.

Примечание

Организация представляет результаты операций в нетто-величине доходов и связанных с ними расходов, возникающих по одной и той же операции, когда такое представление отражает сущность соответствующей операции или другого события. Например: организация может представить на нетто-основе затраты, которые относятся к оценочному обязательству, признанному в соответствии с МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», и сумму компенсации, полученную в отношении этого оценочного обязательства в рамках соответствующего соглашения с третьим лицом (соглашения о гарантийных обязательствах поставщика).

Сравнительная информация. МСФО (IAS) 1 требует раскрытия сравнительной информации о предыдущем периоде по всем суммам, предоставленным в финансовой отчетности, по всем отчетам и приложениям, если другой стандарт не требует иного раскрытия.

Организация должна представлять как минимум два отчета о финансовом положении, два отчета о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе, два отдельных отчета о прибыли или убытке (если такие представляются), два отчета о движении денежных средств и два отчета об изменениях в собственном капитале, а также относящиеся к ним примечания.

Представление и классификация статей в финансовой отчетности должны в обязательном порядке сохраняться от одного периода к следующему за исключением случая изменения характера операций организации или пересмотр ее финансовой отчетности или требований МСФО.

Если организация изменяет порядок представления или классификации статей в своей финансовой отчетности, она также должна реклассифицировать сравнительные суммы, кроме случаев, когда реклассификация практически неосуществима. При этом организация должна раскрыть характер реклассификации; сумму каждой статьи или класса реклассифицируемых статей и причину реклассификации. Если реклассификация сравнительных сумм неосуществима, организация должна раскрыть причину невозможности реклассификации и характер корректировок, которые были бы произведены.

Структура и содержание финансовой отчетности

Компоненты финансовой отчетности. Полный комплект финансовой отчетности должен включать:

- отчет о финансовом положении на конец периода (statement of financial position);

• отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе / отчет о совокупном доходе за период (statement of profit or loss and other comprehensive income);

• отчет об изменениях в собственном капитале за период (statement of changes in equity);

• отчет о движении денежных средств за период (statement of cash flows);

• примечания (notes), включая краткое описание существенных элементов учетной политики и прочие пояснения;

• сравнительную информацию за предшествующий период;

• отчет о финансовом положении на начало предшествующего периода в случае, если организация применяет учетную политику ретроспективно или осуществляет ретроспективный пересчет статей в своей финансовой отчетности, или если она реклассифицирует статьи в своей финансовой отчетности.

Организация может использовать заголовки для своих отчетов, отличающиеся от приведенных выше.

Отчеты, представляемые за рамками финансовой отчетности, включая финансовые обзоры руководства, отчеты по вопросам охраны окружающей среды и другие, не входят в сферу применения МСФО.

Четко идентифицируются:

• наименования финансовых отчетов;

• наименование отчитывающейся организации (также любое изменение наименования);

• охватывает ли финансовая отчетность отдельное предприятие или группу организаций;

• отчетная дата или период, охватываемый финансовой отчетностью;

• валюта представления отчетности;

• степень округления (тысячи, миллионы, др.).

Отчетный период. Финансовая отчетность должна представляться не реже чем на ежегодной основе. Если отчетная дата компании изменяется, и финансовая отчетность готовится за другой период, то компания должна раскрыть причины изменения отчетной даты и предупредить о проблеме сравнения/сопоставления.

Отчет о финансовом положении. Отчет о финансовом положении должен включать как минимум следующие статьи:

• основные средства;

• инвестиционная недвижимость;

• нематериальные активы;

• финансовые активы (за исключением: инвестиций, учтенных по методу участия, торговой и прочей дебиторской задолженности, денежных средств и их эквивалентов);

• группы договоров, относящихся к сфере применения МСФО (IFRS) 17 «Договоры страхования», которые соответствуют активам;

• инвестиции, учтенные по методу долевого участия;

• биологические активы, относящиеся к сфере применения МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»;

• запасы;

• торговая и прочая дебиторская задолженность;

• денежные средства и их эквиваленты;

• общая сумма активов, классифицированных как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»;

• торговая и прочая кредиторская задолженность;

• оценочные обязательства;

• финансовые обязательства (за исключением: торговой и прочей кредиторской задолженности, оценочных обязательств);

• группы договоров, относящихся к сфере применения МСФО (IFRS) 17 «Договоры страхования», которые соответствуют обязательствам;

• обязательства и активы по текущему налогу в соответствии с МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»;

• отложенные налоговые активы и обязательства в соответствии с МСФО (IAS) 12;

• обязательства, включенные в выбывающие группы, классифицированные как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5;

• неконтролирующие доли участия, представленные в составе собственного капитала;

• выпущенный капитал и резервы, относящиеся к владельцам собственного капитала материнской компании.

Дополнительные статьи могут быть представлены для справедливого отражения финансового положения организации.

Компания должна представлять отчет о финансовом положении, разделяющий оборотные (current) и внеоборотные (non-current) активы и краткосрочные и долгосрочные обязательства, за исключением случаев, когда классификация на основе ликвидности предоставляет более надежную и значимую информацию.

Независимо от способа представления организация должна раскрыть сумму, возмещение или погашение которой ожидается по прошествии более двенадцати месяцев.

Оборотными активами являются активы:

• предназначенные для продажи или потребления в течение нормального операционного цикла предприятия;

• активы, удерживаемые главным образом для целей торговли, или активы, предназначенные для продажи в течение 12 месяцев;

• денежные средства и их эквиваленты (для последних — кроме случаев, когда существуют ограничения на обмен или использование для погашения обязательств, действующие в течение минимум 12 месяцев после окончания отчетного периода).

Все прочие активы являются внеоборотными.

Краткосрочные обязательства – это обязательства:

- которые будут погашены в течение нормального операционного цикла предприятия или в течение 12 месяцев;
- которые предназначены для торговли;
- для которых у компании нет безусловного права по отсрочке платежа более чем на 12 месяцев.

Прочие обязательства являются долгосрочными.

Если в рамках существующего кредитного соглашения организация ожидает и вправе по своему усмотрению рефинансировать обязательство или отсрочить его погашение на срок, составляющий минимум 12 месяцев после окончания отчетного периода, то она классифицирует это обязательство как долгосрочное, даже если бы в противном случае это обязательство подлежало погашению в более короткий срок.

Если обязательство подлежит оплате по предъявлению, т.к. организация нарушила договор по условиям долгосрочного займа до или на дату отчетного периода, то обязательство становится краткосрочным, даже если займодатель согласился после отчетной даты или до утверждения финансовой отчетности к выпуску не требовать оплату в результате нарушения условий. Тем не менее обязательство классифицируется как долгосрочное, если займодатель согласился предоставить до отчетной даты льготный период, заканчивающийся по меньшей мере через 12 месяцев после отчетной даты, в течение которого организация может компенсировать неустойку, также в течение которого займодатель не может потребовать немедленного погашения.

Если долгосрочное обязательство (например, заем) гасится после отчетной даты досрочно, на отчетную дату оно в любом случае классифицируется как долгосрочное, поскольку решение о долгосрочном погашении было принято после отчетной даты. В данном случае факт досрочного погашения может быть отражен в событиях после отчетной даты, если сумма является существенной и решение о досрочном погашении принято до выпуска отчетности.

При представлении выпущенного акционерного капитала должны использоваться следующие раскрытия:

- количество акций, разрешенных к выпуску;
- количество выпущенных акций, полностью оплаченных и оплаченных не полностью;
- номинальная стоимость акций;
- количества акций в обращении на начало и конец периода;
- описание прав, привилегий и ограничений по разным классам акций;
- собственные акции, удерживаемые самой организацией, её дочерними или ассоциированными компаниями;
- акции, зарезервированные для выпуска по договорам опциона или продажи.

Также раскрывается описание характера и цели каждого резерва в рамках собственного капитала.

Если организация осуществила реклассификацию финансового инструмента с правом обратной продажи, классифицированного как долевой инструмент, или инструмента, который обязывает организацию предоставить третьей стороне пропорциональную долю чистых активов организации только при ее ликвидации и классифицируется как долевой инструмент, она должна раскрыть сумму, реклассифицированную из одной категории в другую (финансовых обязательств или собственного капитала), а также сроки и основание для указанной реклассификации.

Дополнительные требования в отношении классификации статей вводятся МСФО (IFRS) в отношении внеоборотных активов, предназначенных для продажи и групп выбытия. Данные категории активов, а также обязательства, связанные с группами выбытия, должны представляться отдельно от прочих активов/обязательств. Кроме того, отдельно должна раскрываться информация по накопленным доходам и расходам, связанным с данными категориями активов/обязательств и признанным непосредственно в капитале.

Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе или Отчет о совокупном доходе.

Прибыль или убыток (profit or loss) — общая сумма доходов за вычетом расходов, исключая компоненты прочего совокупного дохода. Может использоваться термин «чистый доход».

Прочий совокупный доход (other comprehensive income) включает в себя статьи доходов и расходов (в том числе реклассификационные корректировки), которые не признаются в составе прибыли или убытка, поскольку это требуется или допускается другими МСФО.

Общий совокупный доход (total comprehensive income) — изменение в собственном капитале, возникшее в отчетном периоде в результате операций и других событий, отличное от тех изменений, которые возникли вследствие операций с собственниками, действующими в этом качестве. Включает в себя все компоненты «прибыли или убытка» и «прочего совокупного дохода».

Организация должна признавать все статьи доходов и расходов за период в составе прибыли или убытка, кроме случаев, когда каким-либо МСФО требуется или допускается иное. Некоторые МСФО требуют или разрешают исключать из состава прибыли или убытка определенные компоненты и включать их в состав прочего совокупного дохода. Например:

- прирост стоимости от переоценки (см. МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»);
- суммы переоценки программ с установленными выплатами (см. МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»);
- прибыли и убытки, возникающие от пересчета финансовой отчетности иностранного подразделения в другую валюту (см. МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов»);

• прибыли и убытки от инвестиций в долевые инструменты, классифицированные как оцениваемые по справедливой стоимости через прочий совокупный доход, от финансовых активов (см. МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»);

• эффективная часть прибылей и убытков по инструментам хеджирования (см. главу 6 МСФО (IFRS) 9);

• для определенных обязательств величина изменения справедливой стоимости обязательства вследствие изменения кредитного риска (см. МСФО (IFRS) 9);

• изменения величины временной стоимости опционов и стоимости форвардных элементов форвардных договоров, а также изменения стоимости валютного базисного спрэда финансового инструмента (см. главу 6 МСФО (IFRS) 9);

• финансовые доходы или расходы, которые относятся к сфере применения МСФО (IFRS) 17 «Договоры страхования»[2].

Кроме того, МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» требует исправление ошибок и отражение последствий изменения положений учетной политики признавать за пределами прибыли или убытка за текущий период.

Организация может представлять единый отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе, в котором прибыль или убыток и прочий совокупный доход представляются в двух разделах, или отдельный отчет о прибыли или убытке за период и отдельный отчет о прочем совокупном доходе (последний должен начинаться с показателя прибыли или убытка).

В отчет(ы) включаются следующие показатели:

• прибыль или убыток;

• итого прочий совокупный доход;

• совокупный доход за период как суммарная величина прибыли или убытка и прочего совокупного дохода;

• распределение прибыли или убытка и совокупного дохода за период между неконтролирующими долями участия и собственниками материнской организации.

• В разделе (отчете) о прибыли или убытке должны как минимум быть представлены следующие статьи:

• выручка (при этом отдельно представляется процентная выручка и выручка по страхованию3);

• прибыли и убытки, возникающие в результате прекращения признания финансовых активов, оцениваемых по амортизированной стоимости;

• расходы по страхованию, возникающие в связи с выпущенными договорами, относящимися к сфере применения МСФО (IFRS) 173;

• доходы или расходы, возникающие в связи с удерживаемыми договорами перестрахования3;

• затраты по финансированию;

• финансовые доходы или расходы по страхованию3;

• финансовые доходы или расходы, возникающие в связи с удерживаемыми договорами перестрахования3;

• доля организации в прибыли или убытках ассоциированных компаний и совместных предприятий, учтенная по методу учета по долевому участию;

• прибыль или убыток, возникающие в результате разницы между предыдущей амортизированной стоимостью финансового актива и его справедливой стоимостью на дату реклассификации;

• накопленные прибыль или убыток от реклассификации финансового актива, ранее признанные в составе прочего совокупного дохода, которые реклассифицируются в состав прибыли или убытка;

• расходы по налогу на прибыль;

• единую сумму, отражающую итоговую величину прекращенных видов деятельности (см. МСФО (IFRS) 5).

Расходы должны быть классифицированы в отчете о прибыли или убытке, *или в примечаниях к отчетности* либо по статьям (материалы, затраты на персонал, амортизация и др.), либо по их функциональному назначению (себестоимость, расходы на реализацию, управленческие расходы и др.), в зависимости от того, какой из подходов обеспечивает надежную и более уместную информацию.

Если компания предоставляет классификацию расходов по функциональному назначению, то должна быть также раскрыта дополнительная информация о статьях расходов, в том числе о расходах в части амортизации основных средств и нематериальных активов и о расходах в части вознаграждений работникам.

В ***разделе (отчете) о прочем совокупном доходе*** должны быть представлены статьи прочего совокупного дохода, объединенные в группы статей, которые не будут впоследствии реклассифицированы в состав прибыли или убытка, и те, которые впоследствии будут реклассифицированы в состав прибыли или убытка.

Отдельными статьями представлена доля в прочем совокупном доходе ассоциированных организаций и совместных предприятий, учитываемых по методу долевого участия, с отдельным представлением доли в статьях, которые не будут впоследствии реклассифицированы в состав прибыли или убытка; и те, которые впоследствии будут реклассифицированы в состав прибыли или убытка, когда будут выполнены определенные условия.

Если организация представляет промежуточные итоговые суммы, такие промежуточные итоговые суммы должны:

• включать статьи отчетности, которые состоят из сумм, признанных и оцененных в соответствии с МСФО;

• быть представлены и обозначены ясным и понятным образом;

• быть последовательными из периода в период;

• не должны быть выделены особым образом по сравнению с промежуточными итоговыми суммами и итоговыми суммами;

• быть сверенными с промежуточными итоговыми суммами или итоговыми суммами, представленными в отчете(ах) в соответствии с МСФО.

Организация должна раскрыть в отчете о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе либо в примечаниях сумму налога на прибыль в отношении каждой статьи прочего совокупного дохода, включая реклассификационные корректировки.

Также стандарт требует раскрывать информацию о реклассификационных корректировках в отношении компонентов прочего совокупного дохода (те суммы, которые реклассифицируются в состав прибыли или убытка, например, при выбытии иностранного подразделения (см. МСФО (IAS) 21), а также в тот момент, когда хеджируемый прогнозируемый денежный поток оказывает влияние на величину прибыли или убытка (см. МСФО (IFRS) 9)).

Реклассификационная корректировка включается в соответствующий компонент прочего совокупного дохода в том периоде, в котором сумма указанной корректировки была реклассифицирована в состав прибыли или убытка.

Если статьи доходов и расходов являются существенными, то они должны быть раскрыты в отчете о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе или в примечаниях к отчетности:

• списание стоимости запасов до величины возможной чистой стоимости реализации или основных средств до возмещаемой суммы, а также восстановление таких списаний;

• реструктуризация деятельности организации и восстановление любых оценочных обязательств по затратам на структуризацию;

• выбытие объектов основных средств;

• выбытие инвестиций;

• прекращаемая деятельность;

• урегулирования судебных споров;

• прочее восстановление оценочных обязательств.

Дополнительные статьи могут использоваться для справедливого раскрытия финансовых результатов компании.

Ни в отчете о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе, ни в примечаниях организация не может представлять какие-либо статьи доходов и расходов как чрезвычайные.

Отчет о движении денежных средств. Регулируется в соответствии с МСФО (IAS) 7.

Отчет об изменениях в собственном капитале. Отчет должен показывать:

• общий совокупный доход за период с раздельным представлением итоговых сумм, относимых к собственникам материнской организации и к неконтролирующим долям участия;

• по каждому компоненту собственного капитала последствия ретроспективного применения или ретроспективного исправления, признанные в соответствии с МСФО (IAS) 8;

• по каждому компоненту собственного капитала сверку балансовой стоимости на начало периода и дату его окончания с раздельным раскрытием изменений:

• прибыли или убытка;

• прочего совокупного дохода;

• операций с собственниками, с раздельным представлением вкладов собственников и распределений собственникам, а также изменений в долях владения в дочерних организациях, которые не приводят к утрате контроля.

В отчете об изменениях в собственном капитале либо в примечаниях организация должна представить:

• по каждому компоненту капитала постатейный анализ прочего совокупного дохода;

• сумму дивидендов, признанных в течение периода как распределения собственникам, а также соответствующую сумму дивидендов в расчете на акцию.

Примечания к финансовой отчетности. Примечания должны:

• представлять информацию об основе подготовки финансовой отчетности и конкретной выбранной учетной политике;

• раскрывать в соответствии с требованиями МСФО такую информацию, которая не представлена ни в одном из финансовых отчетов;

• давать такую дополнительную информацию, которая не представлена ни в одном из финансовых отчетов, но значима для понимания любого из этих видов отчетности.

Организация должна представлять примечания в упорядоченном виде, насколько это практически осуществимо. По каждой статье, представленной в отчетах, организация должна давать перекрестную ссылку на любую связанную с ней информацию, раскрытую в примечаниях.

Рекомендуемое представление примечаний:

• заявление о соответствии Международным стандартам финансовой отчетности;

• основные положения применяемой учетной политики, включая

○ о базу (базы) оценки, использованную (использованные) при подготовке финансовой отчетности;

○ о прочие положения применяемой учетной политики, которые являются уместными для понимания финансовой отчетности;

• вспомогательная информация по объектам учета, представленным в отчетах о финансовом положении и в отчете (отчетах) о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе, а также в отчетах об изменениях собственного капитала и о движении денежных средств в той же очередности, в которой представлены каждый отчет и каждая статья;

• прочие раскрытия:

○ о об условных обязательствах (см. МСФО (IAS) 37) и не признанных договорных обязательствах по будущим операциям;

- о информация нефинансового характера, например, о целях и политике организации по управлению финансовыми рисками (см. МСФО (IFRS) 7).

Раскрытие суждений (judgements). В отчетности должны быть раскрыты суждения руководства, на основании которых подготовлена учетная политика и которые оказывают наиболее значительный эффект на отчетность, например:

- когда значительные риски и вознаграждения, связанные с владением финансовыми активами и сдаваемыми в аренду активами, передаются другим организациям;
- являются ли отдельные продажи товаров по сути договорами займа и таким образом не приводят к возникновению выручки;
- обусловливают ли договорные условия по финансовому активу возникновение на определенные даты денежных потоков, которые являются исключительно выплатой основной суммы и процентов по невыплаченной части основной суммы.

Раскрытие ключевых источников неопределенности (key sources of estimation uncertainty). В примечаниях к финансовой отчетности необходимо раскрывать те ключевые допущения относительно будущих и других источников неопределенности расчетной оценки на отчетную дату, которые имеют значительный риск привести к существенным корректировкам балансовых стоимостей активов и обязательств в течение следующего финансового года. В отношении данных активов и обязательств примечания должны включать детальное описание их характера и их балансовой стоимости на дату окончания отчетного периода. Эти раскрытия не должны касаться раскрытий бюджетов и прогнозов.

Раскрытие дивидендов. Следующая информация должна быть раскрыта в примечаниях:

- сумма дивидендов, предложенных или объявленных до утверждения финансовой отчетности к опубликованию, но не признанных как распределение владельцам собственного капитала в течение отчетного периода, и соответствующую сумму в пересчете на акцию;
- сумму любых не признанных дивидендов по привилегированным кумулятивным акциям.

Раскрытие капитала. Необходимо раскрывать:

- цели организации, ее политики и процессы по управлению капиталом;
- количественную информацию о прогнозах организации по капиталу;
- соблюдает ли организация необходимые внешние требования к капиталу;
- если компания не выполняла внешние требования к капиталу, то необходимо указать последствия.

Финансовые инструменты с правом обратной продажи, классифицируемые как часть собственного капитала. По финансовым инструментам с правом обратной продажи, классифицируемым как долевые инструменты, организация должна раскрывать:

- обобщенные количественные данные о величине, классифицированной как собственный капитал;

• цели, политику и процессы по управлению своей обязанностью осуществить обратную покупку или погашение этих инструментов по требованию их держателей и любые изменения по сравнению с предыдущим периодом;

• ожидаемый отток денежных средств при погашении или обратной покупке финансовых инструментов данного класса;

• информацию о том, каким образом была определена величина оттока денежных средств, ожидаемого при погашении или обратной покупке.

2.2. Содержание и применение стандарта МСФО (IAS) 7 Отчет о движении денежных средств

Реальные данные о движении денежных средств сегодня необходимы как владельцам бизнеса с целью контроля финансовых потоков организации и анализа потребности в денежных средствах, так и инвесторам, партнерам и акционерам, которые, проанализировав ее, могут делать выводы о ликвидности компании, источниках ее финансирования, доходах и инвестиционной привлекательности. МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств» устанавливает нормы и требования по раскрытию данных об изменениях сумм финансовых потоков компании в ОДДС. При этом в соответствии с данным стандартом движение денежных средств необходимо классифицировать по таким направлениям хозяйственной деятельности, как финансовая, операционная и инвестиционная. Соблюдение норм стандарта распространяется на все компании, которые ведут учет своей деятельности по международным стандартам. Так, каждая компания должна составлять ОДДС и использовать его как неотъемлемый элемент финансовой отчетности за каждый конкретный период.

Цель МСФО (IAS) 7 раскрыть требования к представлению информации об исторических изменениях в денежных средствах и эквивалентах денежных средств компании с помощью отчета о движении денежных средств, который классифицирует денежные потоки в течение периода на потоки от операционной, инвестиционной или финансовой деятельности.

Многие пользователи отчетности рассматривают отчет о движении денежных средств как более важный и информативный отчет в сравнении с отчетом о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе.

Отчет о движении денежных средств в совокупности с остальными формами обеспечивает информацию, позволяющую пользователям оценить изменения в чистых активах организации, ее финансовой структуре, а также ее способность оказывать влияние на величину и сроки денежных потоков с целью адаптации к меняющимся обстоятельствам и возможностям. Отчет позволяет также разрабатывать модели оценки и сравнения приведенной стоимости будущих денежных потоков различных организаций, а также облегчает сопоставимость при сравнении с операционной деятельности различных

организаций, поскольку устраняет последствия применения различных порядков учета к аналогичным операциям и событиям.

Основные принципы

• Все компании, которые выпускают финансовую отчетность в соответствии с МСФО, обязаны представлять отчет о движении денежных средств (statement of cash flows).

• Отчет о движении денежных средств анализирует изменения в денежных средствах и их эквивалентах за период. Денежные средства и их эквиваленты включают денежные средства в кассе, сумму банковских депозитов до востребования, краткосрочные высоколиквидные вложения, которые легко конвертируются в определенную сумму денежных средств с небольшим риском изменения их стоимости.

• Вложения определяются как эквивалент денежных средств, когда срок платежа 3 месяца и меньше от даты приобретения (вложения в долевой капитал исключаются из состава эквивалентов денежных средств, если только они по существу не являются эквивалентами денежных средств, как, например, привилегированные акции, приобретенные незадолго до срока их погашения и имеющие установленную дату выкупа).

• Банковский овердрафт, подлежащий оплате по требованию и формирующий неотъемлемую часть управления денежными средствами компании, также включается в денежные средства и их эквиваленты, при этом остаток по банковскому счету часто изменяется от положительного к отрицательному.

Практика. Срочные депозиты, размещенные до отчетной даты, и по которым срок погашения истекает в течение 3 месяцев после отчетной даты, классифицируются на основании всего срока размещения депозита. Например, если срок депозита 6 месяцев, и он истекает 20 февраля 20XX года, то данный депозит будет классифицироваться как краткосрочные инвестиции, а не денежные эквиваленты.

Представление отчета о движении денежных средств

• Отчет о движении денежных средств должен классифицировать данные по операционной, инвестиционной и финансовой деятельности.

• Операционная деятельность (operating activities) — это денежные потоки, связанные с основным видом деятельности, которые не включают инвестиционную и финансовую деятельность; таким образом, денежные потоки включают поступления от покупателей и денежные средства, уплаченные поставщикам и работникам.

Денежные выплаты, осуществляемые для производства или приобретения активов, удерживаемых для сдачи в аренду и впоследствии удерживаемых для продажи, а также денежные поступления от аренды и последующей продажи таких активов являются денежными потоками от операционной деятельности.

Денежные потоки от покупки или продажи ценных бумаг, предназначенных для целей дилинга или торговли, а также денежные авансы и займы, предоставленные финансовыми институтами, обычно классифицируются

как операционная деятельность, поскольку они относятся к основной приносящей доход деятельности организации.

Сумма денежных потоков от операционной деятельности — ключевой показатель того, в какой мере операции организации генерируют денежные потоки, достаточные для погашения займов, поддержания операционных возможностей организации, выплаты дивидендов и осуществления новых инвестиций без привлечения внешних источников финансирования.

- Инвестиционная деятельность (investing activities) — приобретение и продажа долгосрочных активов и других инвестиций, которые не относятся к денежным эквивалентам.
- Финансовая деятельность (financing activities) — деятельность, которая изменяет размер и состав собственного капитала и заемных средств.
- Проценты и дивиденды, полученные и уплаченные, должны классифицироваться как движение денежных средств от операционной, инвестиционной или финансовой деятельности последовательно из периода в период в зависимости от сути транзакции.

Практика. Наиболее часто используемым методом является представление процентов и дивидендов, полученных в инвестиционной деятельности (как доход на имеющиеся долгосрочные активы), процентов и дивидендов выплаченных — в финансовой деятельности (как плата за имеющиеся источники финансирования).

- Денежные потоки, возникшие в связи с налогом на прибыль, обычно классифицируются как денежные потоки от операционной деятельности, за исключением случаев, когда они могут быть непосредственно соотнесены с финансовой и инвестиционной деятельностью.

Практика. Примером отличия в презентации является налог у источника выплаты, взимаемый по внутригрупповым процентам. Для целей отдельной отчетности сумма налога включается в выплату процентов в составе операционной деятельности. Для целей отчетности Группы она показывается в составе уплаченных налогов (также в операционной деятельности).

Денежные потоки от операционной деятельности представляются прямым методом (его использование поощряется), либо косвенным методом.

- Прямой метод показывает основные виды валовых денежных поступлений и валовых денежных платежей. Денежные потоки от операционной деятельности представляются по схеме:
  - *денежные средства, полученные от покупателей;*
  - *денежные средства, уплаченные поставщикам;*
  - *денежные средства, уплаченные работникам;*
  - *денежные средства, уплаченные по прочим операционным расходам;*
  - *проценты уплаченные;*
  - *налог на прибыль.*

Итого денежные средства от операционной деятельности

- При использовании косвенного метода чистая прибыль или чистый убыток корректируется на операции неденежного характера, любые отложенные

или начисленные прошлые или будущие денежные поступления или выплаты от операционной деятельности, а также статьи доходов или расходов, связанных с денежными потоками от инвестиционной или финансовой деятельности. Денежные потоки от операционной деятельности представляются по схеме:

- *чистая прибыль (убыток) до выплаты процентов и налога на прибыль;*
- *поправка на амортизацию;*
- *поправка на обесценение;*
- *курсовые разницы;*
- *резерв по сомнительной задолженности;*
- *проценты начисленные;*
- *прочие неденежные поправки;*
- *изменение дебиторской задолженности;*
- *изменение запасов;*
- *изменение кредиторской задолженности;*
- *проценты выплаченные;*
- *налог на прибыль уплаченный;*
- *денежные средства от операционной деятельности.*

Потоки в иностранной валюте

• Денежные потоки по операциям в иностранной валюте должны учитываться в функциональной валюте компании, используя обменный курс на дату транзакции.

• Денежные потоки иностранной дочерней компании должны быть пересчитаны по обменному курсу на дату возникновения денежного потока.

Практика. Как правило, при пересчете денежных средств в иностранной валюте используется средний обменный курс за период, а курс на дату транзакции — в случае отдельных материальных транзакций в течение периода (получение крупного займа, приобретение акций и т. д.)

• Нереализованные разницы от пересчета остатков в иностранной валюте не являются потоками денежных средств и должны отражаться в отчете отдельной строкой для целей сверки денежных средств и эквивалентов на начало и конец отчетного периода.

Инвестиции в дочерние организации, ассоциированные организации и совместные предприятия

• При учете инвестиций в ассоциированную организацию, совместное предприятие или дочернюю организацию, учет которых ведется по методу долевого участия или по первоначальной стоимости, в отчете о движении денежных средств инвестор ограничивается информацией о денежных потоках между ним и объектом инвестиций (например, о дивидендах и авансах). При использовании метода долевого участия организация отражает в отчете о движении денежных средств свою долю участия в ассоциированной организации или совместном предприятии.

Изменения в долях владения в дочерних организациях и других бизнесах

- Агрегированные денежные потоки, относящиеся к приобретению или потере контроля над дочерними организациями или другими бизнесами, должны быть представлены отдельно и классифицированы как потоки от инвестиционной деятельности. Раскрытию подлежит следующая информация:.
  - суммарное возмещение, выплаченное или полученное;
  - доля возмещения, представленная денежными средствами и их эквивалентами;
  - сумма денежных средств и их эквивалентов дочерних организаций или других бизнесов;
  - сумма активов и обязательств дочерних организаций или других бизнесов, над которыми был приобретен или потерян контроль, суммированные по каждой основной категории.

Агрегированная сумма денежных средств, выплаченных или полученных в качестве возмещения, отражается за вычетом денежных средств и их эквивалентов, приобретенных или выбывших в рамках таких операций, событий или изменений обстоятельств.

Практика. Учет приобретений дочерних компаний в отчете о движении денежных средств является технически сложным аспектом и требует поправки: использование корректировок по всем статьям баланса группы на балансовые остатки приобретенной компании на дату приобретения.

Например, для того чтобы рассчитать эффект от изменения дебиторской задолженности группы за период, необходимо из консолидированной дебиторской задолженности на конец периода вычесть задолженность на начало периода и вычесть остаток задолженности приобретенной компании на дату приобретения.

Отражение операций по нетто-методу. Денежные потоки от инвестиционной или финансовой деятельности представлены по основным видам валовых поступлений и по основным видам валовых платежей, кроме некоторых случаев, когда они могут быть представлены по нетто-методу:

- денежные поступления или выплаты от имени покупателя (например, поступления и погашения вкладов до востребования банков, полученная от имени собственников недвижимости и передаваемая им арендная плата);
- денежные поступления и платежи по статьям с быстрым оборотом, большими суммами и короткими сроками погашения. Примером является:
  - поступления и выплаты по суммам долга держателей кредитных карт;
  - по приобретению и продаже инвестиций;
- денежные поступления и платежи финансового института;
- денежные авансовые платежи и займы, предоставленные клиентам, и их погашения.

Прочие положения

- Инвестиционные и финансовые операции, которые не требуют использования денежных средств, должны быть исключены из отчета о

движении денежных средств, но должны быть отдельно раскрыты в финансовой отчетности.

• Организация должна раскрывать информацию, позволяющую пользователям финансовой отчетности оценить изменения в обязательствах, обусловленных финансовой деятельностью. Один из способов: представление сверки между остатками обязательств, обусловленных финансовой деятельностью, на начало и конец периода, включая их изменения.

• Организация должна раскрывать компоненты денежных средств и их эквивалентов и представлять сверку сумм, содержащихся в отчете о движении денежных средств, с аналогичными статьями, представленными в отчете о финансовом положении.

• Сумма денежных средств и их эквивалентов, недоступная для использования группой, должна быть раскрыта вместе с комментариями руководства группы. Примером таких средств являются остатки в «проблемных» банках или остатки, которыми Группа может пользоваться с ограничениями (например, счета эскроу (escrow)).

• Дополнительная информация может быть уместной для понимания пользователями финансового положения и ликвидности организации. Например, суммы неиспользованных кредитных средств с указанием имеющихся ограничений по использованию этих средств; агрегированная сумма денежных потоков, представляющая увеличение операционных возможностей, отдельно от денежных потоков, необходимых для поддержания операционных возможностей; и суммы денежных потоков по каждому отчетному сегменту.

Таблица 2.1

Проформа отчета о движении денежных средств

В долл США

Показатели	Прим.	2020 г.	2019 г.
Денежные потоки от операционной деятельности			
Прибыль/(убыток) до налога на прибыль			
Поправки на:			
Амортизацию и обесценение основных средств			
Обесценение гудвилла			
Амортизацию и обесценение прочих нематериальных активов			
Обесценение дебиторской задолженности			
Списание стоимости внеоборотных активов, удерживаемых для продажи (или групп выбытия), до справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу			
Убыток за вычетом прибыли от выбытия основных средств			
Убыток за вычетом прибыли от инвестиционной собственности			

Убыток за вычетом прибыли от досрочного погашения кредитов и займов			
Финансовые доходы			
Финансовые расходы			
Доход с дивидендов			
Убыток за вычетом прибыли от инвестиций, предназначенных для торговли			
Убыток за вычетом прибыли от прочих финансовых активов, отражаемых по справедливой стоимости на счете прибылей и убытков			
Курсовые разницы			
Прочие неденежные операционные расходы			
Доля в результатах ассоциированных компаний			
Денежные потоки в операционной деятельности до изменений оборотного капитала			
Уменьшение/(увеличение) дебиторской задолженности			
Уменьшение/(увеличение) запасов			
Увеличение/(уменьшение) инвестиций, предназначенных для торговли			
Увеличение/(уменьшение) кредиторской задолженности			
Увеличение/(уменьшение) задолженности по налогам			
Поступление денежных средств от операционной деятельности			
Налог на прибыль уплаченный			
Проценты уплаченные			
Чистая сумма денежных средств от использованных в операционной деятельности			
Денежные потоки от инвестиционной деятельности			
Приобретение основных средств			
Поступления от продажи основных средств			
Приобретение инвестиционной собственности			
Поступления от продажи инвестиционной собственности			
Приобретение дочерних компаний за вычетом приобретенных в их составе денежных средств			
Поступления от продажи дочерних компаний за вычетом выбывших в их составе денежных средств			
Приобретение ассоциированных компаний			

Поступления от продажи ассоциированных компаний			
Приобретение нематериальных активов			
Поступления от продажи нематериальных активов			
Дивиденды полученные			
Чистая сумма денежных средств, использованных в инвестиционной деятельности			
Денежные потоки от финансовой деятельности			
Поступление кредитов и займов			
Погашение кредитов и займов			
Погашение долгосрочной задолженности по налогам			
Погашение обязательств по аренде			
Эмиссия обыкновенных акций			
Эмиссия привилегированных акций			
Вклады акционеров в капитал, отличные от эмиссии акций			
Распределение капитала акционерам, отличное от выплаты дивидендов			
Поступления от продажи выкупленных собственных акций			
Выкуп собственных акций			
Дивиденды, уплаченные акционерам Компании			
Дивиденды, уплаченные миноритарным акционерам			
Чистая сумма денежных средств, использованных в финансовой деятельности			
Влияние изменения обменного курса на денежные средства и их эквиваленты			
Чистое уменьшение денежных средств и их эквивалентов			
Денежные средства и их эквиваленты на начало года			
Денежные средства и их эквиваленты на конец года			

2.3. Содержание и применение стандарта МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»

МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» содержит общепринятые нормы и правила подготовки финансовой отчетности, в том числе минимальные требования к ее структуре и смысловому содержанию. В соответствии с международным стандартом (IAS) 1,

комплексный пакет финансовой отчетности должен состоять из: отчета о текущем финансовом положении, ОДДС, отчета о затратах, прибыли и ином совместном доходе, а также отчета об изменениях в активах компании. Основная задача МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» заключается в установке критериев выбора и регулирования учетной политики организации, в том числе порядка учета и раскрытия данных об изменениях в учетной политике, бухгалтерских оценках активов и обязательств и корректировках ошибок за предыдущие отчетные периоды.

Таким образом, данный стандарт направлен на улучшение качества подготовки финансовой отчетности компании в отношении ее информативности, уместности, достоверности, полноты и совместимости с отчетностью других компаний.

Основной целью Стандарта является определение порядка выбора и применения учетной политики, учета изменений в учетных оценках и исправления ошибок прошлых отчетных периодов.

Учетная политика (accounting policies) — конкретные принципы, основы, общепринятые условия, правила и практические подходы, применяемые компанией при подготовке и представлении финансовой отчетности.

Изменение в бухгалтерских оценках (change in accounting estimates) — это корректировка балансовой стоимости активов и обязательств или величины потребления актива в периоде вследствие переоценки текущего состояния активов и обязательств, а также связанных с ними ожидаемых будущих выгод и обязанностей. Примерами изменений в учетных оценках являются:

- сомнительная дебиторская задолженность;
- износ запасов;
- справедливая стоимость финансовых активов и обязательств;
- срок полезного использования или ожидаемых особенностей потребления будущих экономических выгод основных средств;
- гарантийные обязательства.

Ошибки предшествующего периода (prior period errors) — факты непредоставления или искажения данных в финансовой отчетности за один и более предшествующий период. Они возникают в связи с неиспользованием или неправильным использованием доступной достоверной информации. При этом можно было обоснованно ожидать, что указанная информация будет получена и учтена при подготовке и представлении данной финансовой отчетности.

Подобного рода ошибки связаны с ошибками в математических расчетах, ошибками применения учетной политики, упущениями или неправильным толкованием фактов, а также мошенничеством.

Существенные пропуски и искажение (material omissions or misstatements). Информация является существенной, если можно обоснованно ожидать, что ее пропуск, искажение или маскировка повлияют на решения основных пользователей финансовой отчетности общего назначения, принимаемые на основе данной финансовой отчетности, предоставляющей финансовую информацию о конкретной отчитывающейся организации.

Существенность зависит от характера или количественной значимости информации либо от того и другого. Организация оценивает, является ли информация (взятая в отдельности либо в совокупности с другой информацией) существенной в контексте финансовой отчетности, рассматриваемой в целом.[1]

Пользователи должны обладать достаточными знаниями в области бизнеса и экономической деятельности, бухгалтерского учета и желанием изучать информацию с должным старанием (reasonable diligence).

Выбор и применение учетной политики. В том случае, если стандарт или его интерпретация применяются непосредственно к какой-либо операции, прочему событию или условию, относящаяся к ним учетная политика должна быть определена применением соответствующего стандарта или его интерпретации, а также учитывать любое действующее руководство к его исполнению, выпущенное Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО).

В случае отсутствия стандарта или его интерпретации, применяемого непосредственно к какой-либо операции, прочему событию или условию, руководство компании должно использовать суждение (judgement) при выборе и применении учетной политики, которая бы обеспечила предоставление уместной (relevant) и достоверной (reliable) информации пользователям отчетности. При принятии подобного решения руководство должно ссылаться или учитывать следующие факторы по уровню их значимости:

- требования МСФО, затрагивающие аналогичные и связанные вопросы;
- определения, критерии признания и концепции оценки активов, обязательств, доходов и расходов, содержащиеся в Концептуальных основах представления финансовых отчетов (Conceptual Framework for Financial Reporting)(Framework for the preparation and presentation of financial statements).

При вынесении суждения руководство также может рассматривать самые последние официальные материалы других устанавливающих стандарты органов, которые используют схожие концептуальные основы для разработки стандартов бухгалтерского учета, прочую литературу по бухгалтерскому учету и принятую отраслевую практику в части, не противоречащей источникам, указанным выше.

Последовательность применения учетной политики. Компании должны выбирать и применять учетную политику последовательно по отношению к схожим операциям, прочим событиям или условиям, за исключением тех случаев, когда стандарт или его интерпретация требуют или позволяют разбивать объекты учета по категориям. В этом случае применение различной учетной политики приемлемо и выбранная учетная политика должна применяться последовательно для каждой категории.

Изменения в учетной политике. Компании вправе поменять учетную политику только в двух случаях:

- данное изменение требуется стандартом или его интерпретацией;
- в результате такого изменения финансовая отчетность предоставляет более достоверную и уместную информацию о влиянии операций, прочих

событий или условий на финансовое положение компании, ее финансовые результаты и потоки денежных средств.

Не является изменениями в учетной политике применение новой учетной политики в отношении операций, событий или условий, которые ранее не имели место или были несущественными, или которые отличаются по своей сути от ранее имевших место.

Примеры изменений учетной политики:

- изменение порядка признания, например, изменение порядка признания выручки от продажи товаров, услуг;
- изменения порядка оценки, например, изменение порядка оценки класса основных средств с исторической оценки на регулярную переоценку;
- изменения порядка представления, например, изменение порядка классификации статьи баланса, доходов и расходов или движений денежных средств.

Стандартом рассматриваются 4 варианта изменений в учетной политике.

- **Первое применение стандарта или интерпретации, которое содержит специфические переходные положения.** В данном случае необходимо применять специфические переходные положения.
- **Первое применение стандарта или интерпретации, которое не содержит специфические переходные положения.** В данном случае изменения необходимо применять ретроспективно (retrospective application), как если бы данная учетная политика применялась всегда. В данном случае необходимо корректировать начальное сальдо каждого компонента капитала за самый ранний из представленных в отчетности предыдущих периодов, а также сравнительную информацию за каждый представленный в отчетности предыдущий период.

Ретроспективное применение изменений в учетной политике не требуется, когда практически неосуществимо определить на начало текущего периода кумулятивное влияние от применения новой учетной политики ко всем предыдущим периодам. В таком случае сравнительная информация корректируется с самой ранней даты, с которой применение практически осуществимо. При этом применение изменения в учетной политике являются практически неосуществимыми, если:

- эффекты не могут быть определены;
- ретроспективное применение требует допущений о том, каковы были бы намерения руководства в указанном периоде;
- ретроспективное применение требует значительных количественных оценок и невозможно объективно отличить информацию об указанных оценках (которая свидетельствует об обстоятельствах, существовавших на дату, на которую эти суммы должны быть признаны, оценены или раскрыты, и была бы доступной) от другой информации.

- **Изменения в учетной политике по собственной инициативе компании.** По аналогии с пунктом 2. Примером может служить принятие

компанией решения о капитализации процентов по займам в соответствии с МСФО (IAS) 23.

• **Изменение учетной политики в отношении оценки нематериальных активов и основных средств при первоначальном применении политики по переоценке активов.** Данное изменение не требует ретроспективного применения в соответствии с МСФО (IAS) 38 и МСФО (IAS) 16 соответственно.

Раскрытия, связанные с изменениями в учетной политике. Раскрытия, связанные с изменениями в учетной политике, возникают вследствие введения новых стандартов и их интерпретаций, включают:

• название стандарта или его интерпретации, вызывающие изменения;

• когда это применимо, тот факт, что изменения в учетной политике проводятся в соответствии с переходными положениями указанного МСФО;

• характер изменения учетной политики;

• описание переходных положений, включая те, которые могут оказать влияние на будущие периоды;

• сумму корректировок для текущего и каждого предшествующего периода, сделанных для:

o каждой затронутой статьи финансовой отчетности;

o базовой и разводненной (diluted) прибыли на обычную акцию (только если организация применяет МСФО (IAS) 33);

• сумму корректировок, относящихся к периодам, предшествующим заданным;

• описание и объяснение того, как было проведено изменение учетной политики, в том случае, если ретроспективное применение невозможно.

Раскрытия, связанные с добровольными изменениями учетной политики, включают:

• характер изменения учетной политики;

• причины, по которым новая учетная политика должна нести в себе более достоверную и уместную информацию;

• сумму корректировок текущего и каждого предшествующего периода, сделанных для:

o каждой затронутой статьи финансовой отчетности;

o базовой и разводненной (diluted) прибыли на обычную акцию (только если организация применяет МСФО (IAS) 33);

• сумму корректировок, относящихся к периодам, предшествующим заданным, в той степени, в которой это возможно;

• описание и объяснение того, как было проведено изменение учетной политики, в том случае, если ретроспективное применение невозможно.

Повторение раскрытия этой информации в финансовой отчетности последующих периодов не требуется.

Изменения в бухгалтерских оценках. Расчетная оценка может быть пересмотрена, если меняются обстоятельства, на которых она основывалась, или в результате появления новой информации или накопления опыта. Когда трудно отличить изменение в учетной политике от изменения в бухгалтерской оценке, данное изменение учитывается как изменение в бухгалтерской оценке.

Изменения в бухгалтерских оценках должны признаваться перспективно в текущем и будущих отчетных периодах путем корректировки соответствующей статьи активов, обязательств, капитала, доходов или расходов.

Раскрытия, связанные с изменениями в бухгалтерских оценках. Необходимо раскрывать:

- характер и величину изменений в бухгалтерских оценках, которые оказывают влияние на финансовую отчетность в текущем периоде или предположительно в последующих периодах;
- факт того, что не удается определить эффект от изменения бухгалтерских оценок в последующих отчетных периодах.

Ошибки

Все существенные ошибки прошлых периодов должны корректироваться ретроспективно в первом комплекте финансовой отчетности, утвержденном к выпуску после их выявления посредством:

- пересчета сравнительных сумм предшествующих периодов, в которых была обнаружена ошибка;
- пересчета входящих остатков активов, обязательств и собственного капитала за самый ранний из предшествующих периодов в случае, если ошибка возникла до самого раннего из представленных периодов.

Если практически неосуществимо оценить ошибку, относящуюся к конкретному отчетному периоду, то начальные сальдо активов, обязательств и капитала должны быть пересчитаны за самый ранний период, за который можно осуществить ретроспективный пересчет (им может быть текущий отчетный период).

Раскрытия, связанные с ошибками прошлых периодов. Раскрытия, связанные с ошибками прошлых периодов, включают:

- характер ошибки предшествующего периода;
- сумму практически осуществимой корректировки для каждого представленного периода:
  - каждой затронутой статьи финансовой отчетности;
  - базовой и разводненной (diluted) прибыли на обычную акцию (только если организация применяет МСФО (IAS) 33);
- сумму корректировки на начало самого раннего представленного периода;
- описание и объяснение корректировки ошибки в случае, если не удается провести ретроспективный расчет.

Повторение раскрытия этой информации в финансовой отчетности последующих периодов не требуется.

2.4. Содержание и применение стандарта МСФО (IAS) 10 События после окончания отчетного периода

События по завершению отчетного периода — это операции, как благополучные, так и неблагополучные, которые происходят в срок между последним днем отчетного периода и моментом официального утверждения финансовой отчетности. К таким событиям относятся любые финансовые операции компании, совершенные до даты принятия отчета к выпуску, даже в случае, если они произошли уже после публикации данных о прибыли, убытках и иных показателей финансовой деятельности.

Стандарт МСФО (IAS) 10 «События после окончания отчетного периода» устанавливает: когда организациям необходимо корректировать финансовую отчетность в соответствии с событиями по завершению отчетного периода; информацию о дате принятия финансовой отчетности к выпуску и о событиях по завершению отчетного периода, которую компании должны предоставлять в обязательном порядке. Рассматриваемый стандарт также устанавливает, что организация не должна готовить свою финансовую отчетность, основываясь на допущениях о беспрерывности хозяйственной деятельности, если события по завершению отчетного периода свидетельствуют о неуместности подобных допущений.

Основной целью стандарта является определение:

- случаев, когда компания должна корректировать отчетность на эффект событий, произошедших после отчетного периода;
- раскрытий, которые необходимо делать о дате одобрения финансовой отчетности к выпуску и о событиях после отчетного периода.

События после отчетного периода (events after reporting period). Событие, благоприятное или неблагоприятное, которое происходит между отчетной датой и датой утверждения финансовой отчетности к выпуску.

Корректирующее событие (adjusting event). Событие, которое дает дополнительную информацию по поводу ситуации (условий), существовавшей на отчетную дату.

Некорректирующее событие (non-adjusting event). Событие, которое дает информацию по поводу ситуации (условий), возникшей после отчетного периода.

Правила учета. Необходимо корректировать отчетность с учетом корректирующего события. Стандарт дает следующие примеры корректирующих событий:

- принятие после отчетного периода судебного решения, подтверждающего, что предприятие имеет текущее обязательство на отчетную дату. В данном случае компания должна скорректировать оценочное обязательство, признанное ранее в соответствии с МСФО 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»;

Практика. В нашей практике был случай, когда перед подписанием отчетности возникла необходимость создавать резерв по судебному иску, по

которому неожиданно было принято отрицательное для компании решение в последние дни перед подписанием отчетности.

- получение информации после отчетного периода, свидетельствующей о том, что к отчетной дате актив подвергся обесценению или о необходимости корректировки ранее признанного в отчетности убытка от обесценения данного актива, например:
  - банкротство клиента после отчетного периода, которое подтверждает существование на конец отчетного периода кредитного обесценения задолженности;
  - продажа запасов ниже балансовой стоимости;
- определение после отчетного периода стоимости приобретения активов или поступлений денежных средств от продажи активов до отчетной даты;
- определение после отчетного периода суммы бонусных выплат или по программам участия в прибыли за отчетный период (см. МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»);
- обнаружение фактов мошенничества или ошибок, которые свидетельствуют о неправильности информации, представленной в отчетности.

Компания не должна корректировать отчетность на некорректирующие события. Примерами таких событий являются:

- крупная сделка по приобретению или продаже бизнеса;
- объявление о плане прекращения одного из направлений деятельности;
- значительные покупки активов, классификация активов в качестве предназначенных для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность», прочие выбытия активов или экспроприация значительных активов государством;
- уничтожение производственных мощностей в результате пожара после отчетного периода;
- объявление о крупной реструктуризации или начало ее реализации;
- значительное изменение стоимости активов или валютных курсов после отчетного периода;
- крупные сделки с обыкновенными акциями после отчетного периода;
- изменения налоговых ставок или налогового законодательства, произошедшие после отчетного периода;
- принятие значительных обязательств или условных обязательств, например, гарантий;
- начало крупного судебного разбирательства, связанного исключительно с событиями, произошедшими после отчетного периода.

Нарушение принципа непрерывности деятельности (going concern), возникающее после отчетного периода

Компания не должна готовить финансовую отчетность на принципе непрерывности деятельности (going concern basis), если после отчетного периода руководство компании принимает решение о ликвидации компании или прекращении деятельности, либо у него нет реалистичной альтернативы такому решению.

Практика. В условиях финансового кризиса при составлении отчетности по МСФО данное требование становится особенно важным и требует суждения со стороны руководства компании, составителей отчетности и аудиторов. Требуется детальный анализ ликвидности компании, условий договоров займа и т.д. не только на отчетную дату, но и в течение периода между отчетной датой и датой выпуска отчетности.

Раскрытие информации. Некорректирующие события должны раскрываться в том случае, если они настолько важны, что отсутствие раскрытия информации по ним может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе финансовой отчетности. Указанное раскрытие должно содержать информацию о:

- сущности события;
- оценке финансового эффекта или указание о невозможности проведения данной оценки.

Практика. Часто встречающимся на практике событием после отчетного периода является приобретение нового бизнеса. В соответствии с МСФО (IFRS) 3, если приобретение бизнеса произошло после отчетного периода, необходимо раскрывать оценочный гудвил, расчет которого можно сделать на основании последней имеющейся отчетности по национальным стандартам бухгалтерского учета, например, НСБУ.

После отчетного периода и до публикации отчетности компания должна обновлять информацию в раскрытиях, связанных с условиями, существовавшими на конец отчетного периода, когда получает новую информацию об этих условиях.

Компания должна указывать дату одобрения финансовой отчетности к выпуску и наименование органа, одобрившего финансовую отчетность к выпуску. В том случае, если собственники организации или другие лица имеют полномочия вносить поправки в финансовую отчетность после ее выпуска, организация должна раскрыть данный факт.

2.5. Содержание и применение стандарта МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют»

Волатильность валютных курсов по всему миру сегодня является обычным явлением, которое обусловлено влиянием макроэкономических факторов на состояние денежных систем национальных экономик. Изменение курсов валют и курсовая неустойчивость оказывают постоянное влияние на финансовое состояние коммерческих компаний по всему миру. Предприятия должны не просто отражать в своей отчетности влияние изменений курсов валют на экономическое состояние компании, стандартизировать отчетность и обобщать данные в одной валюте представления, но и разрабатывать меры по снижению влияния данной группы факторов на бизнес компании в целом. Сегодня мы рассмотрим МСФО 21, прикладной стандарт, который помогает компаниям учитывать в своей финансовой отчетности данные изменений стоимости валют.

Целями данного стандарта являются определение порядка отражения операций в иностранной валюте и показателей иностранного подразделения в финансовой отчетности организации, а также пересчет показателей финансовой отчетности в валюту представления отчетности. Основными вопросами являются: какие обменные курсы использовать и как отражать в отчетности влияние изменений обменных курсов.

Настоящий стандарт не применяется:

- к учету хеджирования в отношении валютных объектов, в том числе к хеджированию чистых инвестиций в иностранное подразделение (см МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»);
- ко многим производным инструментам на иностранную валюту (см МСФО (IFRS) 9), кроме тех производных инструментов, на которые не распространяется действие МСФО (IFRS) 9 (например, некоторые производные инструменты на иностранную валюту, встроенные в другие договоры). Кроме того, стандарт применяется в случаях, когда организация пересчитывает относящиеся к производным инструментам суммы из своей функциональной валюты в валюту представления отчетности;
- при представлении в отчете о движении денежных средств денежных потоков, возникших в результате операций в иностранной валюте, а также при пересчете денежных потоков иностранного подразделения (см. МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств»).

Функциональная валюта (functional currency) — валюта, используемая в основной экономической среде, в которой организация осуществляет свою деятельность.

Валюта представления (presentation currency) — валюта, в которой представляется финансовая отчетность.

Курсовая разница (exchange difference) — разница, возникающая при пересчете определенного количества единиц в одной валюте в другую валюту с использованием разных обменных курсов.

Иностранное подразделение (foreign operation) — компания, являющаяся дочерней, ассоциированной, совместной организацией или филиалом отчитывающейся организации, деятельность которой базируется или осуществляется в стране или в валюте, отличной от страны или валюты отчитывающейся организации.

Монетарные статьи (monetary items) — единицы имеющейся в наличии валюты, а также активы и обязательства к получению или выплате, выраженные фиксированным или определяемым количеством валютных единиц.

Практика. Наиболее часто используются следующие источники курсов иностранных валют:

- Центральный банк РУз — www.cbu.uz
- Oanda.com — www.oanda.com

Иногда используются закрытые источники информации, например Bloomberg — www.bloomberg.com.

В развивающихся странах, странах с гиперинфляцией возможны проблемы с определением источников курсов обмена. В нашей практике подобные проблемы возникали, например, в Венесуэле, когда в определенный момент времени существовали несколько систем обмена местной валюты на доллар США.

Определение функциональной валюты компании

При определении функциональной валюты компании, необходимо анализировать следующие основные факторы:

- основные факторы:
  - валюта, которая в основном влияет на цены на товары и услуги компании;
  - валюта страны, чьи условия конкуренции и законодательство определяют цену товаров и услуг компании;
  - валюта, в которой определяются расходы на персонал, материалы и другие затраты компании, связанные с предоставлением товаров и услуг;
- второстепенные факторы:
  - валюта, в которой поступают средства от финансовой деятельности (например, от эмиссии долговых и долевых инструментов);
  - валюта, в которой организация хранит денежные средства от текущей деятельности.

Практика. Вопрос определения функциональной валюты очень часто требует существенных допущений со стороны руководства компании, особенно когда речь идет о подготовке консолидированной отчетности для компаний в разных юрисдикциях. Необходим тщательный анализ указанных выше основных и второстепенных факторов. Как пример из нашей практики, функциональной валютой операционной компании, зарегистрированной в Канаде, для целей отдельной и консолидированной отчетности по МСФО являлся доллар США. При этом для целей налоговой отчетности учет продолжал параллельно вестись в канадских долларах.

Определение функциональной валюты иностранного подразделения

Основным вопросом при определении функциональной валюты иностранного подразделения является то, совпадает ли функциональная валюта иностранного подразделения с функциональной валютой отчитывающейся организации. При определении функциональной валюты иностранного подразделения необходимо определить, насколько деятельность иностранного подразделения независима от деятельности отчитывающейся организации.

Отражение операции в иностранной валюте в функциональной валюте

При подготовке финансовой отчетности каждая организация, как самостоятельная организация, организация с иностранным подразделением (например, материнская организация), так и иностранное подразделение (например, дочерняя организация или филиал):

- определяет свою функциональную валюту;

• пересчитывает статьи в иностранной валюте в свою функциональную валюту;

• отражает результаты такого пересчета в соответствии со стандартом.

Определение. Актив или обязательство являются монетарными, если имеется право на получение (или обязанность на предоставление) фиксированного или поддающегося определению количества денежных единиц. Справедливая стоимость такого актива изменяется с изменением курса.

Например, денежные средства (монетарный актив) в размере 100 у.ед. по курсу 25 у.ед., за 1 доллар стоят 4 доллара. При изменении курса доллара к сумму (с 25 до 50 ус.ед. за доллар) 100 ус.ед. уже будут эквивалентны 2 долларам.

Актив или обязательство являются немонетарными, если отсутствует право на получение (или обязанность на предоставление) фиксированного или поддающегося определению количества денежных единиц. Такой актив или обязательство сохраняют свою стоимость вне зависимости от изменения курса валют. Например, основные средства, купленные год назад за 100 у.ед (в эквиваленте 4 доллара), при изменении курса с 25 до 50 у.ед за доллар все равно будут иметь стоимость 4 доллара (т.е. их стоимость не изменится).

• На каждую отчетную дату:

○ монетарные (monetary) статьи в иностранной валюте подлежат пересчету с использованием обменного курса на отчетную дату (денежные средства, задолженность покупателей и поставщиков, займы, отложенные налоговые активы и обязательства, пенсии и другие вознаграждения работникам, подлежащие выплате в виде денежных средств, оценочные обязательства, подлежащие погашению денежными средствами, а также дивиденды);

○ немонетарные (non-monetary) статьи в иностранной валюте, учтенные по исторической стоимости, подлежат пересчету по обменному курсу на дату осуществления операции. Примерами подобных статей являются авансы, выданные поставщикам, акционерный капитал, запасы, основные средства, гудвил, резервы, активы в форме права пользования и оценочные обязательства, расчет по которым должен быть произведен путем предоставления немонетарного актива;

○ немонетарные статьи в иностранной валюте, оцененные по справедливой стоимости, подлежат пересчету по обменным курсам, действовавшим на дату определения справедливой стоимости.

• Курсовые разницы, возникающие при расчете по монетарным статьям или при пересчете монетарных статей по курсам, отличающимся от курсов, по которым они пересчитывались при первоначальном признании в течение отчетного периода или в предыдущей финансовой отчетности, подлежат признанию в отчете о прибылях или убытках в том периоде, в котором они возникают.

• Курсовые разницы, возникающие по монетарной статье (например, по займу, выданному головной компанией иностранному подразделению), расчеты по которой в обозримом будущем не планируются и, вероятно, не произойдут, составляющей часть чистой инвестиции отчитывающейся организации в

иностранное подразделение (net investment in a foreign operation), подлежат признанию в составе прибыли или убытка в отдельной финансовой отчетности отчитывающейся организации или в индивидуальной финансовой отчетности иностранного подразделения. В консолидированной финансовой отчетности такие курсовые разницы первоначально признаются в составе прочего совокупного дохода и реклассифицируются из состава собственного капитала в состав прибыли или убытка при выбытии чистой инвестиции.

• Если прибыль или убыток от немонетарной статьи признаются в составе прочего совокупного дохода (например, при переоценке основных средств), каждый валютно-обменный компонент таких прибыли или убытка также признается в составе прочего совокупного дохода. Однако, если прибыль или убыток от немонетарной статьи признаются в составе прибыли или убытка, каждый валютно-обменный компонент такой прибыли или убытка признается в составе прибыли или убытка.

Перевод из функциональной валюты в валюту представления отчетности. Результаты и финансовые показатели организации, чья функциональная валюта не является валютой гиперинфляционной экономики, подлежат пересчету в другую валюту представления отчетности с использованием следующих процедур:

• активы и обязательства в каждом из представленных отчетов о финансовом положении (т.е. включая сравнительные данные) пересчитываются по курсу на отчетную дату — дату отчета о финансовом положении;

• доходы и расходы для каждого отчета, представляющего прибыль или убыток и прочий совокупный доход (т.е. включая сравнительные данные) пересчитываются по обменным курсам на даты соответствующих операций;

Практика. Если невозможно использовать курсы для каждой отдельной операции, используется средний курс за период для большинства операций и курс на дату транзакции — для наиболее существенных операций.

Как правило, компании готовят квартальную, полугодовую или годовую отчетность и используют средний курс за соответствующий период для перевода в валюту презентации. Однако в случае существенной волатильности курсов в рамках отчетного периода необходимо использовать более короткий период для перевода в валюту представления отчетности (например, месяц).

• все возникшие курсовые разницы признаются в составе прочего совокупного дохода (Translation reserve, Резерв накопленных курсовых разниц при пересчете из других валют).

Особые правила применяются для перевода результатов деятельности и финансовых показателей организации, чья функциональная валюта является валютой гиперинфляционной экономики, в другую валюту представления. В данном случае:

• отчетность компании пересчитывается в соответствии с правилами МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике»;

• все суммы (активы, обязательства, статьи собственного капитала, доходы и расходы, в том числе сравнительные данные) пересчитываются по курсу на отчетную дату — дату текущего отчета о финансовом положении.

Пересчет данных о деятельности иностранного подразделения

• Пересчет результатов и финансового положения иностранного подразделения осуществляется на основании правил пересчета в валюту представления, приведенных выше.

• Необходимо учитывать, что внутригрупповой монетарный актив (или обязательство), как краткосрочный, так и долгосрочный, нельзя свернуть с соответствующим внутригрупповым обязательством (или активом), не показав результаты валютных колебаний в консолидированной финансовой отчетности в составе прибыли или убытка.

• В случае если внутригрупповая задолженность не планируется к погашению в ближайшем будущем и является фактически чистой инвестицией отчитывающейся организации в иностранное подразделение (net investment in a foreign operation), курсовые разницы от их перевода будут включаться в состав прочего совокупного дохода и накапливаться в составе отдельного компонента собственного капитала до момента выбытия иностранного подразделения. При этом, под данное правило не попадают остатки торговой дебиторской и кредиторской задолженности.

• Гудвил и поправки по справедливой стоимости, возникающие при приобретении иностранного подразделения, являются активами и обязательствами иностранного подразделения, и должны переводиться по обменному курсу на дату отчетности.

• При выбытии иностранного подразделения (продаже, ликвидации, выплате акционерного капитала или прекращении использования такой организации) сумма курсовых разниц, признанная в составе прочего совокупного дохода и накопленная в отдельном компоненте собственного капитала, должна реклассифицироваться из состава собственного капитала в состав прибыли или убытка (реклассификационная корректировка) при признании прибыли или убытка от выбытия.

Помимо выбытия полной доли организации в иностранном подразделении, следующие частичные выбытия учитываются как выбытия:

• когда частичное выбытие включает в себя потерю контроля над дочерней организацией, в состав которой входит иностранное подразделение;

• когда оставшаяся доля после частичного выбытия доли в совместном предпринимательстве или частичного выбытия доли в ассоциированной организации, в состав которой входит иностранное подразделение, является финансовым активом, в состав которого входит иностранное подразделение.

Раскрытие информации. Организация должна раскрывать:

• сумму курсовых разниц, признанных в отчете о прибылях и убытках, кроме тех, которые возникли по финансовым инструментам, оцененным по

справедливой стоимости через прибыль или убыток в соответствии с МСФО (IAS) 39.

- чистые курсовые разницы, признанные в составе прочего совокупного дохода и классифицированные как отдельный компонент собственного капитала, а также сверку суммы таких курсовых разниц на начало и на конец периода.
- когда валюта представления отличается от функциональной валюты, этот факт подлежит отражению, равно как и сама функциональная валюта, а также причина, в силу которой используется другая валюта представления.
- при смене функциональной валюты либо отчитывающейся организации, либо материального иностранного подразделения данный факт и причина смены функциональной валюты подлежат раскрытию.

Когда организация представляет свою финансовую отчетность в валюте, отличающейся от ее функциональной валюты, она должна указывать, что представляемая ею финансовая отчетность соответствует МСФО, только в том случае, если она соответствует всем требованиям каждого применимого стандарта и интерпретации.

Вопросы для самопроверки

1. В чем заключается цель стандарта МСФО IAS)1?
2. Назовите компонентов финансовой отчетности?
3. В чем заключается содержание и применение стандарта МСФО (IAS) 7 Отчет о движении денежных средств?
4. В чем заключается содержание и применение стандарта МСФО (IAS) 8 "Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки"
5. В чем заключается содержание и применение стандарта МСФО (IAS) 21 "Влияние изменений обменных курсов валют?

Тесты для самостоятельного контроля

Вопрос 1. Активы по МСФО это:

- Приращение экономических выгод
- **Ресурсы, от которых компания ожидает притока экономических выгод в будущем**
- Ресурсы, от которых ожидается отток экономических выгод в будущем

Вопрос 2. В заголовке любого отчета, построенного согласно МСФО, обязательно отражаются три элемента:

- название компании, дата составления отчета, валюта отчета
- название компании, название отчета, валюта отчета
- **название компании, название отчета, дата составления отчета**

Вопрос 3. В качестве справедливой стоимости обычно используются:

- ликвидационная стоимость
- остаточная стоимость
- **рыночная стоимость, определяемая путем оценки**
- себестоимость

Вопрос 4. В отчет об изменениях капитала по МСФО 1 не включается информация

- **резервах предстоящих расходов и платежей**
- резервном капитале
- результатах переоценки внеоборотных активов

Вопрос 5. В отчете о прибылях и убытках по МСФО 1 характеризуется:

- доходы и расходы
- финансовое положение предприятия
- **финансовые результаты деятельности предприятия**

Вопрос 6. В соответствии с каким принципом МСФО бухгалтер обязан объективно и точно отразить финансовое положение организации

- **принцип достоверности**
- принцип значимости
- принцип непрерывного функционирования
- принцип осторожности

ГЛАВА 3. СТАНДАРТЫ, ХАРАКТЕРИЗУЮЩИЕ УЧЕТА ПОСТУПЛЕНИЙ

3.1. Содержание и применение стандарта МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»

Цель данного стандарта — определение порядка учета доходов, затрат и других финансовых результатов, связанных с договорами подряда на строительные работы. С учетом специфики деятельности, осуществляемой по договорам на строительные работы, дата начала действия договора и дата его окончания, в большинстве случаев, не соответствуют одному отчетному периоду. Таким образом, ключевой проблемой учета договоров на строительные работы является грамотное распределение доходов и затрат по отчетным периодам, на протяжении которых ведется строительство.

МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство» предусматривает использование критериев признания, установленных в «Концепции формирования и представления финансовой отчетности», для расчета момента утверждения выручки и затрат. В данном стандарте также содержатся актуальные практические рекомендации относительно применения указанных критериев. Сфера применения стандарта: Рассматриваемый стандарт применяется с целью грамотного внесения в финансовую отчетность компаний-подрядчиков договоров подряда на строительные работы.

Стандарт применяется для отражения договоров на строительство в финансовой отчетности подрядчиков.

Договор на строительство – это договор, заключаемый с целью строительства объекта или группы объектов, которые тесно взаимосвязаны или взаимозависимы по конструкции, технологии и функциям или по конечному назначению или использованию.

Договор с фиксированной ценой представляет собой договор на строительство, согласно которому подрядчик соглашается на фиксированную договорную цену или фиксированную ставку за единицу работ, повышение которой в некоторых случаях возможно при увеличении затрат.

Договор «затраты плюс» представляет собой договор на строительство, согласно которому подрядчику возмещаются разрешенные или иным образом определенные затраты плюс процент от суммы таких затрат или фиксированная сумма вознаграждения.

Договор на строительство может быть заключен в отношении одного объекта, такого как мост, здание, плотина, трубопровод, дорога, судно или тоннель. Договор на строительство может также предусматривать строительство нескольких объектов, которые тесно взаимосвязаны или взаимозависимы по конструкции, технологии и функциям или по конечному назначению или использованию. Примерами таких договоров могут служить договора на строительство нефтеперерабатывающих заводов и других комплексных промышленных объектов или оборудования.

Для целей настоящего стандарта договоры на строительство включают:

(a) договоры о предоставлении услуг, непосредственно связанных со строительством объекта, например, услуг по управлению проектом и услуг архитекторов; и

(b) договоры на разрушение и восстановление объектов и восстановление окружающей среды после сноса объектов.

Договоры на строительство могут предусматривать различные условия и, для целей настоящего стандарта, классифицируются на договора с фиксированной ценой и договора «затраты плюс». Некоторые договоры на строительство могут иметь характеристики как договора с фиксированной ценой, так и договора «затраты плюс», как, например, договор «затраты плюс», предусматривающий согласованную максимальную цену. В таком случае подрядчику следует принимать во внимание все условия пунктов 23 и 24 с тем, чтобы определить сроки признания выручки и затрат по договору.

Объединение и дробление договоров на строительство. Требования настоящего стандарта, как правило, применяются в отдельности к каждому договору на строительство. Однако в определенных случаях необходимо применять настоящий стандарт к отдельно идентифицируемым компонентам одного договора или к группе тесно связанных договоров, с тем, чтобы отразить суть такого договора или группы договоров.

Если в договоре предусматривается строительство нескольких объектов, строительство каждого объекта учитывается как отдельный договор на строительство, если:

(a) по каждому объекту были направлены отдельные предложения; (b) условия строительства каждого объекта обсуждались отдельно, и подрядчик и заказчик могут принять или отказаться от исполнения части договора, относящейся к каждому объекту; и

(c) затраты и выручка по каждому объекту могут быть идентифицированы.

Группа договоров, заключаемых с одним или несколькими заказчиками, учитывается как единый договор на строительство, если:

(a) группа договоров заключалась как единый пакет договоров; (b) договора так тесно взаимосвязаны, что, по существу, представляют собой части единого проекта с общей нормой прибыли; и

(c) договора выполняются одновременно или в непрерывной последовательности.

Договор может предусматривать строительство дополнительного объекта по усмотрению заказчика или может быть изменен внесением положений о строительстве дополнительного объекта. Строительство дополнительного объекта должно учитываться как отдельный договор на строительство, если:

(a) объект по конструкции, технологии или функциям значительно отличается от объекта или объектов, предусматриваемых первоначальным договором; или (b) цена объекта определена вне зависимости от цены первоначального договора.

Выручка по договору включает:

(a) первоначальную сумму выручки, согласованную в договоре; и (b) отклонения от работ по договору, претензии и поощрительные платежи:

(i) в той степени, в которой существует вероятность получения выручки; и (ii) если суммы отклонений могут быть надежно оценены.

Выручка по договору оценивается по справедливой стоимости полученного или причитающегося возмещения. На оценку суммы выручки по договору влияет множество факторов неопределенности, зависящих от результата будущих событий. По мере наступления событий или разрешения факторов неопределенности часто требуется пересмотр первоначальной оценки. Таким образом, сумма выручки по договору может увеличиваться или уменьшаться от одного периода к другому. Например:

(a) подрядчик и заказчик могут согласовать суммы отклонений или претензий, которые увеличивают или уменьшают выручку по договору в периоде, следующем за периодом, в котором договор был первоначально согласован;

(b) сумма выручки, согласованная в договоре с фиксированной ценой, может увеличиться в соответствии с положениями, предусматривающими увеличение выручки при увеличении затрат;

(c) сумма выручки по договору может уменьшиться в связи со штрафами, возникшими в результате задержки выполнения договора со стороны подрядчика; или

(d) если договор с фиксированной ценой предусматривает фиксированную цену за единицу работ, выручка по договору увеличивается по мере увеличения числа таких единиц.

Отклонение представляет собой одобренное заказчиком изменение объема работ, которые должны быть выполнены по договору. Отклонение может привести к увеличению или уменьшению выручки по договору. Примеры отклонений включают изменение спецификаций или конструкции объекта и изменение срока действия договора. Отклонение включается в выручку по договору, если:

(a) вероятно, что заказчик одобрит отклонение и сумму выручки, возникающей из-за отклонения; и

(b) сумма выручки может быть надежно оценена.

Претензия представляет собой сумму, которую подрядчик намеревается получить от заказчика или другой стороны в качестве возмещения затрат, не включаемых в цену договора. Претензии могут возникать, например, в связи с задержкой со стороны заказчика, ошибками в спецификациях или конструкции, а также спорными отклонениями в работах по договору. Оценка суммы выручки от претензий подвержена высокой степени неопределенности и часто зависит от результата переговоров. Таким образом, претензии включаются в выручку по договору только, если:

(a) переговоры достигли той стадии, когда принятие претензии заказчиком стало вероятным; и

(b) сумма, которую заказчик, вероятно, примет, может быть надежно

оценена.

Поощрительные платежи представляют собой дополнительные суммы, уплачиваемые подрядчику, если нормы, предусмотренные договором, выполняются или превышаются. Например, договор может предусматривать поощрительный платеж подрядчику за досрочное выполнение работ по договору. Поощрительные платежи включаются в выручку по договору, если:

(a) договор находится в той стадии его завершения, когда выполнение или превышение предусмотренных им норм уже вероятно; и

(b) суммы поощрительных платежей можно надежно оценить.

Затраты по договору

Затраты по договору включают:

(a) затраты, непосредственно связанные с определенным договором;

(b) затраты, которые относятся к договорной деятельности в целом, и могут быть распределены на данный договор; и

(c) такие другие затраты, которые отдельно возмещаются заказчиком в соответствии с условиями договора.

Затраты, непосредственно связанные с определенным договором, включают:

(a) затраты на оплату труда строителей, включая контроль на строительной площадке;

(b) стоимость материалов, использованных при строительстве;

(c) амортизацию основных средств, используемых при выполнении условий договора;

(d) затраты на перемещение основных средств и материалов на строительную площадку и с нее;

(e) затраты на аренду основных средств;

(f) затраты на конструкторскую и техническую поддержку, непосредственно связанную с договором;

(g) предполагаемые затраты на устранение ошибок и выполнение гарантированного объема работ, включая ожидаемые затраты на гарантийное обслуживание; и

(h) претензии третьих лиц.

Указанные затраты могут быть уменьшены на сумму случайного дохода, который не включается в выручку по договору, например, дохода от продажи излишка материалов или выбытия основных средств по завершении договора.

Затраты, которые могут быть отнесены к договорной деятельности в целом и могут быть распределены на отдельные договоры, включают:

(a) страховые платежи;

(b) затраты на конструкторскую и техническую поддержку, которые не связаны непосредственно с отдельным договором; и

(c) накладные строительные расходы.

Указанные затраты распределяются с использованием систематических и целесообразных методов, которые применяются последовательно в отношении всех затрат с аналогичными характеристиками. Распределение затрат основано

на нормальном темпе выполнения строительных работ. Накладные строительные расходы включают такие затраты, как затраты на подготовку и обработку ведомостей заработной платы строительного персонала. Затраты, которые могут быть отнесены к строительной деятельности в целом и распределены на отдельные договоры, также включают затраты по займам.

Затраты, которые отдельно возмещаются заказчиком в соответствии с условиями договора, могут включать некоторые общие управленческие затраты и затраты на разработки, возмещение которых предусматривается условиями договора.

Затраты, которые не могут быть отнесены к договорной деятельности или распределены на отдельный договор, исключаются из затрат по договору на строительство. Такие затраты включают:

(a) общие управленческие затраты, возмещение которых не предусмотрено договором;

(b) затраты по продаже;

(c) затраты на исследования и разработки, возмещение которых не предусмотрено договором; и

(d) амортизацию простаивающих основных средств (не используемых при выполнении определенного договора).

Затраты по договору включают затраты, относящиеся к договору, от даты, когда заключение договора гарантировано, до окончательного завершения работ по договору. При этом затраты, которые непосредственно относятся к договору и понесены с тем, чтобы обеспечить его заключение, также включаются в состав затрат по договору, если они могут быть отдельно идентифицированы и надежно оценены, а также если заключение договора вероятно. Если затраты, понесенные для обеспечения заключения договора, признаются в качестве расходов в периоде, в котором они были понесены, такие затраты не включаются в затраты по договору после заключения договора в последующем периоде.

Если результат договора на Признание выручки и расходов по договору строительство может быть надежно рассчитан, выручка и затраты, связанные с договором на строительство, признаются в качестве выручки и расходов соответственно, в соответствии степени завершенности договора на конец отчетного периода. Ожидаемый убыток по договору на строительство признается как расход немедленно в соответствии с пунктом 36 МСФО 11.

В случае заключения договора с фиксированной ценой результат договора на строительство может быть надежно оценен, если выполняются следующие условия:

(a) совокупная выручка по договору может быть надежно оценена;

(b) получение предприятием экономических выгод, связанных с договором, вероятно;

(c) как затраты, необходимые для завершения договора, так и степень выполнения договора на конец отчетного периода, могут быть надежно оценены;

(d) затраты, связанные с договором, могут быть точно определены и надежно оценены таким образом, что фактически понесенные затраты по

договору могут быть сопоставлены с ранее произведенными оценками.

В случае договора "затраты плюс", результат договора на строительство может быть надежно оценен, если выполняются следующие условия:

(a) получение предприятием экономических выгод, связанных с договором, вероятно; и

(b) затраты, связанные с договором, могут быть точно определены и надежно оценены независимо от того, подлежат ли они отдельному возмещению.

Признание выручки и расходов по степени выполнения договора часто называют методом процента выполнения. В соответствии с данным методом, путем сопоставления выручки по договору с затратами по договору, понесенными для достижения данной степени выполнения, определяются для целей отражения в отчетности выручка, расходы и прибыль, которые можно отнести к пропорции выполненных работ. Этот метод обеспечивает полезную информацию об объеме договорной деятельности и результатах периода.

В соответствии с методом процента выполнения, выручка по договору признается в качестве выручки в составе прибыли или убытка в тех отчетных периодах, в которых выполнены соответствующие работы. Затраты по договору, как правило, признаются как расходы в составе прибыли или убытка в тех отчетных периодах, в которых выполнены соответствующие работы, к которым они относятся. Однако любое ожидаемое превышение совокупных затрат по договору над совокупной выручкой по договору признается в качестве расхода немедленно в соответствии с пунктом 36.

Подрядчик может понести затраты по договору, связанные с будущей деятельностью по договору. Такие затраты по договору признаются в качестве актива, если их возмещение вероятно. Такие затраты представляют собой суммы, причитающиеся к возмещению заказчиком, и часто классифицируются как незавершенное производство по договору.

Результат договора на строительство может быть надежно оценен, если получение предприятием экономических выгод, связанных с договором, вероятно. Однако если возникает неопределенность в отношении собираемости суммы, уже включенной в выручку по договору и уже признанной в отчете о прибылях и убытках, неполученная сумма или сумма, получение которой перестало быть вероятным, признается в качестве расхода, а не как корректировка суммы выручки по договору.

Предприятие, как правило, может произвести надежную оценку после заключения договора, который предусматривает:

(a) законные права каждой стороны в отношении объекта, который должен быть построен;

(b) встречное возмещение; и

(c) форму и условия расчета.

Предприятие, как правило, также должно иметь эффективную внутреннюю систему финансового планирования и отчетности. Предприятие проверяет и, при необходимости, пересматривает оценку выручки и затрат по договору по мере выполнения договора. Необходимость таких пересмотров не обязательно

свидетельствует о том, что результат договора не может быть надежно оценен.

Степень выполнения договора может быть определена несколькими способами. Предприятие использует тот метод, который позволяет надежно оценить выполненные работы. В зависимости от характера договора, такие методы могут включать:

(a) сравнение затрат по договору, понесенных для выполнения работ на указанную дату, с совокупными затратами по договору;

(b) экспертная оценка выполненных работ; или

(c) подсчет доли выполненных работ по договору в натуральном выражении.

Промежуточные и авансовые платежи, получаемые от заказчика, часто не отражают реального объема выполненных работ.

Если степень выполнения определяется по затратам по договору, понесенным на определенную дату, в такие затраты включаются только затраты, связанные с завершенными работами по договору на эту же дату. Примерами затрат по договору, которые не учитываются в этом случае, являются:

(a) затраты по договору, имеющие отношение к будущей деятельности по договору, такие как стоимость материалов, которые были доставлены на строительную площадку или зарезервированы для использования при выполнении договора, однако еще не были установлены, использованы или применены, за исключением материалов, произведенных специально для выполнения договора; и

(b) авансовые платежи субподрядчикам за работы, которые должны быть выполнены по договорам субподряда.

Если результат договора на строительство не может быть надежно оценен:

(a) выручка по договору признается только в сумме понесенных затрат по договору, которые вероятно будут возмещены; и

(b) затраты по договору признаются как расходы в периоде, в котором они понесены.

Ожидаемый убыток по договору на строительство признается как расход немедленно в соответствии с пунктом 36.

На ранних этапах выполнения договора результат часто не может быть надежно оценен. Тем не менее, возмещение понесенных предприятием затрат может быть вероятным. Таким образом, выручка по договору признается только в сумме понесенных затрат, которые ожидаются к возмещению. Поскольку результат договора не может быть надежно оценен, прибыль не признается. Однако, даже если результат договора не может быть надежно оценен, может быть вероятным то, что совокупные затраты по договору превысят совокупную выручку по договору. В таких случаях любое ожидаемое превышение совокупных затрат по договору над совокупной выручкой по договору немедленно признается в качестве расхода в соответствии с пунктом 36.

Затраты по договору, которые вероятно не будут возмещены, немедленно признаются в качестве расходов. Примерами обстоятельств, при которых возмещение понесенных затрат по договору может быть маловероятно и при

которых может возникнуть необходимость немедленного признания затрат по договору в качестве расходов, включают договоры:

(a) которые не обладают исковой силой в полном объеме, т.е. в действительности которых есть основательные сомнения;

(b) завершение которых зависит от результата проводимого судебного разбирательства или принятия законопроекта;

(c) имеющие отношение к имуществу, которое, скорее всего, будет отчуждено или экспроприировано;

(d) по которым заказчик не может исполнить принятые обязательства; или

(e) по которым подрядчик не может завершить работы или исполнить другие принятые обязательства по договору.

Если факторы неопределенности, препятствовавшие надежной оценке результата договора, более не существуют, выручка и расходы по договору на строительство признаются в соответствии с пунктом 22, а не пунктом 32.

Признание ожидаемых убытков

Если превышение совокупных затрат по договору над совокупной выручкой по договору вероятно, ожидаемый убыток признается как расход немедленно.

Сумма такого убытка определяется независимо от:

(a) того, было ли начато выполнение работ по договору;

(b) степени выполнения работ по договору; или

(c) суммы прибыли, которая ожидается по другим договорам, не учитываемым как единый договор на строительство в соответствии с пунктом 9.

Изменение оценок. Метод процента выполнения применяется к текущим кумулятивным расчетным оценкам выручки и затрат по договору в каждом отчетном периоде. Таким образом, влияние изменения расчетной оценки выручки и затрат по договору или влияние изменения расчетной оценки результата договора отражается как изменение бухгалтерской оценки (см. МСФО 8 «*Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки*»). Измененные расчетные оценки используются для определения сумм выручки и расходов, признаваемых в отчете о прибылях и убытках, в периоде, в котором произведены изменения, и в последующих периодах.

Раскрытие информации

Предприятие должно раскрывать:

(a) сумму выручки по договору, признанную как выручка в отчетном периоде;

(b) методы, используемые для определения выручки по договору, признаваемой в отчетном периоде; и

(c) методы, используемые для определения степени выполнения незавершенных договоров.

Предприятие должно раскрывать следующие данные обо всех договорах, не завершенных на конец отчетного периода:

(a) агрегированную сумму понесенных затрат и признанной прибыли (за вычетом признанных убытков) на текущую дату;

(b) сумму полученных авансовых платежей; и

(c) сумму удержаний.

Удержаниями являются суммы промежуточных счетов, которые не оплачиваются до выполнения условий, предусмотренных договором в отношении оплаты таких сумм, или устранения дефектов. Промежуточные счета представляют собой суммы, выставляемые за работы, выполненные по договору независимо от их оплаты заказчиком. Авансами являются суммы, полученные подрядчиком до выполнения соответствующих работ.

Предприятие должно представлять следующие данные:

(a) валовую сумму, причитающуюся от заказчика за работы по договору, отражаемую как актив; и

(b) валовую сумму, причитающуюся заказчику за работы по договору, отражаемую как обязательство.

Валовая сумма, причитающаяся от заказчика за работы по договору, представляет собой итоговую величину:

(a) понесенных затрат плюс признанная прибыль; за вычетом

(b) суммы признанных убытков и промежуточных счетов по всем незавершенным договорам, по которым понесенные затраты плюс признанная прибыль (за вычетом признанных убытков) превышает сумму промежуточных счетов.

Валовая сумма, причитающаяся заказчику за работы по договору, представляет собой итоговую величину:

(a) понесенных затрат плюс признанная прибыль; за вычетом

(b) суммы признанных убытков и промежуточных счетов

по всем незавершенным договорам, по которым суммы промежуточных счетов превышают понесенные затраты плюс признанная прибыль (за вычетом признанных убытков).

Предприятие раскрывает данные о любых условных обязательствах и условных активах в соответствии с МСФО 37 «*Резервы, условные обязательства и условные активы*». Условные обязательства и условные активы могут возникнуть, например, в связи с затратами на гарантийное обслуживание, претензиями, штрафами и возможными убытками.

3.2. Содержание и применение стандарта МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»

Согласно официальному источнику МСФО 18 утратил силу с 01.01.2018 г. и полностью заменен МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями». Организация должна применять настоящий стандарт в отношении годовых отчетных периодов, начинающихся 1 января 2018 года или после этой даты. Если организация применяла настоящий стандарт досрочно, она должна была раскрывать этот факт.

Настоящий стандарт заменяет собой следующие стандарты:

(a) МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»;

(b) МСФО (IAS) 18 «Выручка»;

(c) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 13 «Программы лояльности клиентов»;

(d) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 15 «Соглашения на строительство объектов недвижимости»;

(e) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 18 «Передача активов от клиентов»; и

(f) Разъяснение ПКР (SIC) 31 «Выручка - бартерные операции, включающие рекламные услуги».

Согласно «Концепции формирования и представления финансовой отчетности», под доходом понимается увеличение финансово-экономических выгод на протяжении конкретного отчетного периода в форме прироста или увеличения активов либо сокращения обязательств, способствующее увеличению капитала без учета взносов его участников. В понятие «доход» входит как выручка компании, так и другие ее доходы. Выручка — это доходы, получаемые в результате обычной деятельности компании, характеризуемые, также, как доходы от реализации продукции, продажи услуг, процентных ставок, дивидендов и роялти. МСФО (IAS) 18 «Выручка» определял порядок учета выручки, которая поступает в результате определенных видов финансово-хозяйственных операций и событий.

Главная проблема при учете выручки — грамотное определение момента ее признания. Выручка признается в тех случаях, когда имеется вероятность того, что компания в будущем обретет финансово-экономические выгоды, которые можно будет надежно оценить. Данный стандарт устанавливает условия, согласно которым выполняются эти критерии и, соответственно, признается выручка. В стандарте также прописаны рекомендации по практическому использованию указанных критериев. Рассматриваемый стандарт применяется при бухгалтерском учете и отражении в балансе выручки, полученной в результате таких финансово-хозяйственных операций и событий: реализация товаров; оказание услуг; использование третьими сторонами активов, приносящих процентные доходы, роялти и дивиденды.

За последние несколько лет с появлением нового стандарта IFRS правила признания выручки резко изменились. Компании сталкиваются с множеством проблем и дополнительной работой, связанной с надлежащей реализацией этого стандарта. Рассмотрим основные его правила и принципы.

Какова цель МСФО 15?

МСФО (IFRS) 15 устанавливает принципы, которые применяются при представлении отчетности о:

- характере;
- величине;
- сроках; а также
- неопределенности

выручки и денежных потоков по договору с покупателем.

Нужно особо подчеркнуть, что речь идет о «договорах с покупателем». Если у вас есть договор со стороной, не являющейся покупателем, то МСФО (IFRS) 15 к нему не применяется.

Иногда довольно сложно определить, имеете ли вы дело с покупателем или просто с сотрудничающей стороной (например, проекты взаимного развития с другими организациями), поэтому будьте осторожны!

Кроме того, имейте в виду, что есть некоторые исключения из МСФО 15, а именно:

- Аренда (IAS 17 или IFRS 16);
- Финансовые инструменты и другие права и обязанности в рамках IFRS 9, IFRS 10, IFRS 11, IAS 27, IAS 28;
- Договоры страхования (IFRS 4) и
- Неденежные расчеты между организациями в рамках одного бизнеса для обслуживания продаж.

МСФО (IFRS) 15 применяется для периодов, начинающихся с 1 января 2018 года или позже.

5 шагов для признания выручки по МСФО 15.

Основная цель МСФО (IFRS) 15 - признать выручку таким образом, чтобы отразить передачу товаров/услуг клиентам, в сумме ожидаемого вознаграждения, в обмен на эти товары или услуги.

Это кажется понятным и очень легким с первого взгляда, и это действительно так во многих случаях. Но *почему IFRS 15 настолько обширен?*

Наверно, потому, что многие ситуации на практике оказываются не простыми, и компании признают доходы по-разному в таких случаях, например:

- Купить 1 товар + получить 1 товар бесплатно;
- Купить ежемесячный предоплаченный мобильный тариф + бесплатно получить телефон;
- Заработать очки лояльности и получить бесплатные товары в обмен на них позже;
- Получить бонусы за доставку; и т.п.

Чтобы систематизировать различные ситуации, МСФО (IFRS) 15 предписывает применять **5-ступенчатую модель для признания выручки**.

Эта модель показана на следующей схеме (рис .3.1.).:

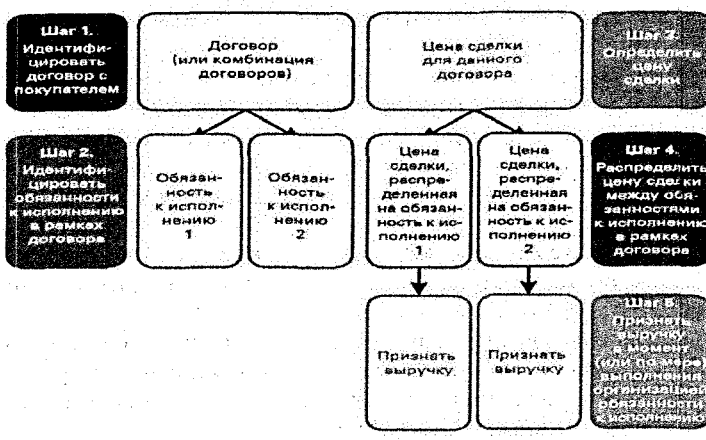

Рис.3.1. 5 ступенчатая модель признания выручки (KPMG)

Опишем ее подробнее.

Шаг 1: Идентификация договора с покупателем.

Договор (англ. «contract») представляет собой между двумя или несколькими сторонами, которое создает юридически защищенные права и обязательства

Вам необходимо применять МСФО (IFRS) 15 ко всем договорам, которые соответствуют следующим 5 характеристикам:

1. cСтороны договора утвердили его и обязуются выполнят.
2. Определены права каждой стороны на передаваемые товары / услуги.
3. Определены условия оплаты.
4. Договор имеет коммерческий содержание. А также:
5. Еть высокая вероятность того, что предприятие получит возмещение – здесь необходимо оценить способность и намерение клиента заплатить.

Таким образом, если контракт не соответствует всем 5 критериям, то вы применяете не МСФО (IFRS) 15, а другой стандарт.

Поэтому будьте осторожны с внутригрупповыми операциями, так как они часто не имеют коммерческого характера (так как эти компании часто передают друг другу запасы и другие товары по ценам, отличным от рыночных).

МСФО (IFRS) 15 содержит руководство по объединению и модификации договоров.

- Объединение договоров имеет место, когда вам нужно учитывать два (или более) договора не отдельно, а как 1 договор. МСФО (IFRS) 15 устанавливает критерии для комбинированного учета.
- Модификация договора – это изменение количества, номенклатуры, цены или того и другого. Другими словами, когда вы добавляете определенные товары или услуги или предоставляете дополнительную скидку, вы фактически имеете дело с модификацией контракта. МСФО (IFRS) 15 устанавливает

различные методы учета для индивидуальной модификации контракта, в зависимости от определенных условий.

Шаг 2: Определение обязанностей к исполнению в договоре.

[*Обязанность к исполнению (англ. «performance obligation»)* - это любой товар или услуга, которые предприятие обязуется передать клиенту (поставить товар или оказать услугу) по договору.

В соответствии с определением в IFRS 15: Приложение А, обязанность к исполнению это:

- Отличимый товар или услуга, или пакет из них (*англ. «bundle»*); или
- Ряд отличимых товаров или услуг, которые практически одинаковы и имеют одинаковую схему передачи клиенту.

Существенной характеристикой обязанности к исполнению является **«отличимость» (англ. «distinct»)**. Проще говоря, отличимость означает, что товар или услугу можно идентифицировать отдельно относительно других обязательств, предусмотренных договором.

МСФО (IFRS) 15 устанавливают критерии, по которым вы должны определить, является ли обязанность к исполнению отличимой или нет. (Рис.3.2).

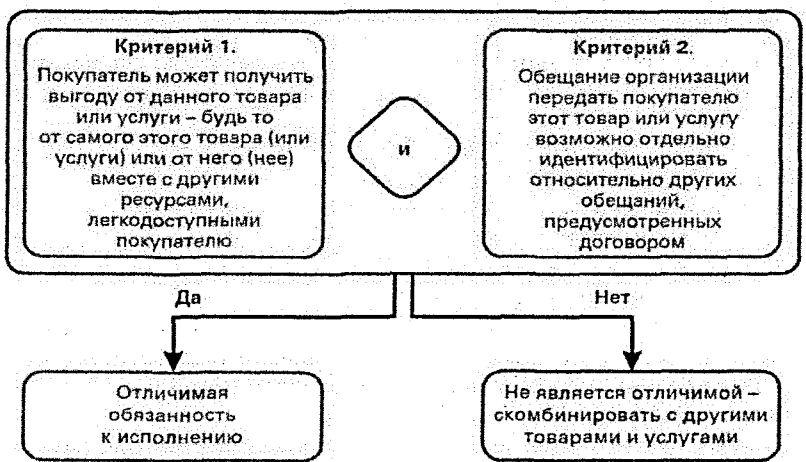

Рис.3.2. Критерии отличимости обязанностей к исполнению по договору

Стоит отметить, что это чрезвычайно важно, и вы должны сделать это правильно.

Это связано с тем, что на дальнейших шагах вы будете учитывать отличимые обязанности к исполнению и выручку по ним отдельно, в соответствии с их ценой продажи, и если вы не сможете правильно определить отличимые обязанности к исполнению, то весь учет договора будет неправильным.

Обязанности к исполнению могут быть как явными (например, оговорены в договоре), так и неявными (например, подразумеваемыми деловой практикой).

Кроме того, если нет передачи товаров или услуг клиенту, то никаких обязанностей к исполнению нет.

Например, представьте, что вы строите здание для своего клиента. Прежде чем вы начнете строительство, вы установите небольшой мобильный туалет для ваших рабочих. Поскольку он не будет передан вашему клиенту, он не будет отличимой обязанностью к исполнению.

Шаг 3: Определение цены сделки.

Цена сделки (англ. «transaction price») представляет собой сумму возмещения, которую компания рассчитывает получить в обмен на передачу обещанных товаров или услуг покупателю, за исключением сумм, полученных от имени третьих сторон.

Это определение из стандарта, иными словами, оно говорит о том, что вы ожидаете получить от своего клиента в обмен на ваши поставки.

Цена сделки – это не всегда цена, указанная в договоре. Это то, что вы ожидаете получить.

Это означает, что вам нужно определить цену сделки.

Но как?

Во-первых, вам необходимо взять цену, указанную в договоре, в качестве некоторой основы (если это возможно).

Затем вам необходимо учесть некоторые факторы, такие как (Рис.3.3):

- **Переменное возмещение** – есть ли какие-то бонусы или скидки, например, скидка за объем?
- Определен ли **порядок оценки и получения переменного возмещения** – вы должны включать переменное возмещение в цену сделки только тогда, когда есть большая вероятность того, что вы сможете получить его (это большое упрощение);
- **Значительный компонент финансирования** – если ваши клиенты будут платить вам с задержкой, будут ли выплаты отражать временную стоимость денег?
- **Неденежное возмещение** – вы получаете какие-либо товары или услуги от своего покупателя в обмен на ваши товары или услуги?
- **Вознаграждение, выплачиваемое клиенту** – предоставляете ли вы ваучеры или скидочные купоны своим клиентам?
- И другие факторы.

Шаг 4: Распределение цены сделки на обязанности к исполнению.

После того как вы определили обязанности к исполнению по договору и определили цену сделки, вам необходимо распределить эту цену сделки на отдельные обязанности.

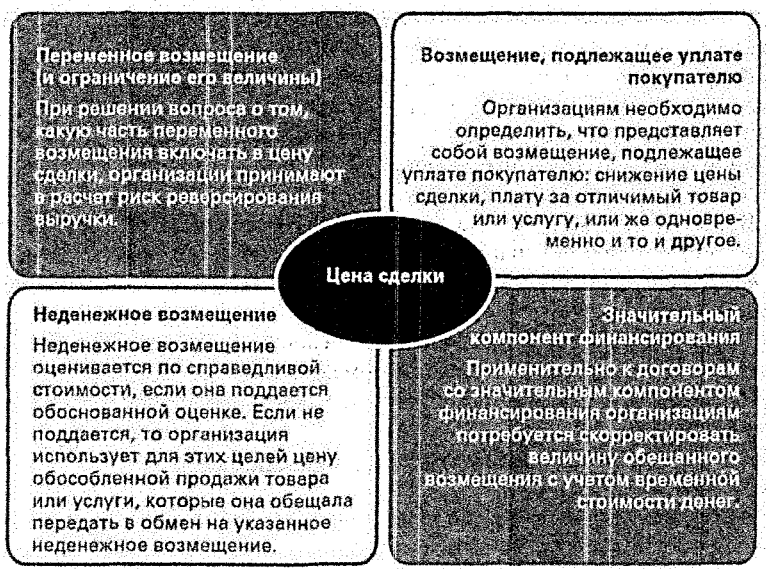

Рис.3.3. Определение цены сделки

Общий принцип заключается в том, чтобы сделать это на основе **относительных цен обособленной продажи** *англ. «relative stand-alone selling prices»*), но есть 2 исключения, при которых вы выполняете распределение иначе:

- При распределении скидок и
- При распределении переменного возмещения.

Цена обособленной продажи - это цена, по которой предприятие продало бы товар или услугу клиенту в отдельности (а не вместе с другой номенклатурой).

Лучший способ определить цену обособленной продажи – просто использовать известные отпускные цены, и если они недоступны, вам необходимо их оценить.

МСФО (IFRS) 15 предлагает несколько методов оценки цены обособленной продажи, таких как скорректированная рыночная оценка и т. д.

Шаг 5: Признание выручки в определенный момент времени или по мере того, как компания выполняет обязанность к исполнению.

Обязанность к исполнению считается выполненной (при этом признается выручка), когда обещанный товар или услуга передается покупателю. При этом происходит передача контроля над товаром или услугой покупателю.

Обязанность к исполнению может быть выполнена:

- **В течение периода** – в этом случае контроль передается клиенту в течение некоторого периода времени (например, срок договора); или

• **В определенный момент времени** – в этом случае контроль сохраняется поставщиком, до того, как объект будет передан в какой-то момент.

МСФО (IFRS) 15 устанавливает несколько критериев, в соответствии с которыми вы должны признать выручку с течением времени. Во всех остальных случаях выручка признается в определенный момент времени.

Помимо этих 5 этапов, МСФО 15 регулирует несколько других областей, таких как затраты по договору.

Затраты по договору.

Стандарт МСФО (IFRS) 15 содержит правила для двух видов расходов, связанных с договором:

1. Затраты на заключение договора. Это дополнительные затраты, связанные с заключением договора. Например, юридические сборы и т. д. Эти расходы не относятся на расходы в составе прибыли или убытка.

Вместо этого они признаются в качестве актива, если ожидается, что они будут амортизированы (исключение составляют расходы по договору, связанные заключением договора на срок менее 12 месяцев).

2. Затраты на выполнение договора. Если эти затраты входят в сферу применения МСФО (IAS) 2, МСФО (IAS) 16, МСФО (IAS) 38, то вы должны учитывать их в соответствии с соответствующим стандартом. Если нет, то вы должны относить их на расходы только в том случае, если выполняются определенные критерии.

Вопросы для самопроверки

1. В чем заключается содержание и применение стандарта МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»
2. В чем заключается содержание и применение стандарта МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями».
3. Опишите 5-ступенчатую модель для признания выручки.
4. Что такое цена сделки?
5. Как можно определить цену сделки?

Тесты для самостоятельного контроля

1. Выручка:

1. Включает в себя доход;
2. Это валовое поступление экономических выгод в ходе обычной деятельности компании, приводящее к увеличению капитала, иному, чем за счет взносов акционеров;
3. Включает в себя налог на добавленную стоимость.

2. Суммы торговых и оптовых скидок:

1. Не учитываются при определении выручки;
2. Вычитаются из суммы выручки;
3. Отражаются в бухгалтерском балансе в составе собственного капитала.

3. В случае с беспроцентным кредитом или долгосрочным кредитом:

1. Выручка не признается до получения средств;

2. Определяется чистая дисконтированная стоимость будущих поступлений;

3. Должен быть создан резерв по сомнительным долгам.

4. При обмене товаров:

1. Операция обмена не отражается в бухгалтерском учете;

2. В операции не задействованы денежные средства;

3. Возникает выручка.

5. В случае, если сделка подразумевает последующее обслуживание проданного товара:

1. Эта сделка не приводит к возникновению выручки;

2. Выручка, относящаяся к предоставлению данной услуги признается в течение всего периода обслуживания;

3. Эта сделка всегда рассматривается как операция кредитования.

6. Сочетание сделок, например, в рамках договора продажи и обратной покупки:

1. Рассматривается как одна сделка;

2. Отражается отдельно в части продажи и обратной покупки;

3. Запрещено законом.

ГЛАВА 4. СТАНДАРТЫ, ХАРАКТЕРИЗУЮЩИЕ УЧЕТА НЕФИНАНСОВЫХ АКТИВОВ

4.1. Содержание и применение стандарта МСФО (IAS) 2 «Запасы»

К процедуре учета запасов по МСФО необходимо подходить с особым вниманием, так как именно запасы являются основным фактором, от которого зависят себестоимость реализации продукции и прибыль компании. Цель данного стандарта заключается в определении механизма учета запасов, где главная задача — правильно рассчитать сумму затрат, которая будет применяться в качестве актива, а затем перенесется на плановые периоды до получения соответствующей выручки.

Стандарт распространяется на такие материально-производственные запасы: готовая продукция, созданная с целью дальнейшей ее реализации на рынке; объекты незавершенного производства; сырье и материалы, потребляемые в ходе производства. МСФО (IAS) 2 «Запасы» устанавливает нормы и требования к определению стоимости запасов и дальнейшему признанию затрат, в том числе списаний до чистой цены реализации. Рассматриваемый стандарт также раскрывает информацию относительно способов оценки и анализа себестоимости продукции, которые можно использовать с целью расчета расходов на запасы.

Основной целью данного стандарта является определение порядка учета запасов. Основным вопросом учета запасов является определение суммы затрат, которая признается в качестве актива.

Запасы (inventories) включают в себя:

- активы, предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности;
- активы в процессе производства для продажи в ходе обычной деятельности;
- активы в форме сырья и материалов, потребляемых в процессе производства или оказания услуг.

Стандарт не применяется к следующим запасам:

- финансовые инструменты (регулируется МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление» и МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»);
- биологические активы, связанные с сельскохозяйственной деятельностью, и сельскохозяйственная продукция в момент ее сбора (регулируется МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»).

Практика. Если запасы не предназначены для продажи в ходе обычной деятельности и требуются для нормальной деятельности предприятия на протяжении более одного операционного цикла (например, неснижаемые запасы нефти на нефтеперерабатывающем заводе), такие запасы необходимо учитывать в составе основных средств в соответствии с МСФО (IAS) 16 «Основные средства».

Фундаментальный принцип МСФО (IAS) 2 «Запасы»

Запасы оцениваются по наименьшей из двух величин: себестоимости (cost) и возможной чистой цены продажи (net realisable value).

Примечание. Стандарт не применяется к оценке запасов, которыми владеют:

- производители сельскохозяйственной продукции и продукции лесного хозяйства, сельскохозяйственной продукции после ее сбора, а также полезных ископаемых и продуктов переработки полезных ископаемых при условии, что они оцениваются по чистой возможной цене продажи в соответствии с принятой практикой учета в этих отраслях;
- товарные брокеры-трейдеры, которые оценивают свои запасы по справедливой стоимости за вычетом затрат на их продажу.

Себестоимость запасов

Себестоимость запасов должна включать:

- затраты на приобретение (включая цену покупки, импортные пошлины и прочие налоги, транспортировку, погрузку и прочие расходы, напрямую связанные с приобретением запасов);
- затраты на переработку (включая постоянные и переменные накладные производственные расходы). Распределение постоянных производственных затрат должно осуществляться на основании коэффициентов при условии работы предприятия в нормальном производственном цикле. В случае более низкого уровня производства нераспределенные постоянные производственные затраты должны относиться на расходы в периоде возникновения. Однако в случае более высокого уровня производства необходимо снизить коэффициент распределения и отнести к запасам только фактически понесенные постоянные производственные расходы;
- прочие расходы, связанные с доведением запасов до их настоящего местоположения и состояния (например, затраты по разработке продуктов для конкретных клиентов).

Себестоимость запасов не должна включать:

- сверхнормативные расходы сырья, затраченного труда или прочих производственных затрат;
- затраты на хранение;
- административные расходы, не связанные с производством продукции;
- расходы на продажу;
- курсовые разницы;
- проценты по кредитам (за исключением очень редких случаев, в соответствии с МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам»).

Практика. В нашей практике имелись случаи, когда в соответствии с НСБУ (или другими локальными стандартами) в стоимость запасов включались расходы на продажу, например, реклама на продажу конкретных объектов недвижимости. В соответствии с МСФО (IAS) 2 «Запасы» данные затраты должны всегда списываться на расходы в том периоде, когда они были понесены.

Себестоимостью запасов собранной сельскохозяйственной продукции, которую организация получила от своих биологических активов, при первоначальном признании является их справедливая стоимость на момент сбора за вычетом затрат на продажу.

Для оценки стоимости запасов используются метод учета по нормативным затратам или метод учета по розничным ценам, если результаты их применения примерно соответствуют значению себестоимости.

Формулы расчета себестоимости запасов

Для оценки запасов возможно применение следующих формул:

- метод по объектной идентификации затрат (specific identification). Применяется для запасов, которые не являются взаимозаменяемыми, а также товаров или услуг, произведенных и выделенных для конкретных проектов;
- ФИФО (first-in, first-out);
- метод средней себестоимости (weighted average).

Использование метода ЛИФО (last-in, first-out) в МСФО не разрешается. Необходимо использовать одну и ту же формулу расчета себестоимости для всех запасов, имеющих сходные свойства и характер использования организацией.

Различие в географическом местонахождении запасов или в применимых налоговых правилах не является основанием для использования разных формул расчета себестоимости.

Практика. В соответствии с НСБУ и очень часто в соответствии с локальными стандартами других стран в состав запасов включаются малоценные объекты основных средств. Вопрос классификации данных активов для целей МСФО является часто выбором учетной политики исходя из принципа существенности.

Практика. На практике очень часто используются разные методы оценки запасов на разных предприятиях Группы.

Например, в нашей практике на одной компании Группы (в Румынии) использовался метод средней себестоимости, в то время как на другом предприятии Группы (в Китае) — метод ФИФО. Для целей подготовки консолидированной отчетности Группы пришлось на китайском предприятии пересчитывать себестоимость продаж и, соответственно, стоимость запасов.

Уменьшение стоимости до величины возможной чистой цены продажи

- Чистой возможной ценой продажи является расчетная продажная цена при нормальном ходе дел за вычетом расчетных затрат на завершение производства и расчетных затрат, которые необходимо понести для продажи. Расчетные оценки основываются на наиболее надежном из имеющихся подтверждении суммы реализации на момент выполнения таких оценок, а также учитывают предназначение имеющегося запаса (например, когда для оценки используются договоры на продажу определенного объема запасов).

Примечание. Чистая возможная цена продажи запасов может отличаться от справедливой стоимости за вычетом затрат на их продажу, поскольку первая представляет собой стоимость, специфичную для организации. А справедливая

стоимость отражает цену таких запасов, по которой проводилась бы обычная сделка по продаже этих же запасов на основном (или наиболее выгодном) рынке между участниками рынка.

• Запасы списываются до чистой возможной цены продажи пообъектно. В некоторых случаях можно группировать сходные или связанные друг с другом единицы запасов, относящиеся к одному и тому же товарному ассортименту, которые имеют одинаковое предназначение или конечное использование, произведены и продаются в одной и той же географической области и которые практически невозможно оценить отдельно от прочих статей того же товарного ассортимента. Не допускается списание запасов на основе их классификации (например, списание готовой продукции или списание всех запасов в конкретной отрасли или географическом сегменте).

• В случае если в последующем периоде обстоятельства, которые привели к уменьшению стоимости запасов до величины возможной чистой цены продажи, больше не действительны, списание запасов до чистой цены продажи сторнируется.

Практика. На практике обычно происходит списание в отношении таких категорий запасов как неликвидные и невостребованные запасы.

Неликвидные запасы — запасы, не пригодные для использования по прямому назначению из-за наличия технических дефектов, повреждений, морального или физического устаревания, потери потребительских свойств и не подлежащие ремонту.

Невостребованные запасы — кондиционные запасы, которые компания не использует и не предполагает использовать в ходе своей обычной хозяйственной деятельности. Запасы относятся к этой категории, если их использование не производится в течение длительного периода времени (в течение года), либо они не заявлены к использованию в текущем финансовом году или на следующий финансовый год. При этом не считаются невостребованными объекты запасов, включенные в стратегический/аварийный/резервный запас, предназначенные для производственных нужд.

Признание в качестве расхода

• После продажи запасов их балансовая стоимость должна быть признана расходом (часто называют себестоимостью продаж) в том периоде, когда признается соответствующая выручка.

• Величина частичного списания стоимости запасов до возможной чистой цены продажи и все потери запасов должны признаваться в качестве расходов в период осуществления списания или возникновения потерь.

• Некоторые запасы увеличивают стоимость других активов (например, основных средств) и, соответственно, признаются в качестве расхода в течение срока полезной службы данного актива.

Раскрытие информации. Стандартом требуются следующие раскрытия:

• учетная политика, принятая для оценки запасов, включая используемую формулу расчета себестоимости;

• балансовая стоимость запасов по статьям классификации. Классификация соответствует потребностям предприятия;

Практика

В МСФО отсутствуют жесткие требования в отношении статей классификации запасов, такие как в национальных стандартах бухгалтерского учета. Выбор классификации запасов осуществляется самим предприятием.

• балансовая стоимость запасов, учтенных по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу;

• соответствующая сумма запасов, признанных в качестве расходов в течение периода;

• сумма изменений (восстановлений) и списаний запасов до возможной чистой стоимости реализации и прочие обстоятельства, которые привели к подобному изменению стоимости;

• балансовая стоимость запасов, заложенных в качестве обеспечения обязательств.

4.2. Содержание и применение стандарта МСФО (IAS) 16 «Основные средства»

Данный стандарт устанавливает порядок ведения учета и отражения в балансе основных средств с целью получения достоверной и полноценной информации об инвестициях компании в ОС, а также об изменениях в составе этих инвестиций. Ключевые нюансы учета основных средств по МСФО — это признание активов компании, расчет их балансовой стоимости, а также расчет показателя амортизационных отчислений и убытков, понесенных в результате обесценения.

Применение МСФО 16 «Основные средства» осуществляется в процессе учета основных средств. Исключение составляют случаи, когда какой-либо из других международных стандартов устанавливает или разрешает иной порядок бухгалтерского учета.

Основной целью Стандарта является определение порядка учета основных средств, в том числе: признание активов, определение балансовой стоимости, амортизации и убытков от обесценения основных средств.

Стандарт не применяется к следующим категориям активов:

• основным средствам, классифицируемым как предназначенные для продажи (регулируется МСФО (IFRS) 5);

• биологическим активам, связанным с сельскохозяйственной деятельностью, за исключением плодовых культур (регулируется МСФО (IAS) 41). Применяется к плодовым культурам, но не применяется к продукции на плодовых культурах;

• признанию и оценке разведочных активов (регулируется МСФО (IFRS) 6);

• правам пользования недрами и запасами полезных ископаемых, таких как нефть, природный газ и аналогичные невозобновляемые ресурсы.

Стандарт применяется в отношении основных средств, используемых для разработки или поддержания в рабочем состоянии активов, описанных в трех последних подпунктах.

Основные средства (англ. «property, plant and equipment») - это материальные активы, предназначенные для использования в производстве, поставки товаров или оказания услуг, для сдачи в аренду другим лицам или для административных целей; при этом ожидается, что они будут использоваться более одного периода.

Практика. В соответствии с НСБУ в состав основных средств не включаются объекты стоимость более пятидесятикратного размера минимальной заработной платы, установленной в Республике Узбекистан (на момент приобретения), за единицу (комплект).

Для целей МСФО требуется признавать на балансе основные средства вне зависимости от их стоимости и, соответственно, амортизировать их в течение срока полезного использования.

Но на практике из-за сложности организации полноценного бухгалтерского учета для малоценных основных средств многие компании в случае их несущественности учитывают малоценные основные средства по аналогии с НСБУ.

Балансовая стоимость (carrying amount) — сумма, по которой актив признается на балансе после вычета накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

Первоначальная стоимость (cost) — уплаченная сумма денежных средств или их эквивалентов, или справедливая стоимость другого возмещения, переданного с целью приобретения актива, на момент его приобретения или сооружения, или, когда это применимо, сумма, отнесенная на данный актив при его первоначальном признании в соответствии с конкретными требованиями других МСФО, например, МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе акций».

Плодовая культура (bearer plant) — это живое растение, которое:

- используется для производства или получения сельскохозяйственной продукции;
- как ожидается, будет плодоносить в течение более одного периода;
- с малой степенью вероятности будет продано в качестве сельскохозяйственной продукции, за исключением побочных продаж в качестве отходов.

Амортизируемая величина (depreciable amount) — первоначальная стоимость актива или другая сумма, принимаемая за первоначальную стоимость, за вычетом его ликвидационной стоимости.

Амортизация (depreciation) — систематическое распределение амортизируемой величины актива на протяжении срока его полезного использования. Для нефтегазовых активов используется также термин «истощение» (depletion).

Стоимость, специфичная для организации (entity-specific value) — приведенная стоимость денежных потоков, которые организация ожидает

получить от продолжения использования актива и от его выбытия в конце срока полезного использования или выплатить при погашении обязательства.

Справедливая стоимость (fair value) — цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки (См. МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»).

Убыток от обесценения (impairment loss) — сумма, на которую балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую сумму. Порядок начисления убытка от обесценения определяется в МСФО (IAS) 36.

Возмещаемая сумма (recoverable amount) — большее из двух значений: справедливой стоимости актива за вычетом затрат на продажу или ценности его использования.

Ликвидационная стоимость актива (residual value) — расчетная сумма, которую организация получила бы на текущий момент от выбытия актива после вычета расчетных затрат на выбытие, если бы состояние данного актива и срок его службы были такими, какие ожидаются по окончании срока его полезного использования.

Срок полезного использования (useful life) — это:

- период времени, на протяжении которого, как ожидается, актив будет доступен для использования организацией;
- количество единиц продукции или аналогичных единиц, которые организация ожидает получить от использования актива.

Признание (Recognition)

Объект основных средств должен признаваться на балансе в качестве актива, если:

- признается вероятным, что организация получит связанные с данным объектом будущие экономические выгоды;
- первоначальная стоимость данного объекта может быть надежно оценена.

В стандарте прямо не указывается единица учета основных средств. Если используется модель учета по первоначальной стоимости (cost model), то необходимо отдельно признавать и начислять амортизацию на каждый отдельный объект основных средств с высокой относительной стоимостью. В некоторых случаях целесообразно объединить отдельные незначительные объекты (например, шаблоны, инструменты и штампы) и использовать критерии применительно к их агрегированной стоимости.

Ряд основных средств приобретается в целях обеспечения безопасности или в целях защиты окружающей среды. Стандарт отдельно поясняет, что данные объекты основных средств удовлетворяют критериям признания, так как они позволяют организации извлекать будущие экономические выгоды от связанных активов, превышающие выгоды, которые могли бы быть получены, если бы такие объекты не были приобретены (например, модернизация производственных помещений организации химической промышленности (с целью соблюдения требований по охране окружающей среды) признается в

качестве актива, поскольку без нее организация не может производить и продавать химическую продукцию).

Практика. Необходимо тщательно анализировать полезность и возможность получения экономических выгод от актива как напрямую, так и косвенно. Очень часто для целей соответствия МСФО в учете национальних компаний списываются основные средства, связанные с социальной сферой, которые достались компаниям после приватизации и не являются обязательными как с точки зрения законодательства, так и с точки зрения ведения бизнеса в целом.

Если, например, компания имеет на балансе жилой дом, который планируется в будущем передать Администрации города с минимальной материальной выгодой, то, скорее всего, такой объект не может быть признан в качестве основного средства компании. Однако если это, например, вахтовый поселок, в котором проживают сотрудники компании (не имея альтернативного жилья), то данный объект нужно признавать в качестве основного средства, поскольку он несет в себе выгоды для компании.

Стандартом проводится четкое различие между затратами на текущий ремонт и капитальными затратами и, соответственно, определяются правила признания:

- затраты на ремонт и техническое обслуживание должны признаваться как расходы в текущем периоде;
- затраты, связанные с заменой существенного компонента актива, если этот компонент может быть признан, капитализируются как часть основных средств. Примером являются двигатели, сиденья или бортовая кухня самолетов и обкладка печи;
- затраты на регулярные масштабные технические осмотры, которые являются обязательными для работы объекта основных средств, также должны капитализироваться при условии выполнения требований к признанию актива. Оставшаяся в балансовой стоимости сумма ранее признанных затрат на проведение предыдущего технического осмотра подлежит прекращению признания. При необходимости расчетная стоимость будущего аналогичного технического осмотра может быть использована в качестве показателя стоимости существующего компонента технического осмотра.

Оценка при признании. Первоначальная оценка при признании основного средства осуществляется на базе стоимости его приобретения. Первоначальная стоимость основного средства включает все затраты, необходимые для введения его в эксплуатацию, в том числе:

- цену покупки, включая импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку за вычетом торговых скидок и уступок;
- стоимость подготовки площадки;
- первоначальные затраты на доставку и погрузочно-разгрузочные работы;
- установку и монтаж;

• затраты на прямую заработную плату, которые возникают непосредственно вследствие строительства или приобретения объекта основных средств;

• гонорары специалистов (архитекторов, инженеров и др.);

• затраты на проверку надлежащего функционирования актива, оставшиеся после вычета чистых поступлений от продажи изделий, произведенных в процессе приведения его в требуемое состояние (например, образцов, полученных в процессе тестирования оборудования);

• прогнозная стоимость демонтажа и вывоза объектов, а также стоимость восстановления площадки (детально рассмотрено в IFRIC 1), так называемые обязательства в связи с выбытием актива;

• затраты на привлечение заемных средств (в соответствии с МСФО (IAS) 23).

Практика. На практике часто приходится сталкиваться с необходимостью включения в стоимость основных средств стоимости восстановления площадки (restoration cost) при подготовке отчетности для добывающих компаний, которые имеют обязательство восстановить месторождения по окончании добычи.

Расходы, которые не включаются в стоимость основного средства:

• реклама и промоушн;

• затраты на открытие нового производственного комплекса;

• затраты, связанные с ведением коммерческой деятельности на новом месте или с новой категорией клиентов (например, обучение персонала);

• административные и иные общие накладные расходы;

• затраты, понесенные в процессе использования или перемещения объекта (операционные убытки, понесенные в процессе формирования спроса на продукцию, перемещение основного средства на новое место, реорганизация деятельности организации);

• сверхнормативные потери материалов, затраты на оплату труда и другие ресурсы, понесенные при создании актива собственными силами.

При отсрочке платежа, выходящей за рамки обычных сроков кредитования, разница между эквивалентом цены при условии немедленной оплаты денежными средствами и общей суммой платежа признается в качестве процентов на протяжении периода отсрочки.

Если актив приобретен в результате его обмена на другой актив, то рассчитывается его справедливая стоимость за исключением тех случаев, когда сделка по обмену не имеет коммерческого содержания или нельзя надежно оценить ни стоимость объекта приобретенного, ни стоимость объекта обмененного. Операция обмена имеет коммерческое содержание, если:

(a) структура (риск, распределение во времени и сумма) денежных потоков (после налогообложения) по полученному активу отличается от структуры денежных потоков по переданному активу;

(b) специфичная для организации стоимость части ее деятельности, затрагиваемой данной операцией, меняется в результате указанного обмена;

(c) разница, полученная в подпункте (a) или подпункте (b), является значительной по отношению к справедливой стоимости обменянных активов.

Справедливая стоимость актива поддается надежной оценке, если (a) разброс значений в диапазоне обоснованных оценок справедливой стоимости не является значительным для данного актива или (b) вероятности различных оценок в данном диапазоне могут быть обоснованно оценены и использованы при оценке справедливой стоимости.

В том случае, когда приобретенный объект оценен не по его справедливой стоимости, она считается равной балансовой стоимости переданного объекта.

• Балансовая стоимость объекта основных средств может быть уменьшена на сумму государственных субсидий в соответствии с МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи».

Оценка после признания. МСФО (IAS) 16 допускает две учетные модели: модель учета по первоначальной стоимости и модель переоценки.

Модель учета по первоначальной стоимости (cost model). Учет основного средства ведется по первоначальной стоимости за вычетом сумм накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

При этом недвижимость, занимаемая владельцем, включенная в инвестиционные фонды и некоторые группы договоров страхования с условиями прямого участия, может быть оценена с использованием модели учета по справедливой стоимости в соответствии с МСФО (IAS) 40 при условии выделения ее в отдельный класс основных средств (пункт применяется с 1 января 2021 года).

Модель переоценки (revaluation model). Основное средство учитывается по справедливой стоимости на дату переоценки за вычетом последующей накопленной амортизации и последующих накопленных убытков от обесценения. Оценка, как правило, должна проводиться независимыми оценщиками. Для учета переоценки имеются 2 варианта:

• одновременная корректировка первоначальной стоимости и накопленной амортизации;

• накопленная амортизация элиминируется против валовой балансовой стоимости основного средства так, чтобы балансовая стоимость после переоценки равнялась справедливой стоимости. Данный подход обычно используется для зданий.

Переоценка основных средств должна осуществляться регулярно так, чтобы балансовая стоимость актива не значительно отличалась от его справедливой стоимости на отчетную дату. В стандарте указывается, что если основные средства подвержены частому и значительному изменению справедливой стоимости, то переоценку необходимо проводить ежегодно. Если же справедливая стоимость практически не меняется, переоценку необходимо проводить раз в 3–5 лет.

Переоценка должна проводиться по целому классу активов, к которому он относится, например, земля, земля и здания, оборудование, транспортные

средства, мебель, офисное оборудование, водные суда, воздушные суда, плодовые культуры.

Если переоценка приводит к увеличению стоимости актива, то это отражается по отдельной строке в составе прочего совокупного дохода и накопительным итогом в составе собственного капитала под заголовком «прирост стоимости от переоценки», за исключением случая, когда подобное увеличение сторнирует убыток от переоценки по тому же активу, признанному ранее в прибылях и убытках.

Снижение стоимости актива в результате его переоценки должно признаться расходом в отчете о прибылях и убытках, за исключением случая, когда по данному активу имеется кредитовый остаток по статье «прирост стоимости от переоценки в составе собственного капитала».

В случае выбытия переоцененного актива любая прибыль от его переоценки должна быть переклассифицирована в статью «нераспределенная прибыль прошлых лет». Также часть суммы прироста стоимости от переоценки может переноситься в состав нераспределенной прибыли прошлых лет по мере использования актива организацией как разница между величиной амортизации, рассчитанной на основе переоцененной балансовой стоимости актива, и величиной амортизации, рассчитанной на основе первоначальной стоимости актива.

Предприятие может выбрать 2 модели учета для своих основных средств:

1. Модель учета по первоначальной стоимости (cost model). Предприятие должно учитывать актив по его себестоимости за вычетом накопленной амортизации и любых накопленных убытков от обесценения.

2. Модель учета по переоцененной стоимости (revaluation model). Предприятие должно учитывать актив по переоцененной стоимости. Переоцененная стоимость представляет собой справедливую стоимость на дату переоценки за вычетом последующей накопленной амортизации и последующих накопленных убытков от обесценения.

Предприятие должно переоценивать свои активы с достаточно регулярно, чтобы их балансовая стоимость не отличалась существенным образом от их справедливой стоимости на конец отчетного периода. При переоценке объекта основных средств переоценивается весь класс основных средств, к которому принадлежит этот актив.

Изменение балансовой стоимости актива в результате переоценки следует рассматривать следующим образом:

Изменение балансовой стоимости	Где	Относится
Увеличение	Прочий совокупный доход (статья «положительная разница от переоценки»)	Прибыль или убыток
Уменьшение	Прибыль или убыток	Прочий совокупный доход, если уменьшает ранее признанную положительную разницу от переоценки

Амортизация (Depreciation)

- Каждый компонент объекта основных средств, первоначальная стоимость которого является значительной по отношению к общей первоначальной стоимости данного объекта, должен амортизироваться отдельно. Организация распределяет сумму, первоначально признанную в отношении объекта основных средств, между его значительными компонентами и амортизирует каждый такой компонент по отдельности (например, фюзеляж и двигатели самолета).
- Амортизируемая величина актива подлежит систематическому распределению на протяжении срока полезного использования этого актива.
- Амортизируемая величина актива определяется за вычетом его ликвидационной стоимости. Начисление амортизации производится, когда ликвидационная стоимость актива не превышает его балансовую стоимость. Ликвидационная стоимость актива может увеличиваться до суммы, равной его балансовой стоимости или превышающей ее. В таком случае сумма амортизации по этому активу равна нулю только и до тех пор, пока его ликвидационная стоимость впоследствии не станет ниже балансовой стоимости. Во время ремонта и текущего обслуживания актива начисление амортизации не прекращается.
- Ликвидационная стоимость и срок полезного использования актива должны анализироваться на предмет возможного пересмотра как минимум по состоянию на дату окончания каждого отчетного года и, если ожидания отличаются от предыдущих оценочных значений, соответствующее изменение отражается в учете как изменение в бухгалтерских оценках в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».
- При определении срока полезного использования актива учитываются следующие факторы:
  - предполагаемое использование актива (на основе расчетной мощности или физической производительности актива);
  - предполагаемый физический износ, который зависит от производственных факторов (количество смен, план ремонта и текущего обслуживания, условия хранения и поддержания актива в рабочем состоянии во время простоев);
  - моральное или коммерческое устаревание в результате изменения или усовершенствования производственного процесса или в результате изменения рыночного спроса на продукцию или услуги, производимые при помощи актива;
  - юридические или аналогичные ограничения по использованию актива (например, истечение сроков договоров аренды).
- Срок полезного использования актива определяется исходя из предполагаемой полезности актива для организации и в соответствии с политикой организации по управлению активами с применением профессионального суждения, основанного на опыте работы с аналогичными активами.

• Метод амортизации должен отражать предполагаемые особенности потребления организацией будущих экономических выгод от актива.

• Метод амортизации должен пересматриваться не реже, чем каждый год, и если схема получения выгод поменялась, метод амортизации должен поменяться перспективно, как изменение в оценке в соответствии с МСФО (IAS) 8.

• Компания может последовательно использовать разные методы начисления амортизации, включая линейный метод (straight-line method), метод уменьшаемого остатка (diminishing balance method) и метод списания стоимости пропорционально объему продукции (units of production method). Выбранный метод применяется последовательно, кроме случаев, когда меняются ожидания в отношении особенностей потребления этих будущих экономических выгод.

• Амортизация актива должна отражаться в отчете о прибылях и убытках, если только она не входит в балансовую стоимость другого актива, например, запасов в соответствии с МСФО (IAS) 2 или нематериального актива в соответствии с МСФО (IAS) 38.

• Амортизация начисляется с момента, когда актив доступен для использования до даты классификации этого актива как предназначенного для продажи или до даты прекращения признания актива. Амортизация не приостанавливается во время приостановки его использования (простоя или изъятия из эксплуатации). Но при применении методов амортизации на основе объема выработки сумма амортизационных отчислений может быть нулевой в течение времени, когда производство отсутствует.

• Земля и здания являются отдельными активами и должны учитываться отдельно. Земля обычно имеет неограниченный срок полезного использования и поэтому не амортизируется. Однако, если стоимость земли увеличена на стоимость ее восстановления (restoration), данную стоимость восстановления необходимо амортизировать в течение периода, в котором компания получает соответствующие выгоды. В некоторых случаях земельный участок может иметь ограниченный срок полезного использования (карьеры и участки, используемые для захоронения отходов), и тогда он амортизируется с использованием такого метода, который отражает извлекаемые из него выгоды.

Амортизация (обе модели).

Амортизация определяется как систематическое распределение амортизируемой суммы актива в течение срока его полезного использования.

Объекты основных средств обычно амортизируются для поддержания *принципа соответствия ('matching principle')* - поскольку они действуют более 1 года, они помогают в получении доходов более чем 1 год, и поэтому их стоимость должна быть распределена среди этих лет, чтобы соответствовать доходам, которые они помогают производить.

Если вы имеете дело с амортизацией, обратите внимание на 3 основные вещи:

1. Амортизируемая величина (depreciable amount): Амортизируемая величина актива - это СКОЛЬКО вы собираетесь обесценивать. Т.е зто

первоначальная стоимость актива за вычетом ее *ликвидационной стоимости (residual value).*

2. Период амортизации (depreciation period): Период амортизации – это как долго вы собираетесь обесценивать актив. То есть это *срок полезного использования (useful life).*

Срок полезного использования актива – это период, в течение которого, как ожидается, компания сможет использовать актив; или это количество единиц продукции или аналогичных единиц, которые компания ожидает получить в результате использования актива. МСФО (IFRS) 16 перечисляет несколько факторов, которые должны учитываться при определении срока полезного использования: *срок полезного использования и ликвидационная стоимость актива должны пересматриваться по крайней мере ежегодно - на дату окончания отчетного года.*

Если есть изменения в ожиданиях по сравнению с предыдущими оценками, то изменение должно учитываться как изменение учетной оценки в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учётные политики, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» .

Компания должна учитывать следующие факторы при определении срока полезного использования:

- предполагаемый объем использования актива,
- предполагаемый физический износ,
- моральное или коммерческое устаревание актива и
- правовые и аналогичные ограничения на использование актива.

3. Метод амортизации (depreciation method): метод амортизации – это то, каким образом вы собираетесь обесценивать актив.

Используемый метод амортизации должен отражать модель, в соответствии с которой будущие экономические выгоды актива будут потребляться предприятием.

Компания может выбрать один трех методов амортизации:

- линейный метод,
- метод уменьшающегося остатка и
- производственный метод (*метод списания стоимости пропорционально объему продукции, англ. «units of production method»*).

CFA – Признание расходов в отчете о прибылях и убытках: амортизация и оценочные расходы.

Выбранный метод пересматривается, по крайней мере, в конце каждого финансового года. При изменении модели использования актива метод амортизации должен быть изменен, и должен учитываться как изменение бухгалтерской оценки в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учётные политики, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

Амортизация признается в отчете о прибылях и убытках, если она не капитализируется в балансовой стоимости другого актива (например, в товарно-материальных запасах или в другом объекте основных средств) (Рис. 4.1.).

Каждый компонент объекта основных средств со стоимостью, которая имеет значительный вес в общей стоимости объекта, амортизируется отдельно. Например, стоимость салона самолета может быть амортизирована отдельно от оставшейся стоимости самолета.



Рис. 4.1. Амортизация основных средств

Обесценение. Для определения обесценения и убытков от обесценения объекта основных средств применяются положения стандарта МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

Компенсация, предоставляемая третьими лицами в связи с обесценением, утратой или передачей объектов основных средств, включается в состав прибыли или убытка, когда возникает право на получение такой компенсации.

МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», который предписывает правила пересмотра балансовой стоимости активов, определения их возмещаемой стоимости и убытка от обесценения, признания и возмещения убытков от обесценения и т. д.

МСФО (IAS) 16 устанавливает, что компенсация от третьих лиц за обесцененные или утерянные основные средства, включается в состав прибыли или убытка, когда компенсация становится дебиторской задолженностью.

Например, требование о возмещении ущерба по застрахованному имуществу от страховой компании признается в прибыли или убытке, когда страховая компания принимает требование и одобряет страховое возмещение (после соответствующей процедуры, предусмотренной договором страхования).

Прекращение признания объекта основных средств.

МСФО (IAS) 16 предписывает прекратить признание балансовой стоимости объекта основных средств:

- при его выбытии;
- или когда ожидаемые экономические выгоды от его использования или удаления более не ожидаются.

Доходы (не классифицированные как выручка!) или расходы, возникающие в результате прекращения признания объекта основных средств, включаются в состав прибыли или убытка.

Прибыль или убыток от прекращения признания рассчитывается как чистый доход от выбытия (как правило, доход от продажи актива) за вычетом балансовой стоимости актива (рис.4.2.).

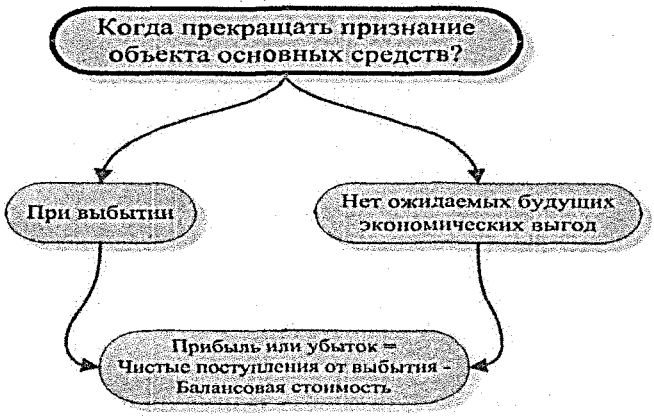

Рис.4.2. Когда прекращать признание объекта основных средств?

Прекращение признания. Признание балансовой стоимости объекта основных средств прекращается:

- при выбытии этого объекта (например, в случае продажи, дарения, безвозмездной передачи, ликвидации, гибели, внесения в уставный капитал другой компании и т. д.);
- когда никаких будущих экономических выгод от использования или выбытия этого объекта уже не ожидается.

Прибыль или убыток, возникающие в результате прекращения признания объекта основных средств, определяются как разница между чистыми поступлениями от выбытия, если таковые имеются, и балансовой стоимостью данного объекта.

Прибыль или убыток, возникающие в результате прекращения признания объекта основных средств, включаются в состав прибыли или убытка в момент прекращения признания данного объекта (кроме случаев, когда МСФО (IFRS) 16 «Аренда» содержит иные требования в отношении продажи с обратной арендой).

Такая прибыль не должна классифицироваться как выручка, кроме случаев, когда организация в ходе своей обычной деятельности регулярно продает объекты основных средств, которые она предоставляла в аренду другим сторонам. Такие активы становятся активами, предназначенными для продажи, и их реализация признается в составе выручки.

Датой выбытия объекта основных средств является дата, на которую его получатель приобретает контроль над таким объектом в соответствии с требованиями к определению момента выполнения обязанности к исполнению в МСФО (IFRS) 15.

Раскрытие информации. Для каждого вида основных средств раскрытию подлежат:

- базы оценки для валовой балансовой стоимости;
- используемые методы амортизации;
- срок полезной службы актива и норма амортизации;
- валовая балансовая стоимость, накопленная амортизация и убытки от обесценения актива;
- сверка балансовой стоимости на начало и конец периода, включающая:
  - поступления;
  - выбытия;
  - приобретения в случае приобретения бизнеса;
  - увеличение стоимости актива в результате переоценки;
  - убытки от обесценения актива;
  - сторно убытков от обесценения активов;
  - амортизация;
  - чистые курсовые разницы;
  - прочие изменения.

Также раскрытию подлежат:

- наличие и степень ограничения прав собственности на актив, а также основные средства, переданные в залог в качестве обеспечения обязательств;
- расходы, связанные с сооружением объекта основных средств;
- договоры по будущему приобретению основных средств;
- величина компенсации от третьих лиц в связи с утратой или передачей объектов основных средств, включенной в прибыль или убыток.

Если объект основных средств отражается по переоцененной стоимости, необходимы некоторые дополнительные раскрытия:

- дата, по состоянию на которую проводилась переоценка;
- участие независимого оценщика;
- балансовая стоимость актива, которая была бы признана в случае, если активы отражались в учете в соответствии с моделью учета по первоначальной стоимости;
- увеличение стоимости актива в случае его переоценки, включая изменения за период и ограничения на распределение остатка.

Первое применение МСФО. Правила учета основных средств при первом применении МСФО регулируются МСФО (IFRS) 1, предполагающим использование условной первоначальной стоимости (deemed cost), которой может являться:

- справедливая стоимость на дату перехода на МСФО;

• переоцененная стоимость, проведенная в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ на дату перехода на МСФО, если данная стоимость на эту дату в целом сопоставима со справедливой стоимостью или первоначальной/амортизированной стоимостью с учетом инфлирования в соответствии с МСФО (IAS) 29;

• условная первоначальная стоимость согласно ранее применявшимся ОПБУ, которая была установлена путем оценки основных средств по справедливой стоимости в связи с первоначальным размещением акций на открытом рынке или приватизацией.

Практика. Вопрос учета основных средств при первом применении МСФО часто является наиболее важным при подготовке отчетности национальных предприятий. На практике все случаи индивидуальны и требуют суждения специалистов по МСФО, руководства компании и аудиторов.

Как правило, в последние годы по нашему опыту при первом применении МСФО переоценку проводят только те компании, основные средства которых:

- существенны;
- приобретены достаточно давно и/или, соответственно, их балансовая стоимость существенно отличается от справедливой.

4.3. Содержание и применение стандарта МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам»

Затраты по займам, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству квалифицируемого актива, включаются в первоначальную стоимость этого актива. Прочие затраты по займам признаются в качестве расходов.

Организация может, но не обязана применять настоящий стандарт к затратам по займам, относящимся к приобретению, строительству или производству квалифицируемого актива, оцениваемого по справедливой стоимости, и запасов, производимых в больших количествах на регулярной основе.

Затраты по займам (borrowing costs) включают в себя:

- процентные расходы, рассчитываемые с использованием метода эффективной процентной ставки, как описано в МСФО (IAS) 39;
- проценты, связанные с обязательствами по аренде, признанные в соответствии с МСФО (IFRS) 16 «Аренда»;
- курсовые разницы, возникающие в результате займов в иностранной валюте, в той мере, в какой они считаются корректировкой затрат на выплату процентов.

Квалифицируемый актив (qualifying asset) — актив, подготовка которого к предполагаемому использованию или для продажи обязательно требует значительного времени. В качестве такого актива могут выступать:

- основные средства;
- инвестиционная собственность в период строительства;

- нематериальные активы;
- запасы;
- плодовые культуры.

Организация должна капитализировать затраты по займам, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству квалифицируемого актива, путем их включения в первоначальную стоимость этого актива. Организация должна признавать прочие затраты по заимствованиям в качестве расходов в том периоде, в котором они понесены.

Капитализация процентов возможна, если вероятно получение будущих экономических выгод и если такие затраты можно надежно оценить.

Когда организация применяет МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике», она признает в качестве расходов ту часть затрат по заимствованиям, которая компенсирует инфляцию в том же периоде.

Оценка капитализируемых затрат

- В случаях, когда займы получены специально под конкретный квалифицируемый актив, расходы по данному займу полностью капитализируются в стоимость актива за минусом инвестиционных доходов, которые получены от временного инвестирования данных средств.
- В тех случаях, когда невозможно напрямую связать полученный заем с конкретным квалифицируемым активом, например, когда финансирование осуществляется централизованно, размер капитализируемых расходов по займам определяется с использованием ставки капитализации (capitalisation rate), умноженной на величину расходов по квалифицируемому активу. Ставка капитализации является средневзвешенной ставкой заимствования по всем непогашенным займам компании, за исключением тех займов, которые получены под квалифицируемый актив.

Капитализация должна продолжаться даже в случаях, когда ожидаемая стоимость квалифицируемого актива превышает его возмещаемую стоимость или чистую возможную цену продажи. Разница между полученной балансовой стоимостью и возмещаемой стоимость списывается в соответствии с другими стандартами (МСФО (IAS) 36, МСФО (IAS) 16, МСФО (IAS) 2 и другие).

Практика. На практике мы часто сталкиваемся с ситуациями, когда материнская компания получает заемное финансирование централизованно и затем финансирует дочерние общества, которые осуществляют, например, строительство квалифицируемого актива. В этом случае внутригрупповые проценты, капитализированные в учете дочернего общества, не элиминируются при подготовке консолидированной отчетности.

Начало капитализации (commencement of capitalisation)

Капитализация начинается в тот момент, когда:

- понесены расходы на приобретение актива;
- понесены затраты по займу;
- выполняются действия, необходимые для подготовки актива к планируемому использованию или продаже (intended use or sale).

Расходы на приобретение актива включают те затраты, которые привели к выплатам денежных средств, передаче других активов или принятию процентных обязательств. Эти расходы уменьшаются на величину полученных в связи с данным активом промежуточных платежей и субсидий (см. МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»).

Действия, необходимые для приготовления актива к планируемому использованию и продаже, могут включать в себя не только фактическое строительство объекта, но и техническую и административную работу. Не разрешается капитализация процентов, когда не ведутся работы, изменяющие состояние квалифицируемого актива.

Приостановка капитализации (suspension of capitalisation)

Капитализация должна быть приостановлена на время, когда активное развитие квалифицируемого актива прерывается.

Практика. Капитализация может быть продолжена при приостановке строительства в том случае, если данная приостановка необходима или ожидаема, например, в течение зимы или регулярного и ожидаемого наводнения.

Прекращение капитализации (cessation of capitalisation)

- Капитализация должна быть прекращена, когда все работы, необходимые для подготовки актива к планируемому использованию или продаже, практически завершены (завершено физическое сооружение).
- Когда сооружение квалифицируемого актива завершается по частям, и каждая часть может использоваться, в то время как сооружение других частей продолжается, капитализация затрат по займам должна прекращаться по завершении в основном всей работы, необходимой для подготовки данной части актива к использованию по назначению или к продаже.

Первоначально привлеченные для получения квалифицируемого актива займы учитываются в качестве займов на общие цели, когда практически все работы, необходимые для подготовки этого актива к использованию по назначению или продаже, завершены.

Раскрытие информации

Финансовая отчетность должна раскрывать:

- сумму затрат по займам, капитализированную в течение периода;
- ставку капитализации, использованную для определения величины затрат по займам, приемлемых для капитализации.

IAS 23 - Как капитализировать затраты по займам в соответствии с МСФО (IAS) 23?

Когда дело доходит до определения стоимости ваших активов, большинство стандартов предписывают включить в нее все непосредственно относящиеся к делу статьи затрат. Но как насчет расходов по процентам и других издержек, связанных с займами?

Знаете ли вы, что если у вас 10 долларов в кармане и нет долгов, то вы богаче 25% всех американцев? Можете поверить - в корпоративных финансах аналогичная ситуация!

Заимствование денег обычно связано с потерями, причем иногда весьма значительными. И речь не о потере ваших друзей, а о расходах, обычно поддающихся финансовой оценке. Поскольку они обычно напрямую связаны с приобретением активов, их необходимо капитализировать.

Некоторое время назад стандарт *IAS 23 «Затраты по заимствованиям»* предоставлял вам выбор:

- Вы могли либо отнести все свои затраты по займам прямо на прибыль или убыток, и вам не приходилось больше беспокоиться об их капитализации
- Либо вы могли капитализировать приемлемые затраты по займам.

К сожалению, этот выбор был удален из стандарта несколько лет назад для большинства активов, и теперь вы обязаны капитализировать.

Как?

Попытаемся разработать несколько базовых правил капитализации затрат по займам, а также попробуем ответить на 3 наиболее распространенных вопроса, связанных с капитализацией затрат.

Основы: о чем говорит IAS 23 «Затраты по заимствованиям»?

Основным принципом МСФО (IAS) 23 «Затраты по заимствованиям» является то, что **вы должны капитализировать затраты по займам, если они непосредственно связаны с приобретением, строительством или производством квалифицируемого актива**.

Прочие затраты по займам относятся на расходы в составе прибыли или убытка.

Здесь необходимо прояснить 3 существенных вопроса:

Что такое квалифицируемые активы?

Квалифицируемые активы (англ. 'qualifying asset') - это активы, которые требуют *«значительного времени»* на подготовку к их предполагаемому использованию по назначению или продаже.

Обратите внимание, что в МСФО (IAS) 23 не говорится, что актив обязательно должен быть объектом основных средств в соответствии с МСФО (IAS) 16. Он также может включать некоторые запасы или нематериальные активы!

Но что подразумевает это «значительное время»?

Это не определено в МСФО (IAS) 23, поэтому здесь вам нужно применить некоторые суждения. Обычно, если требуется **более 1 года** на подготовку актива, тогда он будет квалифицируемым.

Что мы можем капитализировать?

МСФО (IAS) 23 конкретно упоминает 3 типа затрат по займам, которые могут быть капитализированы:

- Процентные расходы, рассчитанные по методу эффективной процентной ставки согласно МСФО (IFRS) 9
- Процентные расходы по аренде согласно МСФО (IFRS) 16; а также
- Курсовые разницы от заимствований в иностранной валюте, но только те, которые представляют собой корректировку процентных расходов.

Тем не менее, МСФО (IAS) 23 умалчивает о некоторых видах расходов, поэтому есть сомнения, являются ли они затратами по заимствованиями или нет, например:

- Процентные расходы по производным инструментам, используемым для управления процентным риском по займам;
- Дивиденды, выплачиваемые по привилегированным акциям(или другим типам акций, классифицированным как обязательства);
- Прибыли или убытки, возникающие в результате досрочного погашения займов и т. д.

И здесь мы должны применять наши знания других стандартов МСФО, а иногда и **выносить суждения**.

Как капитализируются затраты?

МСФО (IAS) 23 различает капитализацию затрат по общим заимствованиям и конкретным заимствованиям.

Конкретные заимствования.

Если вы заимствовали некоторые средства специально для приобретения квалифицируемого актива, то капитализация проста:

Вы просто капитализируете **фактически понесенные расходы, за вычетом любых доходов, полученных от временных вложений таких заимствований**.

Приведем простой пример:

Вопрос. 1 мая 20X1 года компания АБВ взяла кредит в размере 1 000 000 д.е. у банка с годовой процентной ставкой 5%. Целью этого заимствования было финансирование строительства производственного цеха.

Строительство началось 1 июня 20X1 года. АБВ временно инвестировала 800 000 д.е. заемных средств в июне и июле 20X1 года по ставке 2% годовых.

Какую стоимость заимствования можно капитализировать в 20X1 году? (Предположим, что все проценты были погашены).

Ответ:

Хотя заемные средства были получены 1 мая, капитализация расходов может начаться только 1 июня 20X1 года, когда были выполнены все критерии (строительство не началось до 1 июня).

Расчет:

- Расходы на выплату процентов: 1 000 000 д.е. * 5% * 7/12 = 29 167 д.е.
- Примечание: это очень упрощенный расчет, и если кредит погашается в рассрочку, то вам необходимо использовать реальные проценты (методом эффективной процентной ставки).
- Инвестиционный доход: 800 000 д.е. * 2/12 = 2 667 д.е.
- Общая стоимость капитализируемых затрат в 20X1 году: 26 500 д.е.

Не забудьте также, что стоимость заемных средств в мае 20X1 года должна относиться на расходы в составе прибыли или убытка, так как критерии капитализации не были выполнены в этот период.

Общие заимствования. Капитализация общих заимствований связана с большими проблемами, так как вам нужно выполнить немного больше расчетов.

Общие заимствования – это заемные средства, которые получены для различных целей, и они используются (помимо этих других целей) также для приобретения квалифицируемого актива.

В этом случае вам необходимо применить так называемую **ставку капитализации** к заемным средствам по этому активу, рассчитанную как **средневзвешенную стоимость заимствований, применимую к общему заемному пулу**.

Пример капитализации затрат по общим заимствованиям.

Вопрос: У компании АБВ были следующие займы в начале и конце 20X1:

Описание	1 января 20X1 года	31 декабря 20X1 года
Банковский кредит, 6% годовых.	0	200 000
Банковский кредит, 8% годовых.	130 000	130 000
Долговые акции, 5,5% годовых.	50 000	50 000

Банковский кредит под 6% был получен в июле 20X1 года для финансирования строительства нового производственного цеха (строительство началось 1 марта 20X1 года).

Банковский кредит под 8% и заем по долговым акциям были взяты без какой-либо конкретной цели, и АБВ использовала их для финансирования общих расходов и строительства нового оборудования.

АБВ использовала 60 000 д.е. для строительства машины 1 февраля 20X1 года и 25 000 д.е. 1 сентября 20X1 года.

Какую стоимость заимствования следует капитализировать для этой новой техники?

Ответ:

Вы игнорируете банковский кредит под 6%, поскольку это конкретное заимствование для другого актива.

Только общие займы связаны с финансированием новой техники, и поэтому нам необходимо рассчитать коэффициент капитализации:

- Средневзвешенная ставка = (8% * 130 000 / (130 000 + 50 000)) + (5,5% * 50 000 / (130 000 + 50 000)) = 5,78% + 1,53% = 7,31%.
- Затраты по заимствованиям на новое оборудование в 20X1 = 60 000 * 7,11% * 11/12 + 25 000 * 7,31% * 4/12 = 4 021 +609 = 4 600 д.е.

Самые горячие вопросы о капитализации стоимости заимствований.

После того, как мы разобрались с основами, давайте попробуем ответить на 3 наиболее частых вопроса, связанных с этой темой.

Вопрос №1: Можете ли вы капитализировать стоимость процентов в стоимости запасов?

Это зависит от обстоятельств.

В большинстве случаев запасы не требуют значительного периода времени на подготовку к использованию, и в этом случае нет, - вы не можете воспользоваться капитализацией.

Но есть несколько примеров запасов, подготовка которых может потребовать значительного периода времени:

- Вино, сыр или виски, которые созревают в бутылках или бочках в течение длительного периода времени;
- Большое и сложное оборудование, такое как на самолетах, кораблях и т. д.

В этом случае вы можете капитализировать стоимость заимствований, но **это зависит от вас, будете ли вы это делать или не будете**.

Хотя у вас нет выбора в случае с основными средствами (вы должны их капитализировать), **у вас есть выбор при учете запасов: вы либо капитализируете, либо относите на прибыли или убытки**.

Вопрос № 2: Можете ли вы капитализировать убытки от курсовой разницы по конкретному заимствованию в иностранной валюте?

Нет, не можете.

В МСФО (IAS) 23 говорится, что курсовые разницы по заимствованиям в иностранной валюте являются заемными средствами в той мере, в какой они считаются корректировкой затрат на выплату процентов.

Проще говоря:

- Вы можете капитализировать разницу между процентом по кредиту в иностранной валюте и гипотетическим процентом расходов в вашей собственной (функциональной валюте), поскольку это рассматривается как стоимость заимствований;
- Вы не можете капитализировать прибыль / убыток от курсовой разницы по самому обязательству (кредиту), поскольку это НЕ стоимость заимствований. Вы должны понимать, что ваш кредит представляет собой финансовое обязательство, которое впоследствии должно быть измерено в соответствии с МСФО (IFRS) 9.

Вопрос № 3: Можете ли вы капитализировать процентные расходы по межфирменному займу для квалифицируемых активов?

Да, в отдельной финансовой отчетности заемщика.

Однако будьте осторожны в отношении консолидированной финансовой отчетности, поскольку из-за межфирменного характера отношений (дочерних или зависимых?) между заемщиком и кредитором межфирменный кредит может быть исключен из отчетности.

Кроме того, необходимо указать не еще один вопрос в отношении межфирменных займов: они часто предоставляются без процентов.

В соответствии с МСФО (IFRS) 9 вы должны признать почти все финансовые инструменты по их справедливой стоимости(иногда плюс транзакционные издержки), и если дочерняя компания получает беспроцентный кредит от материнской компании, ее номинальная сумма не является справедливой стоимостью.

Таким образом, дочерняя компания должна установить справедливую стоимость полученного кредита с использованием рыночных процентных ставок и отразить в учете разницу между справедливой стоимостью займа и полученными денежными средствами, - в составе прибыли или убытка (в зависимости от существа сделки).

Затем процентные расходы, рассчитанные методом эффективной процентной ставки, капитализируются.

Это может показаться странным: кредит беспроцентный, но вам все равно нужно капитализировать некоторые затраты по нему.

Поэтому будьте внимательны!

4.4. Содержание и применение стандарта МСФО (IAS) 38 «Нематериальный актив»

МСФО (IAS) 38 регулирует правила признания, оценки и раскрытия информации в отношении нематериальных активов.

МСФО 38 не применяется к следующим видам активов:

- нематериальные активы, правила учета которых регулируются другими стандартами (например, отложенные налоговые активы (по МСФО (IAS) 12);
- аренда нематериальных активов (МСФО (IFRS) 16);
- гудвилл (МСФО (IFRS) 3);
- нематериальные активы, возникающие из основанных на договоре прав страховщика по договорам страхования (МСФО (IFRS) 4);
- нематериальные активы, предназначенные для продажи (МСФО (IFRS) 5);
- активы, связанные с вознаграждением работника (по МСФО (IAS) 19);
- активы, обусловленные договорами с покупателями (МСФО (IFRS) 15);
- финансовые активы (регулируются МСФО (IAS) 32);
- активы по разведке и оценке полезных ископаемых (регулируется МСФО (IFRS) 6);
- затраты на разработку месторождений и добычу полезных ископаемых, нефти, газа и других невозобновляемых ресурсов.

Нематериальный актив (intangible asset) — идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий физической формы. Актив — это ресурс, который контролируется организацией в результате прошлых событий и от которого ожидается получить будущие экономические выгоды. Стандартом выделяются 3 критерия отнесения к нематериальным активам:

- Идентифицируемость. Основные критерии отделимости:
  - отделимость, то есть возможность продать, передать, лицензировать, сдать в аренду, обменять и др.;
  - результат договорных или других юридических прав, независимо от того, можно ли эти права передавать или отделять от компании.
- Контроль. Организация обладает правом на получение будущих экономических выгод, производимых активом, и способность ограничить других лиц в доступе к таким выгодам.

• Будущие экономические выгоды. Данные выгоды включают в себя как выручку от продажи продукции или услуг, так и экономию средств и другие выгоды, возникающие от использования актива.

Среди примеров нематериальных активов компании можно выделить:

- программное обеспечение;
- патенты;
- названия газет;
- авторские права;
- кино;
- права на программы;
- залоговые права;
- лицензии;
- импортные квоты;
- франшизы;
- наработанные связи с поставщиками и клиентами (при наличии юридических прав на защиту).

Амортизируемая величина (depreciable amount) — первоначальная стоимость актива или другая сумма, принимаемая за первоначальную стоимость за вычетом его ликвидационной стоимости.

Ликвидационная стоимость нематериального актива (residual value) — расчетная сумма, которую организация получила бы на текущий момент от выбытия актива после вычета расчетных затрат на выбытие, если бы состояние данного актива и срок его службы были такими, которые ожидаются по окончании срока его полезного использования.

Признание нематериальных активов

Критерий признания. Стандарт требует признавать на балансе нематериальные активы в случае их покупки или создания средствами самой компании только тогда, когда:

- высока вероятность того, что организация получит связанные с данным объектом будущие экономические выгоды;
- можно достоверно оценить первоначальную стоимость таких активов.

Отдельно необходимо рассматривать несколько вариантов получения нематериальных активов.

1. Отдельное приобретение нематериального актива. В случае отдельного приобретения нематериального актива (например, лицензии) одновременно выполняются оба критерия признания нематериального актива: вероятность получения выгод и достоверная оценка.

Помимо цены приобретения, в стоимость приобретения необходимо также включать затраты, непосредственно относящиеся к подготовке актива к использованию по назначению, например, затраты на вознаграждения работникам, непосредственно связанные с приведением актива в рабочее состояние; затраты на проверку надлежащего функционирования актива, услуги консультантов.

В стоимость приобретения не включаются расходы на рекламу, обучение, общеадминистративные и иные общие накладные расходы. Затраты, понесенные при использовании или передислокации нематериального актива, также не включаются в состав балансовой стоимости этого актива (например, первоначальные операционные убытки, понесенные в процессе формирования спроса).

Если отсрочка по оплате нематериального актива выходит за рамки обычных условий кредитования, первоначальная стоимость равна эквиваленту цены при немедленной оплате денежными средствами. Разница между этой суммой и общей суммой платежей признается в качестве процентных расходов на протяжении всего срока кредитования, за исключением случаев, когда она капитализируется в соответствии с порядком, предусмотренным в МСФО (IAS) 23 «Затраты по заимствованиям».

2. Приобретение в рамках объединения бизнесов (IFRS 3). В случае приобретения нематериального актива в рамках объединения бизнесов априори делается вывод о том, что высока вероятность получения положительных выгод от его использования. Если актив, приобретенный при объединении бизнесов, является отделимым или возникает из договорных или других юридических прав, то существует достаточно информации для того, чтобы надежно оценить справедливую стоимость актива.

Покупатель признает нематериальный актив приобретаемой организации отдельно от гудвилла вне зависимости от того, признавался ли этот актив приобретаемой организацией до объединения бизнесов. Это означает, что покупатель признает в качестве актива отдельно от гудвилла незавершенный проект исследований и разработок приобретаемой организации, если данный проект отвечает определению нематериального актива и являются отделимым по договору или другому юридическому основанию.

Дальнейшие затраты по приобретенным нематериальным активам в основном списываются как расходы, за исключением затрат на разработку, которые капитализируются при условии соблюдения всех признаков, указанных в данном стандарте.

Практика. В результате сделки по приобретению возможно признание на балансе целого ряда нематериальных активов, которые созданы внутри компании, в том числе НИОКР, торговые знаки, клиентская база, разрешения на строительство, рецепты, формулы, права на использование и др.

3. Приобретение за счет государственной субсидии. В некоторых случаях приобретение нематериального актива может не предусматривать оплаты или предусматривать номинальное возмещение, если такое приобретение осуществляется за счет государственной субсидии (права на посадку в аэропорту, лицензии на радио- и телевещание, импортные лицензии или квоты, или права доступа к другим ограниченным ресурсам).

Нематериальный актив, как и субсидия, могут быть признаны по справедливой стоимости или по номинальной стоимости, увеличенной на сумму затрат, непосредственно относящихся к подготовке актива к использованию по

назначению, в соответствии с МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи».

4. Обмен. При обмене на немонетарный актив (или активы) первоначальная стоимость такого нематериального актива оценивается по справедливой стоимости, когда: (a) операция обмена имеет коммерческое содержание или (b) справедливая стоимость полученного или переданного в обмен актива может быть надежно оценена. Если данные условия не выполняются, то нематериальный актив оценивается по балансовой стоимости переданного актива.

Операция обмена имеет коммерческое содержание, если:

(a) структура (риск, распределение во времени и сумма) денежных потоков (после налогообложения) по полученному активу отличается от структуры денежных потоков по переданному активу;

(b) специфичная для организации стоимость части ее деятельности, затрагиваемой данной операцией, меняется в результате указанного обмена;

(c) разница, полученная в подпункте (a) или подпункте (b), является значительной по отношению к справедливой стоимости обменянных активов

Справедливая стоимость актива поддается надежной оценке, если (a) разброс значений в диапазоне обоснованных оценок справедливой стоимости не является значительным для данного актива или (b) вероятности различных оценок в данном диапазоне могут быть обоснованно оценены и использованы при оценке справедливой стоимости.

5. Нематериальные активы, созданные самой организацией. Помимо соблюдения общих требований к признанию для оценки того, удовлетворяет ли критериям признания самостоятельно созданный организацией нематериальный актив, организация подразделяет процесс создания актива на две стадии:

I. Расходы на исследования (research phase)

Все понесенные затраты, связанные с исследованиями, признаются расходами в отчетном периоде. Основная причина состоит в том, что на этапе исследований невозможно доказать вероятность получения экономических выгод от использования актива.

II. Расходы на разработки (development phase)

Прямые затраты на разработку капитализируются только после того, как установлена высокая вероятность получения будущих экономических выгод от актива на основании следующих признаков:

- техническая возможность завершения проекта и доведения его до состояния, пригодного для использования или продажи;
- намерение компании завершить разработку актива и использовать или продать его;
- способность продать или использовать актив;
- предполагаемый способ извлечения вероятных будущих экономических выгод (например, наличие рынка сбыта для продукта, получаемого от использования нематериального актива, или самого нематериального актива,

или же полезность такого нематериального актива, если для внутреннего использования самой организацией);

- наличие достаточных технических, финансовых и прочих ресурсов для завершения проекта (бизнес-план);
- способность надежно оценить затраты, относящиеся к нематериальному активу в процессе его разработки (соответствующая система учета затрат).

В состав первоначальной стоимости нематериального актива, созданного самой организацией, включаются все затраты, непосредственно связанные с созданием, производством и подготовкой этого актива к использованию в соответствии с намерениями руководства: затраты на материалы и услуги, использованные или потребленные при создании нематериального актива; затраты на вознаграждения работникам; выплаты, необходимые для регистрации юридического права и амортизация патентов и лицензий, использованных для создания нематериального актива.

Торговые марки, титульные данные, издательские права, клиентские базы и аналогичные по существу статьи, созданные самой организацией, не подлежат признанию в качестве нематериальных активов, так как их невозможно отличить от затрат на развитие бизнеса в целом.

Затраты на веб-сайт, созданные исключительно для целей продвижения и рекламы товаров и услуг, признаются как расходы в периоде возникновения. Однако, если имеется возможность доказать то, что сайт будет приносить экономические выгоды (например, от возможности прямого размещения на нем заказов покупателей), затраты по созданию сайта можно капитализировать в соответствии с SIC-32 «Нематериальные активы — затраты на вебсайт».

Гудвилл, созданный внутри организации, не подлежит признанию в качестве актива.

Признание расхода. Затраты на объект нематериального актива следует признавать в качестве расходов в момент их возникновения (например, затраты на оплату услуг юристов и секретариата при учреждении компании, затраты на открытие нового завода или бизнеса, расходы на обучение и т. д.), за исключением случаев, когда:

- они включаются в состав первоначальной стоимости нематериального актива;
- объект приобретен при объединении бизнесов и не может быть признан в качестве нематериального актива (он включается в сумму гудвилла (см. МСФО (IFRS) 3)).

Затраты на объект нематериального актива, которые первоначально были признаны в качестве расходов, впоследствии не могут быть признаны в составе первоначальной стоимости нематериального актива.

Оценка после признания. Первоначальная оценка. По первоначальной стоимости.

Последующая оценка. Компания в учетной политике должна выбрать одну из моделей для каждого класса нематериальных активов.

• По первоначальной стоимости (cost model): по первоначальной стоимости за минусом накопленной амортизации (amortisation) и накопленных убытков от обесценения.

• По переоцененной стоимости (revaluation model): справедливой стоимости на дату переоценки за вычетом последующей накопленной амортизации и последующих накопленных убытков от обесценения. Данный подход к учету можно использовать только при наличии активного рынка на переоцениваемые активы, что на практике является довольно редким явлением, и с достаточной регулярностью (в зависимости от волатильности справедливой стоимости переоцениваемых нематериальных активов).

При использовании модели по переоцененной стоимости запрещено:

• проводить переоценку нематериальных активов, которые ранее не были признаны в качестве активов;

• производить первоначальное признание нематериальных активов не в сумме первоначальной стоимости.

Для учета переоценки имеются 2 варианта:

• одновременная корректировка первоначальной стоимости и накопленной амортизации;

• накопленная амортизация элиминируется против валовой балансовой стоимости нематериального актива так, чтобы балансовая стоимость после переоценки равнялась справедливой стоимости.

Если актив, относящийся к классу переоцененных нематериальных активов, не может быть переоценен в связи с отсутствием активного рынка, этот актив должен отражаться по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

Если справедливую стоимость нематериального актива, учитываемого по переоцененной стоимости, более невозможно оценивать, используя данные активного рынка, балансовой стоимостью этого актива будет его переоцененная стоимость на дату последней переоценки за вычетом последующей накопленной амортизации и последующих накопленных убытков от обесценения.

Если переоценка приводит к увеличению стоимости актива, то она признается в составе прочего совокупного дохода и отражается накопительным итогом в составе собственного капитала по статье «прирост стоимости от переоценки», за исключением случая, когда подобное увеличение сторнирует убыток от переоценки по тому же активу, признанный ранее в прибылях и убытках.

Снижение стоимости актива в результате его переоценки должно признаться расходом в отчете о прибылях и убытках, за исключением случая, когда по данному активу имеется резерв от переоценки в составе собственного капитала.

В случае выбытия переоцененного актива накопленная величина прироста стоимости от переоценки должна быть переклассифицирована в статью «Нераспределенная прибыль прошлых лет».

Сроки полезного использования. Сроки полезного использования нематериальных активов подразделяются на конечные и неопределенные.

Активы с конечным сроком службы. По данным активам начисляется амортизация (amortisation) в соответствии с ожидаемым характером потребления организацией будущих экономических выгод от актива. Если указанный характер потребления нельзя надежно определить, то следует использовать линейный метод начисления амортизации.

Амортизация должна начинаться с того момента, когда местоположение и состояние актива обеспечивают возможность его использования в соответствии с намерениями руководства, и прекращаться на более раннюю из двух дат: на дату классификации данного актива как предназначенного для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5 или на дату прекращения его признания.

Если договорные или иные юридические права передаются на ограниченный срок, который может быть возобновлен, то при определении срока полезного использования возобновляемый срок (сроки) должен учитываться только в том случае, если имеются свидетельства в пользу того, что организация сможет осуществить пролонгацию без значительных затрат.

Для распределения амортизируемой величины актива на систематической основе на протяжении срока его полезного использования могут применяться различные методы амортизации: линейный метод, метод уменьшаемого остатка и метод списания пропорционально выработке. В случае, когда в договоре на использование нематериального актива выручка была определена в качестве преобладающего ограничивающего фактора, выручка, которая будет сгенерирована в результате использования актива, может являться допустимой основой для амортизации актива при условии, что общая сумма выручки зафиксирована в договоре.

Амортизируемая величина актива с конечным сроком полезного использования определяется после вычета его ликвидационной стоимости, расчетная оценка которой основывается на сумме, которую можно возместить от его выбытия исходя из цен, превалирующих на дату указанной оценки и относящихся к продаже аналогичных активов. Ликвидационная стоимость анализируется не реже, чем в конце каждого финансового года, любое изменение учитывается как изменение в бухгалтерской оценке в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

Срок амортизации и метод амортизации нематериального актива должны учитываться как изменения в бухгалтерской оценке в соответствии с МСФО (IAS) 8.

Активы с неопределенным сроком службы. По данным активам амортизация не начисляется. В этом случае необходимо тестировать указанный актив на обесценение на ежегодной основе или всякий раз, когда появляются признаки возможного обесценения (регулируется МСФО (IAS) 36).

Срок полезного использования нематериального актива, по которому не начисляется амортизация, должен анализироваться для определения того, продолжают ли события и обстоятельства подтверждать оценку срока полезного

использования актива как неопределенного. Если они не подтверждают такую оценку, то изменение оценки срока полезного использования с неопределенного на конечный должно учитываться как изменение в бухгалтерской оценке в соответствии с МСФО (IAS) 8.

Списание и выбытие. Нематериальный актив необходимо списать с баланса при его выбытии или тогда, когда больше не ожидается будущих экономических выгод от его использования.

Прибыль или убыток, возникающие в результате прекращения признания нематериального актива, определяются как разница между чистыми поступлениями от выбытия (если есть) и балансовой стоимостью данного актива, которая признается в составе прибыли или убытка, за исключением случаев, когда МСФО (IFRS) 16 устанавливает иные требования применительно к продаже с обратной арендой.

Раскрытия. Для каждого класса нематериальных активов (примерами классов нематериальных активов являются: фирменные наименования, программное обеспечение, лицензии и франшизы, авторские права, патенты и другие права промышленной собственности, права на обслуживание и эксплуатацию, рецепты, формулы, модели, чертежи и прототипы и др.) раскрытию подлежат:

- срок полезного использования соответствующих активов (является ли он неопределенным или конечным), срок полезной службы и норма амортизации;
- метод амортизации;
- валовая балансовая стоимость и накопленная амортизация (с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец соответствующего периода статью (статьи) отчета о совокупном доходе, в которую (которые) включена амортизация нематериальных активов;
- сверка балансовой стоимости на начало и конец периода, включающая:
  - поступления с указанием отдельно тех, которые были получены в результате внутренних разработок, тех, которые были приобретены как отдельные активы, и тех, которые были приобретены при объединении бизнесов;
  - активы для продажи;
  - выбытие и другие списания;
  - переоценку;
  - обесценение;
  - убытки от обесценения, реверсированные в прибыли или убытке;
  - амортизацию;
  - курсовые разницы;
  - прочие изменения балансовой стоимости в течение указанного периода;

Для нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования раскрывается:

- балансовая стоимость актива и основания для его оценки как нематериального актива с неопределенным сроком полезного использования

(факторы, которые в значительной мере повлияли на решение о том, что этот актив имеет неопределенный срок полезного использования).

Для отдельного нематериального актива, являющегося существенным для финансовой отчетности организации, раскрывается:

- описание, балансовая стоимость и оставшийся срок амортизации.

Для нематериальных активов, приобретенных при помощи государственной субсидии, раскрываются:

- справедливая стоимость, по которой эти активы были первоначально признаны;
- их балансовая стоимость;
- оценивается ли они после признания с использованием модели учета по первоначальной стоимости или модели учета по переоцененной стоимости.

Также подлежит раскрытию информация о:

- наличии и балансовой стоимости нематериальных активов, в отношении прав собственности на которые действуют определенные ограничения, а также балансовая стоимость активов, переданных в залог;
- сумме принятых договорных обязательств по будущим операциям по приобретению нематериальных активов.

Дополнительные раскрытия необходимы для:

- нематериальных активов по переоцененной стоимости (включая балансовую стоимость, которая была бы признана, если бы переоцененный класс нематериальных активов оценивался после признания с использованием модели учета по первоначальной стоимости);
- агрегированной суммы затрат на исследования и разработки, признанных расходами в текущем периоде.

Как учитывать нематериальные активы по МСФО?

Учет нематериальных активов в некоторых аспектах схож с учетом основных средств, но, тем не менее, имеет собственную специфику. Рассмотрим основные правила признания, оценки и учета НМА в соответствии с МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы».

Многие компании идут на огромные издержки, рассчитывая получить выгоды в будущем.

Например, компании платят зарплату разработчикам программного обеспечения, которые разрабатывают какую-либо игру или приложение.

Но как следует учитывать такие расходы?

Неправильно включать зарплату этих инженеров в прибыль или убыток в полном объеме, в период признания этих расходов, поскольку компания будет извлекать выгоду из этих расходов в будущем.

Или, другими словами: затраты, понесенные сегодня, должны быть соотнесены с доходами в будущем, что представляет собой принцип соответствия.

Эта проблема часто возникает при учете нематериальных активов. Рассмотрим основные правила учета НМА в соответствии с МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы».

Учет каких активов попадает под действие МСФО (IAS) 38?

Стандарт МСФО (IAS) 38 предписывает правила учета всех нематериальных активов, за исключением нематериальных активов, охватываемых другими стандартами.

Активы, которые не попадают по действие IAS 38 и учитываются в соответствии с иными стандартами:

- Отложенные налоговые активы - МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»,
- Гудвил - МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов»,
- Нематериальные активы, удерживаемые для продажи, - МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи и прекращенная деятельность»,
- Финансовые активы - МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление» и МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»,
- Активы, охватываемые МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых»,
- Расходы на разработку и добычу полезных ископаемых, нефти, природного газа и других невосстанавливаемых ресурсов.

Что такое нематериальный актив?

Нематериальный актив (НМА, англ. «intangible asset») - это **идентифицируемый неденежный актив без физической формы** (Рис.4.3.).

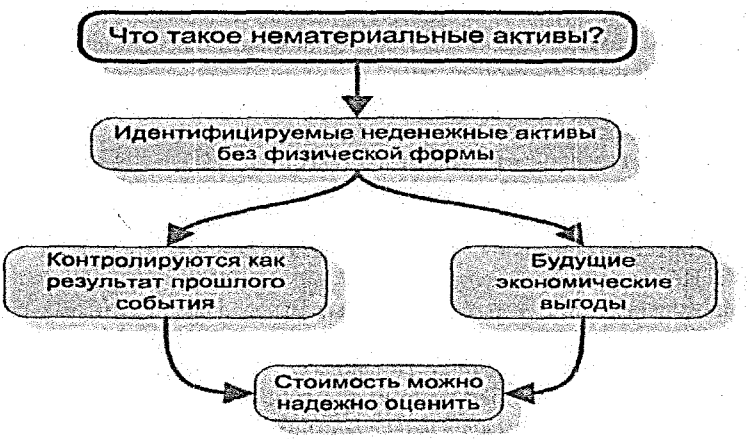

Рис.4.3. Что такое нематериальные активы?

Люди могут интерпретировать это определение по-разному, в зависимости от того, что им нужно, и поэтому в МСФО (IAS) 38 приводится подробное руководство по применению этого определения. Рассмотрим более подробно об идентификации нематериальных активов.

Когда и как можно признать нематериальный актив?

Иногда бывает, что ваш объект учета соответствует всем критериям и имеет все характеристики нематериального актива, но вы все еще **не можете признать его** в своих финансовых отчетах.

Причиной такой ситуации может быть то, что ваш актив не соответствует критериям признания.

Вы можете признать нематериальный актив только тогда, когда:

- Возможны будущие экономические выгоды от актива;
- Стоимость актива можно надежно оценить.

О критериях признания НМА.

Как учитывать НМА, созданные компанией?

Когда вы фактически покупаете какой-либо актив у кого-то другого, относительно легко решить, является ли он нематериальным активом или расходами.

Кроме того, в этом случае более вероятно, что критерии признания выполнены.

Но как насчет ситуации, когда вы сами создаете нематериальные активы?

Эта область действительно весьма сложная и запутанная, и поэтому МСФО (IAS) 38 предлагает конкретные рекомендации для учета **созданных компанией нематериальных активов**.

Исследования.

Исследования (англ. «research») – это изыскания, с помощью которых вы хотите приобрести некоторые информационные знания.

Например, вы исследуете различные альтернативы для своего нового программного продукта.

Или вы изучаете конкурирующие продукты на рынке, изучаете их возможности и пытаетесь выявить собственные недостатки, чтобы разработать лучший продукт.

Вы не можете капитализировать расходы на исследования. Вы должны относить их на прибыли и убытки по мере возникновения.

Также необходимо предупредить, что любые **технико-экономические обоснования**, оценивающие, является ли проект жизнеспособным или нет, являются исследованиями и должны быть отнесены **на расходы** в составе прибылей и убытков.

Это в равной степени относится и к значительным расходам. И это также относится как к собственным исследованиям, так и к исследованиям, проводимым сторонними организациями.

Разработки.

Разработки (англ. «development») обычно осуществляются после фазы исследований.

На стадии разработки вы планируете или разрабатываете новые продукты, материалы, процессы и т.д. – *перед началом коммерческого производства или использования.*

Крайне важно отличать разработки и исследования, потому вы **можете капитализировать расходы на разработки.**

Вы должны **соблюсти 6 критериев,** прежде чем сможете капитализировать эти расходы:

1. Вероятные будущие экономические выгоды от актива,
2. Намерение завершить разработку НМА и использовать / продать актив,
3. Наличие достаточных и доступных ресурсов для завершения разработки и использования / продажи актива,
4. Возможность использования / продажи актива,
5. Техническая осуществимость стадии разработки,
6. Затраты на разработки можно надежно оценить.

Вы можете капитализировать расходы на разработки только тогда, когда выполнены все 6 критериев - не раньше.

Кроме того, вы не можете капитализировать их ретроспективно.

Например, предположим, что вы потратили 5 000 д.е. на разработки в мае 20x1 года и еще 10 000 д.е. в сентябре 20x1 года.

Если вы выполнили все 6 условий в августе 20X1 года, вы можете капитализировать только 10 000 д.е. в сентябре. Расходы в размере 5 000 д.е., понесенные в мае, должны списываться на прибыли и убытки.

Учет гудвила.

Никогда не капитализируйте гудвил, созданный самой компанией.

Вы можете признать только гудвил, приобретенный при объединении бизнеса, но эта ситуация попадает в сферу действия другого стандарта - МСФО (IFRS) 3.

Учет прочих НМА, созданных самой компанией.

Возможно, вы создали некоторые другие нематериальные активы, такие как бренды, клиентские базы, фирменные наименования и т.п.

МСФО (IAS) 38 запрещает капитализировать эти активы, если они созданы самой компанией, потому что оценить их стоимость трудно (если вообще возможно).

Как оценить первоначальную стоимость нематериальных активов?

Первоначальная оценка нематериального актива зависит от того, как вы приобрели этот актив.

Обобщим эти ситуации в следующей таблице:

Как приобретен актив?	**Оценка первоначальной стоимости**
Отдельное приобретение	По стоимости приобретения - см. ниже
Создан самой компанией	Непосредственно связанные (прямые) затраты, понесенные после того, как актив начал соответствовать 6 критериям - см. выше
В результате объединения бизнесов	Справедливая стоимость на дату приобретения
За счет государственных субсидий	Справедливая стоимость или номинальная сумма + прямые затраты

Как приобретен актив?	Оценка первоначальной стоимости
В рамках обмена активами	Справедливая стоимость; если это невозможно, то балансовая стоимость активов

Стоимость отдельного приобретения нематериального актива. Стоимость отдельно приобретенного нематериального актива описана в параграфе 27 IAS 38:

- Покупная цена, плюс импортные пошлины и невозмещаемые налоги, менус скидки,
- Любые прямые затраты на подготовку актива к его предполагаемому использованию.

Как осуществлять последующую оценку и учет?

Впоследствии нематериальные активы оцениваются очень точно так же, как основные средства.

Вы можете выбрать одну из двух моделей:

- *Модель первоначальных затрат (англ. «cost model»)*: нематериальный актив учитывается по его себестоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения.
- *Модель переоценки (англ. «revaluation model»)*: нематериальный актив учитывается по справедливой стоимости на дату переоценки за вычетом накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения.

К этому нужно добавить, что модель переоценки достаточно редко применяется для нематериальных активов, поскольку для подобных активов обычно нет активного рынка, позволяющего определить справедливую стоимость.

Вы не можете применять модель переоценки для брендов, фирменных наименований, патентов, товарных знаков и аналогичных активов.

Причина в том, что эти активы очень специфичны и уникальны, и не торгуются на активном рынке.

Бухгалтерские проводки по амортизации и переоценке - , поскольку почти такие же, как и при учете основных средств.

Амортизация и срок полезного использования НМА.

Как и в случае основных средств, амортизация представляет собой распределение амортизируемой суммы нематериального актива в течение срока его полезного использования.

Здесь вам нужно определить:

- **Сколько** амортизировать или амортизируемую сумму (стоимость - остаточная стоимость),
- **Как долго** амортизировать или каков срок полезного использования актива, и
- **Как** амортизировать или какой метод амортизации применять.

Есть одна специфическая особенность в отношении амортизации НМА - это *срок полезного использования (англ. «useful life»)*.

Нематериальные активы могут иметь:

• **Конечный срок полезного использования (англ. «finite useful life»)**: в этом случае вы можете оценить срок службы актива, например, для программного обеспечения, или

• **Неопределенный срок полезного использования (англ. «indefinite useful life»)**: нет прогнозируемого предельного периода, в течение которого актив будет генерировать денежные потоки. Это, например, относится к брендам.

Когда у вас есть актив с неопределенным сроком полезного использования, вы не должны его амортизировать.

Вместо этого вы должны пересматривать срок полезного использования актива в конце каждого финансового года и искать индикаторы обесценения.

Когда прекращать признание нематериального актива?

Вы должны прекратить признание нематериального актива:

- При выбытии актива или
- Когда от актива больше не ожидается будущих экономических выгод.

Прибыль или убыток от прекращения признания нематериальных активов рассчитывается как:

- Чистый доход от выбытия (продажи), минус
- Балансовая стоимость актива.

Доход или убыток от выбытия признается в составе прибыли или убытка.

4.5. Содержание и применение стандарта МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость»

Основной целью Стандарта является определение принципа признания, оценки и раскрытия информации об инвестиционной недвижимости.

Стандарт не применяется к учету следующих активов:

• биологических активов, связанных с сельскохозяйственной деятельностью (регулируется МСФО (IAS) 41 и МСФО (IAS) 16);

• прав на полезные ископаемые и запасы полезных ископаемых, таких как нефть, газ и аналогичные невозобновляемые ресурсы.

Инвестиционная недвижимость (investment property) — недвижимость (земля, или здание (либо часть здания), или то и другое), удерживаемая (собственником или же арендатором в качестве актива в форме права пользования) с целью получения арендных платежей, или с целью получения выгоды от прироста стоимости, или того и другого, но не для:

- использования в производстве или поставке товаров или услуг, либо в административных целях;
- продажи в ходе обычной деятельности.

Недвижимость, занимаемая владельцем (owner-occupied property) — недвижимость, удерживаемая (собственником или же арендатором в качестве актива в форме права пользования) для использования в производстве или поставке товаров, или оказании услуг либо в административных целях.

Инвестиционная недвижимость удерживается для получения арендной платы, или в целях получения выгоды от прироста стоимости, или одновременно того и другого. Следовательно, инвестиционная недвижимость генерирует денежные потоки в значительной степени, независимо от других активов, удерживаемых организацией. Это отличает инвестиционную недвижимость от недвижимости, занимаемой владельцем, к которой применяется МСФО (IAS) 16 или МСФО (IFRS) 16.

Примерами объектов инвестиционной недвижимости являются:

- земля, предназначенная для извлечения выгоды от прироста ее стоимости в долгосрочной перспективе;
- земля, удерживаемая для будущего использования, дальнейшее использование которой в настоящее время пока не определено;
- здание, предоставленное в аренду по договорам операционной аренды
- здание, свободное в настоящее время, но предназначенное для сдачи в аренду по договорам операционной аренды;
- недвижимость, находящаяся в процессе строительства или усовершенствования для дальнейшего использования в качестве инвестиционной недвижимости.

Примерами объектов, которые не подходят под определение инвестиционной недвижимости, являются:

- объекты, предназначенные для продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности, или объекты незавершенного строительства и реконструируемые объекты, предназначенные для продажи;
- недвижимость, занимаемая владельцем (в соответствии с МСФО (IAS) 16 и МСФО (IFRS) 16);
- здание, предоставленное в аренду по договору финансовой аренды.

Практика. В национальном бухгалтерском учете инвестиционная недвижимость учитывается как отдельный инвентарный объект. Отдельно выделяются основные средства, которые напрямую связаны с инвестиционной недвижимостью. Для целей отчетности по МСФО необходимо включать в стоимость объекта инвестиционной недвижимости те основные средства, которые напрямую связаны с целью его использования, а также неотделимы от объекта инвестиционной недвижимости. Примером может служить система кондиционирования воздуха в здании или система лифтов.

Также не признается как отдельный объект основных средств мебель, если офис сдается с условием наличия меблировки.

Недвижимость, частично занимаемая владельцем. Если владелец использует часть объекта, а часть — для получения арендной платы или получения выгоды от прироста стоимости, и такие части объекта могут быть реализованы независимо друг от друга или независимо друг от друга отданы в финансовую аренду, они учитываются по отдельности. Соответственно, та часть, которая предоставляется в аренду, является инвестиционной собственностью. Если же части объекта нельзя разделить, то объект считается инвестиционной

недвижимостью только в том случае, если собственником занята незначительная часть этого объекта.

Вспомогательные услуги. Если организация предоставляет вспомогательные услуги арендаторам, то возможная классификация инвестиционной собственности зависит от существенности объема оказываемых услуг. Если такие услуги сравнительно незначительны по отношению ко всему соглашению в целом (например, владелец офисного комплекса предоставляет арендаторам услуги по охране и эксплуатации здания), то предприятие может относить собственность к инвестиционной. Если оказываемые услуги составляют более существенную часть сделки (как, например, в случае управления гостиницей), такая недвижимость, представляет собой недвижимость, занимаемую владельцем.

Чтобы определить, может ли объект недвижимости квалифицироваться как инвестиционная недвижимость, необходимо применить **суждение**. Организация разрабатывает критерии, чтобы иметь возможность применять такое суждение последовательно в соответствии с определением инвестиционной недвижимости, изложенным в Стандарте. Суждение также необходимо для того, чтобы определить, является ли приобретение инвестиционной недвижимости приобретением актива или группы активов либо объединением бизнесов.

Недвижимость, предоставляемая в аренду материнской компании или другой дочерней организации, не может быть классифицирована в финансовой отчетности как инвестиционная, так как, с позиции группы, она является занимаемой владельцем. Однако такая недвижимость должна классифицироваться как инвестиционная в отдельной финансовой отчетности арендодателя.

Признание. Инвестиционную недвижимость, *находящуюся в собственности*, следует признавать в качестве актива только в том случае, когда поступление в организацию будущих экономических выгод, связанных с этой инвестиционной недвижимостью, является вероятным; а первоначальную стоимость этой инвестиционной недвижимости можно надежно оценить.

Первоначальные затраты на приобретение инвестиционной недвижимости и затраты, понесенные впоследствии на дополнение, замену части или обслуживание данной недвижимости признаются в момент их возникновения. Балансовая стоимость тех частей, которые были заменены, перестает признаваться в соответствии с положениями настоящего стандарта о прекращении признания.

Организация не признает в балансовой стоимости инвестиционной недвижимости затраты на повседневное обслуживание такой недвижимости (такие затраты признаются в составе прибыли или убытка в момент их возникновения).

Инвестиционную недвижимость, удерживаемую арендатором в качестве актива *в форме права пользования*, необходимо признавать в соответствии с МСФО (IFRS) 16.

Оценка при признании. Инвестиционная недвижимость, *находящаяся в собственности,* первоначально должна оцениваться по первоначальной стоимости, в которую включаются затраты по сделке (цена покупки и любые затраты, непосредственно относящиеся к приобретению). В первоначальную стоимость не включаются затраты на запуск, сверхнормативные потери материалов, трудовых или других ресурсов, возникшие при строительстве или развитии недвижимости, операционные убытки, понесенные до выхода инвестиционной недвижимости на запланированный уровень сдачи помещений в аренду.

При покупке первоначальная оценка инвестиционной недвижимости производится при условии немедленной оплаты. Стоимость отсрочки при платеже учитывается отдельно как процентные расходы в течение срока отсрочки.

Один или более объектов инвестиционной недвижимости могут быть приобретены в обмен на немонетарный актив (активы) или на комбинацию монетарных и немонетарных активов. Первоначальная стоимость такого объекта инвестиционной недвижимости оценивается по справедливой стоимости, кроме случаев, когда операция обмена лишена коммерческого содержания или не поддается надежной оценке справедливая стоимость ни полученного, ни отданного актива.

Операция обмена имеет коммерческое содержание, если:

- структура (риск, распределение во времени и сумма) денежных потоков (после налогообложения) по полученному активу отличается от структуры денежных потоков по переданному активу;
- специфичная для организации стоимость части ее деятельности, затрагиваемой данной операцией, меняется в результате указанного обмена;
- разница является значительной по отношению к справедливой стоимости обменянных активов.

Справедливая стоимость актива поддается надежной оценке, если разброс значений в диапазоне обоснованных оценок справедливой стоимости не является значительным для данного актива или вероятности различных оценок в данном диапазоне могут быть обоснованно оценены и использованы при оценке справедливой стоимости.

Если приобретенный актив не оценивается по справедливой стоимости, его первоначальная стоимость оценивается по балансовой стоимости отданного актива.

Инвестиционную недвижимость, удерживаемую арендатором в качестве актива *в форме права пользования*, необходимо оценивать в соответствии с МСФО (IFRS) 16.

Оценка после признания. Организация обязана выбрать одну из следующих моделей учета:

- по справедливой стоимости;
- по первоначальной стоимости.

Выбранный метод должен применяться ко всем объектам инвестиционной недвижимости. Изменения возможны в случае, когда такое изменение приведет к более правильному предоставлению информации. В соответствии со стандартом маловероятно, что переход от модели учета по справедливой стоимости к модели учета по первоначальной стоимости обеспечит более уместное представление информации.

Если организация использует модель учета по первоначальной стоимости, то для целей раскрытия информации она также должна оценить инвестиционную недвижимость по справедливой стоимости.

Организация может:

- выбрать либо модель учета по справедливой стоимости, либо модель учета по первоначальной стоимости для всей инвестиционной недвижимости, обеспечивающей обязательства, по которым выплачивается доход, напрямую связанный со справедливой стоимостью или с доходностью определенных активов, включающих указанную инвестиционную недвижимость (например, внутренние и внешние инвестиционные фонды, и некоторые группы договоров страхования с условиями прямого участия);
- выбрать либо модель учета по справедливой стоимости, либо модель учета по первоначальной стоимости для всех остальных объектов инвестиционной недвижимости, независимо от выбора, сделанного в предыдущем подпункте.

Модель учета по справедливой стоимости. Прибыль или убыток, возникающие от изменения справедливой стоимости инвестиционной недвижимости, необходимо относить на прибыль и убыток за тот период, в котором они возникли.

Справедливая стоимость должна отражать среди прочего арендные доходы от действующих договоров аренды, а также прочие допущения, которые использовались бы участниками рынка при определении цены на инвестиционную недвижимость в текущих рыночных условиях.

Для оценки инвестиционной недвижимости, которая удерживается в качестве актива в форме права пользования, арендатор должен оценивать по справедливой стоимости актив в форме права пользования, а не соответствующую недвижимость. Существует предположение о том, что организация может достоверно оценивать справедливую стоимость инвестиционной недвижимости на постоянной основе. Однако (в исключительных случаях, когда организация впервые приобретает инвестиционную недвижимость или, когда имеющаяся недвижимость впервые становится инвестиционной недвижимостью):

- если организация понимает, что справедливая стоимость строящегося объекта инвестиционной недвижимости не поддается надежной оценке, но ожидается, что это станет возможным по завершении строительства, такую недвижимость оценивают по первоначальной стоимости до тех пор, пока не будет либо достоверно определена справедливая стоимость, либо окончено строительство;

• если организация устанавливает, что справедливая стоимость объектов инвестиционной недвижимости (отличных от объектов на стадии строительства) нельзя надежно определить на постоянной основе, организация вынуждена оценивать объект инвестиционной недвижимости по первоначальной стоимости согласно МСФО (IAS) 16 или в соответствии с МСФО (IFRS) 16 в случае инвестиционной недвижимости, удерживаемой арендатором в качестве актива в форме права пользования. При этом ликвидационная стоимость инвестиционной недвижимости принимается равной нулю. Организация обязана применять МСФО (IAS) 16 или МСФО (IFRS) 16 вплоть до выбытия инвестиционного объекта недвижимости.

В исключительных случаях, когда по причинам, указанным выше, организация вынуждена оценивать инвестиционную недвижимость с использованием модели учета по первоначальной стоимости в соответствии с МСФО (IAS) 16 или МСФО (IFRS) 16, она оценивает всю остальную инвестиционную недвижимость по справедливой стоимости, включая строящиеся объекты инвестиционной недвижимости.

Если организация ранее отражала объект инвестиционной недвижимости по справедливой стоимости, она обязана и далее отражать данный объект по справедливой стоимости вплоть до момента выбытия (или до момента, когда данная недвижимость станет недвижимостью, занимаемой владельцем, или, когда организация начнет развивать данную недвижимость для последующей ее продажи в ходе обычной деятельности), даже если сопоставимые рыночные сделки станут менее частыми или рыночные цены станут менее доступными.

Стандартом поощряется, но не требуется определение справедливой стоимости инвестиционной недвижимости с использованием услуг независимого оценщика, у которого имеется соответствующая профессиональная квалификация, опыт работы в данном регионе и с аналогичными объектами инвестиционной недвижимости.

Модель учета по первоначальной стоимости. После первоначального признания инвестиционной недвижимости в соответствии с моделью учета по первоначальной стоимости организация должна оценивать инвестиционную недвижимость:

• в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность», если она отвечает критериям классификации в качестве предназначенной для продажи;

• в соответствии с МСФО (IFRS) 16, если она удерживается арендатором в качестве актива в форме права пользования и не предназначена для продажи;

• в соответствии с требованиями в МСФО (IAS) 16 для модели учета по первоначальной стоимости во всех остальных случаях.

Практика. По нашему опыту модель учета инвестиционной недвижимости по первоначальной стоимости используется достаточно редко и, как правило, теми компаниями, для которых управление инвестиционной недвижимостью не является основным направлением деятельности. Но даже если компания учитывает инвестиционную недвижимость по первоначальной

стоимости, необходимо раскрытие о справедливой стоимости данной недвижимости (см. ниже).

Переводы/переклассификация из категории в категорию. Отнесение объекта в категорию инвестиционной недвижимости или исключение из данной категории возможно только при изменении характера использования (когда объект недвижимости начинает или перестает соответствовать определению инвестиционной недвижимости и существуют свидетельства изменения характера его использования). Например:

- начало периода, когда владелец занимает недвижимость (или начало ее улучшения в целях использования в качестве недвижимости, занимаемой владельцем). В такой ситуации недвижимость переводится из категории инвестиционной недвижимости в категорию недвижимости, занимаемой владельцем;
- начало улучшения недвижимости в целях продажи (объект переклассифицируется из инвестиционной недвижимости в запасы);
- окончание периода, когда владелец прекращает занимать недвижимость (переклассификация из недвижимости, занимаемой владельцем, в инвестиционную недвижимость);
- начало сдачи имущества в аренду по договору операционной аренды третьей стороне (переклассификация из состава запасов в категорию инвестиционной недвижимости).

Если организация принимает решение о выбытии инвестиционной недвижимости без ее улучшения, то она продолжает учитывать эту недвижимость как инвестиционную недвижимость до прекращения ее признания.

Следующие правила применяются к учету переклассификации объектов между категориями (при учете по справедливой стоимости):

- при переклассификации объекта инвестиционной недвижимости, отраженного по справедливой стоимости, в категорию недвижимости, занимаемой владельцем, или в состав запасов, условной первоначальной стоимостью для данного объекта принимается его справедливая стоимость на дату изменения характера использования объекта;
- при переклассификации из категории недвижимости, занимаемой владельцем, в категорию инвестиционной недвижимости, отраженной по справедливой стоимости, МСФО (IAS) 16 для недвижимости, находящейся в собственности, и МСФО (IFRS) 16 для недвижимости, удерживаемой арендатором в качестве актива в форме права пользования, должны применяться вплоть до даты изменения характера использования этой недвижимости. Любые разницы, возникающие между балансовой стоимостью объекта и его справедливой стоимостью должны быть учтены так же, как и переоценка в соответствии с МСФО 16;
- для переклассификации объекта из категории запасов в категорию инвестиционной собственности, которая будет отражена по справедливой стоимости, все возникающие разницы между справедливой стоимостью на дату

переклассификации и предыдущим значением его балансовой стоимости необходимо относить на прибыль или убыток;

- при завершении организацией строительства или улучшения создаваемого собственными силами объекта инвестиционной недвижимости, который будет отражен по справедливой стоимости, все возникающие разницы между справедливой стоимостью на дату переклассификации и предыдущим значением его балансовой стоимости необходимо относить на прибыль или убыток.

В случае, когда организация использует модель учета по первоначальной стоимости, при переклассификации объектов между категориями не возникает разницы между балансовой стоимостью и первоначальной стоимостью объектов для целей оценки и раскрытия.

Выбытие. Объект инвестиционной недвижимости подлежит списанию с баланса при выбытии или выводе из эксплуатации, когда более не ожидается получение экономических выгод от его использования. Прибыль или убыток, возникающие в результате окончательного изъятия из эксплуатации или выбытия инвестиционной недвижимости, рассчитываются как разница между чистыми поступлениями от выбытия и балансовой стоимостью актива и должны признаваться в составе прибыли или убытка (кроме случаев, когда МСФО (IFRS) 16 требует иного подхода при продаже с обратной арендой) в том периоде, в котором произошло указанное изъятие или выбытие. Компенсация от третьих сторон за инвестиционную недвижимость, которая была обесценена, утрачена или от которой организация отказалась, должна признаваться в составе прибыли или убытка в тот момент, когда возникает право на получение этой компенсации.

Раскрытие информации. Модели учета по справедливой стоимости и по первоначальной стоимости

- модель учета, применяемая организацией (по справедливой стоимости или по первоначальной стоимости);
- в случае, когда трудно классифицировать объект, следует охарактеризовать критерии для дифференциации инвестиционной недвижимости от недвижимости, занимаемой владельцем, или недвижимости, предназначенной для продажи;
- степень, в которой справедливая стоимость инвестиционной недвижимости основана на оценке, произведенной независимым оценщиком, обладающим признанной и соответствующей профессиональной квалификацией, либо факт отсутствия подобной оценки;
- суммы, признанные в составе прибыли или убытка, а именно:
  - доходы от аренды;
  - прямые операционные расходы (включая ремонт и техобслуживание), возникшие в связи с инвестиционной недвижимостью, которая в данном отчетном периоде принесла рентный доход;
  - прямые операционные расходы (включая ремонт и техобслуживание), возникшие в связи с инвестиционной недвижимостью, которая в данном отчетном периоде не принесла рентный доход;

- совокупное изменение справедливой стоимости, признанного в составе прибыли или убытка, при продаже инвестиционной недвижимости из пула активов, в котором используется модель учета по первоначальной стоимости, в пул, в котором используется модель учета по справедливой стоимости;

- ограничение в отношении реализации инвестиционной недвижимости и распределение выручки или дохода от выбытия;

- обязательства по договору на приобретение, сооружение, развитие, расходов на ремонт, текущего обслуживания или улучшения инвестиционной недвижимости.

Дополнительные раскрытия для организаций, применяющих модель учета по справедливой стоимости

- Сверка между значениями балансовой стоимости на начало и конец периода с учетом приобретения, последующих затрат и приобретения посредством объединения бизнесов, выбытия, корректировки справедливой стоимости, курсовых разниц, переклассификации между категориями и других изменений.

В исключительных случаях, когда организация оценивает инвестиционную недвижимость с использованием модели учета по первоначальной стоимости, сверка должна раскрывать суммы, относящиеся к данной инвестиционной недвижимости отдельно от сумм, относящихся к другой инвестиционной недвижимости. Кроме того, организация должна раскрыть описание соответствующей инвестиционной недвижимости:

- объяснение причин, почему справедливая стоимость не поддается надежной оценке;
- диапазон расчетных оценок справедливой стоимости и балансовой стоимости;
- а также результат от выбытия данной недвижимости (при выбытии).

Дополнительные раскрытия для организаций, применяющих модель учета по первоначальной стоимости

- используемые методы начисления амортизации;
- применяемые сроки полезного использования и нормы амортизации;
- валовая балансовая стоимость и накопленная амортизация (в совокупности с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец периода;
- сверка балансовой стоимости инвестиционной недвижимости на начало и конец отчетного периода, отражающие приобретение, последующие затраты и приобретения посредством объединения бизнесов, выбытие, амортизацию, обесценение, курсовые разницы, переклассификация между категориями и другие изменения;
- **справедливая стоимость инвестиционной недвижимости.** Если справедливая стоимость объекта инвестиционной недвижимости не может быть надежно оценена, дополнительные раскрытия включают в себя:
  - описание соответствующей инвестиционной недвижимости;

- объяснение причин, почему справедливая стоимость не поддается надежной оценке;
- (по возможности) диапазон расчетных оценок справедливой стоимости.

IAS 40 – Как учитывать инвестиционную недвижимость по МСФО?

Помимо IAS 16, есть несколько других стандартов для учета долгосрочных активов и МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость» – один из них. Рассмотрим основные правила классификации и учета инвестиционной недвижимости.

Многие бухгалтеры ошибочно полагают, что существует только один стандарт, который касается долгосрочных материальных активов: *МСФО (IAS) 16 «Основные средства»*.

Хотя верно то, что необходимо применять МСФО (IAS) 16 для учета большинства ваших долгосрочных материальных активов, это не единственный стандарт для учета этой категории активов.

Рассмотрим основные положения стандарта *МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость»*, определяющие, что такое инвестиционная недвижимость, ее первоначальный и последующий учет, модель справедливой стоимости и другие вопросы.

Что представляет собой МСФО (IAS) 40?

Учет по МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость» идентичен учету по МСФО (IAS) 16 «Основные средства», за исключением того, что:

- результаты переоценки по IAS 40, как положительные, так и отрицательные, попадают в прибыли и убытки (а не в резерв переоценки), а также
- нет никакой амортизации, если переоценка проводится каждый год.

Какова цель IAS 40?

МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость» предписывает учет и раскрытие информации в отношении инвестиционной недвижимости.

Но что такое инвестиционная недвижимость?

Инвестиционная недвижимость – это **земля, здание (или его часть) или и то и другое**, предназначенное для следующих конкретных целей:

- Получение **арендной платы**;
- **Повышение стоимости** капитала; или
- И то и другое. (см. параграф IAS 40.5)

Здесь большое значение имеет **цель удержания актива**. Если вы удерживаете здание или земельный участок для любой из следующих целей, то этот актив нельзя классифицировать как инвестиционную недвижимость:

- Производство или продажа товаров или услуг,
- Административные цели или
- Продажа в рамках операционной деятельности.

Если вы используете свое здание или землю для первых двух целей, вам следует применять МСФО (IAS) 16; а стандарт IAS 2 «Запасы» подходит, когда вы используете здание или землю для продажи в ходе операционной деятельности (рис.4.4).



Рис.4.4. Классификация инвестиционной недвижимости

Примеры инвестиционной недвижимости.

Что конкретно можно отнести к инвестиционной недвижимости?

Вот несколько примеров:

• Земля, предназначенная для перепродажи в долгосрочной перспективе по более высокой цене (в результате прироста стоимости) или для будущего неопределенного использования (т.е. вы еще не знаете, для чего будете ее использовать).

Однако, если вы покупаете землю и собираетесь через некоторое время построить на ней производственный цех для ведения основной деятельности, то эта земля НЕ является инвестиционной недвижимостью.

• Здание, принадлежащее предприятию и сдающееся в аренду в рамках одного или нескольких договоров операционной аренды. Это включает здание, которое в настоящий момент пустует, но вы планируете сдавать его в аренду.

• Любая недвижимость, которую вы фактически строите для будущего использования в качестве инвестиционной недвижимости. Здесь будьте внимательны, потому что, если вы строите здание для какой-либо третьей стороны, оно НЕ является инвестиционной недвижимостью и к нему вы должны применять МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство» или МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями».

Когда признавать инвестиционную недвижимость в учете?

Правила признания инвестиционной недвижимости в основном такие же, как в МСФО (IAS) 16 для основных средств, т. е. вы признаете инвестиционную недвижимость в качестве актива только в случае выполнения двух условий:

• Вероятно, что будущие экономические выгоды, связанные с этим активом, будут переданы компании; а также

• Стоимость актива можно надежно оценить[4].

[4] см. параграф IAS 16.7

Как осуществляется первоначальная оценка инвестиционной недвижимости?

Инвестиционная недвижимость первоначально оценивается по себестоимости, включая стоимость транзакции (затраты на приобретение).

Себестоимость инвестиционной недвижимости включает:

- Стоимость приобретения и
- Любые непосредственно связанные с приобретением расходы, такие как судебные издержки или консалтинговые услуги, налоги на имущество и т.д.

В себестоимость **нельзя включать**:

- Любые **расходы на запуск**. Однако, если эти расходы на запуск напрямую связаны с функционированием инвестиционной недвижимости, вы можете их включить. Но НЕ включайте общие расходы на запуск.
- **Операционные убытки**, которые компания понесла до того, как объект недвижимости достиг запланированного уровня пользования, и
- **Сверхнормативный расход** материальных, трудовых или прочих ресурсов, которые возникли при строительстве объекта недвижимости.

Если оплата за инвестиционную недвижимость откладывается, вам необходимо дисконтировать сумму этого платежа до приведенной (текущей) стоимости, чтобы установить эквивалент денежной стоимости на текущий момент.

Также следует упомянуть, что на самом деле вы можете классифицировать активы, находящиеся в финансовой аренде как инвестиционную недвижимость, и в этом случае первоначальная стоимость рассчитывается в соответствии с МСФО (IFRS) 16 «Аренда».

Как осуществляется последующая оценка инвестиционной недвижимости?

После первоначального признания у вас есть 2 варианта для оценки вашей инвестиционной недвижимости (параграф IAS 40.30 и далее).

После того, как вы сделаете свой выбор, вы должны придерживаться его и оценивать всю свою инвестиционную недвижимость с использованием той же модели (на самом деле есть исключения из этого правила) (рис.4.5).

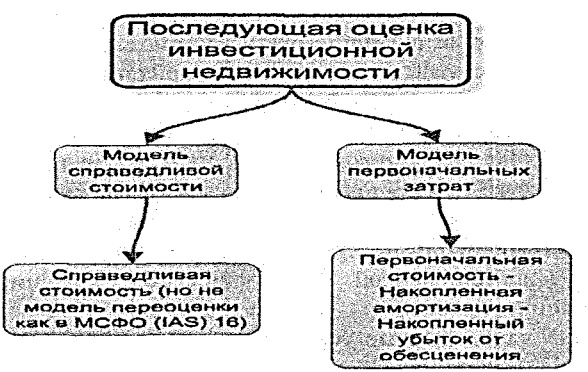

Рис.4.5. Последующая оценка инвестиционной недвижимости

Вариант 1: Оценка по модели справедливой стоимости.

В соответствии с **моделью справедливой стоимости (англ. «fair value model»)** инвестиционная недвижимость оценивается по справедливой стоимости на отчетную дату[5].

Оценка по справедливой стоимости определена в стандарте МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости».

Прибыль или убыток от переоценки по справедливой стоимости признается в составе прибыли или убытка.

Иногда справедливую стоимость нельзя достоверно оценить после первоначального признания. Это возможно **в исключительно редких случаях**, и в этом случае МСФО (IAS) 40 предписывает:

- Оценить инвестиционную недвижимость по себестоимости, если она еще не завершена и находится в стадии строительства; или
- Оценить инвестиционную недвижимость с использованием модели первоначальных затрат, если она завершена.

Вариант 2: Оценка по модели первоначальных затрат.

Второй вариант для последующей оценки инвестиционной недвижимости – это **модель первоначальных затрат (англ. «cost model»)**.

Эту модель оценки IAS 40 не описывает это подробно, а ссылается на стандарта IAS 16 «Основные средства». Это означает, что вам нужно применять ту же методологию, что и в МСФО (IAS) 16.

Как перейти на другую модель оценки инвестиционной недвижимости?

Можете ли вы фактически перейти от модели затрат к модели справедливой стоимости или, наоборот, от модели справедливой стоимости к модели затрат?

Ответ «ДА», но только в том случае, если это изменение приводит к тому, что в финансовых отчетах компании появится более достоверная информация о финансовом положении и результатах.

Что это означает на практике?

Переход от модели первоначальной стоимости к модели справедливой стоимости, вероятно, будет соответствовать этому условию, и поэтому вы можете это сделать, если будете уверены, что сможете регулярно оценивать справедливую стоимость и что модель справедливой стоимости подходит лучше.

Однако противоположное изменение (переход от модели справедливой стоимости к модели первоначальных затрат) вряд ли приведет к более надежному представлению активов в отчетности. Поэтому вы не должны этого делать, но если все же делаете, то редко и по уважительным причинам.

Как перевести активы из и в инвестиционную недвижимость?

Когда мы говорим о трансфертах (**переводах из категории в категорию**), связанных с инвестиционной недвижимостью, мы имеем в виду **реклассификацию**. Например, вы реклассифицируете здание, ранее учитывавшееся как основные средства согласно МСФО (IAS) 16, в инвестиционную недвижимость согласно МСФО (IAS) 40.

---

[5] см. параграф IAS 40.33

Перевод возможен, но только при изменении характера использования актива или цели удержания актива, например[6]:

- Вы начинаете сдавать в аренду недвижимость, которая ранее использовалось в качестве административного здания (перевод в инвестиционную собственность собственности, использовавшейся ранее владельцем, согласно МСФО IAS 16).
- Вы прекращаете сдавать в аренду здание и начнете использовать его сами.
- Вы владели землей без определенной цели, и недавно решили построить на ней жилой дом для продажи квартир (перевод из инвестиционной недвижимости в запасы).

Как отражается в бухгалтерском учете перевод недвижимости из категории в категорию?

Это зависит от типа перевода и выбранной учетной политики для инвестиционной недвижимости.

Если вы решили учитывать свою инвестиционную собственность по модели первоначальных затрат, тогда проблем с переводами нет, вы просто продолжаете вести учет так, как вели раньше.

Однако, если вы выбрали модель справедливой стоимости, то все немного сложнее:

- Когда вы переводите актив в инвестиционную недвижимость, тогда оценочной стоимостью актива будет справедливая стоимость на дату перевода. Разница между балансовой стоимостью актива и справедливой стоимостью рассматривается и учитывается таким же образом, как переоценка по МСФО (IAS) 16.
- Когда вы переводите актив из инвестиционной недвижимости, стоимостью актива также будет справедливая стоимость на дату перевода.

Как прекратить признание инвестиционной недвижимости?

Правила прекращения признания (т.е. когда вы можете ликвидировать инвестиционную недвижимость и исключить ее из учета) в IAS 40 аналогичны правилам в IAS 16.

Вы можете прекратить признание своей инвестиционной недвижимости при двух обстоятельствах[7]:

- При выбытии актива или
- Когда инвестиционная недвижимость более не эксплуатируется и ее выбытие в дальнейшем не должно принести экономических выгод.

Вам необходимо рассчитать прибыль или убыток от выбытия (см. параграф IAS 40.69) как разницу между:

- Чистым доходом от выбытия актива и
- Балансовой стоимостью актива.

Прибыль или убыток от выбытия признается в составе прибыли или убытка (рис.4.6).

---

[6] см. параграф IAS 40.57

[7] см. параграф IAS 40.66

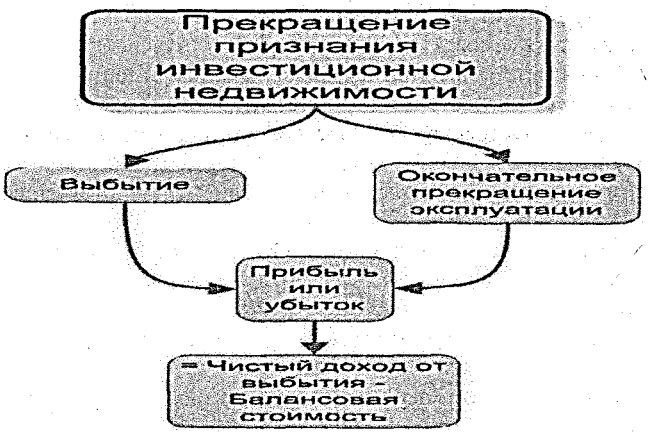

Рис.4.6. Прекращение признания инвестиционной недвижимости

Раскрытие информации об инвестиционной недвижимости.

МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость» предписывает множество раскрытий информации, которые должны быть представлены в финансовой отчетности, включая:

- описание выбранной модели,
- то, как была оценена справедливая стоимость,
- критерии классификации инвестиционной недвижимости,
- переводы инвестиционной недвижимости из категории в категорию в течение отчетного периода.

4.6. Содержание и применение стандарта МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи и прекращенная деятельность»

IFRS 5 – Классификация и учет долгосрочных активов и прекращенной деятельности. Основной целью Стандарта является определение порядка учета активов, предназначенных для продажи, а также требований к представлению и раскрытию информации о прекращенной деятельности.

Стандарт МСФО (IFRS) 5 применяется, когда компания планирует продать актив и/или прекратить часть своей деятельности. Рассмотрим основные положения этого стандарта.

Когда компания планирует продать актив и/или прекратиться часть своей деятельности, это может повлиять на будущие денежные потоки, прибыльность и общую финансовую ситуацию.

Поэтому пользователи финансовой отчетности, в основном инвесторы, должны быть проинформированы об этих событиях.

Именно поэтому был выпущен стандарт *МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи и прекращенная деятельность»*, - чтобы выделить результаты прекращенной деятельности и отделить их от результатов текущей или продолжающейся деятельности.

Внеоборотный актив (или группа выбытия (disposal group)) должен быть классифицирован как предназначенный для продажи в том случае, если его балансовая стоимость будет возмещена преимущественно в результате продажи, а не в результате продолжающегося использования. При этом в отношении актива (группы выбытия) должны выполняться следующие условия:

- он должен быть в наличии для немедленной продажи в его настоящем состоянии исключительно на обычных условиях, которые характерны для аналогичных сделок;
- вероятность продажи должна быть высокой;
- менеджмент принял обязанность по реализации плана по продаже;
- предприняты активные меры по поиску покупателя и выполнению плана;
- ожидание законченной продажи в течение одного года с даты классификации, за исключением ряда случаев;
- активные действия по продаже актива по цене, которая является обоснованной в сравнении с его текущей справедливой стоимостью;
- действия, требуемые для выполнения плана по продаже, должны указывать на то, что значительные изменения в плане или его отмена маловероятны.

Итак, если вы или ваша компания планируете продавать некоторые внеоборотные активы и прекратить некоторую деятельность, то IFRS 5 для вас.

Единственное исключение - это когда компания регулярно продает активы, которые обычно считаются долгосрочными. В этом случае эти продажи представляют собой один из основных видов деятельности, а соответствующие активы фактически являются запасами. Например, автодилер предоставляет автомобили для перепродажи в соответствии с МСФО (IAS) 2 «Запасы», а не в соответствии с IFRS 5.

Давайте подробнее рассмотрим основные правила МСФО (IFRS) 5[8].

Цель МСФО (IFRS) 5

МСФО IFRS 5 фокусируется на двух основных вопросах:

- В нем указывается порядок учета **активов (или выбывающих групп), предназначенных для продажи**, и
- Он устанавливает требования к представлению и раскрытию информации для **прекращенной деятельности**.

Следует отметить, что вы должны применять МСФО (IFRS) 5 для всех внеоборотных активов - без исключений.

В каких случаях нужно классифицировать актив как предназначенный для продажи?

[8] см. также полный текст стандарта IFRS 5

Вы должны классифицировать долгосрочный актив как **предназначенный для продажи**[9], если его балансовая стоимость будет возмещена главным образом за счет продажи, а не за счет его продолжающегося использования.

То же самое относится к выбывающим группам.

Выбывающая группа (англ. «disposal group») представляет собой новую концепцию, введенную в IFRS 5. Это группа активов и обязательств, которые должны быть выбывать вместе, как группа, в рамках одной операции.

Например, когда компания управляет несколькими подразделениями и решает продать одно подразделение, все активы (включая основные средства и оборудование, запасы, отложенные налоги и т. д.) и все обязательства этого подразделения будут представлять собой выбывающую группу.

Что делать, если нужно ликвидировать актив?

Вопрос заключается в том, следует ли классифицировать внеоборотный актив как предназначенный для продажи в случае, когда вы планируете прекратить его использовать или ликвидировать его?

Ответ – нет.

Почему?

Потому что вы возместите балансовую стоимость за счет непрерывного использования актива, а не за счет его продажи.

Что это означает на практике?

Это означает, что вы НЕ будете применять к активу бухгалтерский учет как к «предназначенному для продажи», т.е. вы не будете оценивать актив по наименьшей стоимости из: справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу; балансовой стоимости.

Но это также означает, что вам необходимо будет оценить критерии, по которым актив или деятельность будет считаться прекращенной (ликвидированным в случае с активом).

Когда будет возмещена стоимость актива через продажу?

Другими словами, каковы условия для классификации актива, предназначенного для продажи?

Прежде всего, **актив или выбывающая группа должна быть доступна для немедленной продажи**[10] в ее текущем состоянии, и продажа должна быть весьма вероятной.

МСФО (IFRS) 5 устанавливает несколько критериев для продажи, которые могут быть весьма вероятными:

- Руководство должно быть привержено плану продажи актива;
- Должен вестись активный поиск покупателя;
- Актив должен активно предлагаться на продажу по разумной цене, обоснованной в сравнении с его текущей справедливой стоимостью;
- Ожидается, что продажа актива будет завершена в течение 1 года с даты классификации;
- Значительные изменения в планах продажи маловероятны.

---

[9] см. параграф IFRS 5:6

[10] см. параграф IFRS 5:7

Аналогичные критерии применяются также к активам, предназначенным для распределения среди владельцев компании.

Как вести учет активов, предназначенных для продажи?

После того, как вы классифицируете актив или выбывающую группу, предназначенную для продажи, вы должны оценить ее в соответствии с МСФО (IFRS) 5.

Однако в IFRS 5 перечислены некоторые **исключения**[11]:

- Отложенные налоговые активы (см. IAS 12 «Налоги на прибыль»).
- Активы, возникающие в результате вознаграждений работникам (см. IAS 19).
- Финансовые активы в рамках МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты».
- Внеоборотные активы, учитываемые в соответствии с моделью справедливой стоимости по МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость».
- Внеоборотные активы, которые оцениваются по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу в соответствии с МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство».
- Права по договорам страхования, определенные в МСФО (IFRS) 4 / IFRS 17.

Когда вы классифицируете любой из вышеуказанных видов активов как активы, предназначенные для продажи, вы продолжаете их оценивать в соответствии с той же учетной политикой, что и до классификации (например, финансовые инструменты, предназначенные для продажи, будут по-прежнему оцениваться в соответствии с МСФО (IFRS) 9, а не IFRS 5).

Почему мы классифицировали эти активы как предназначенные для продажи?

Причина в том, что, хотя вы не меняете свое отношение к учету, вы меняете представление и раскрытие информации. Вам все равно придется представлять в отчетности эти активы отдельно от других и раскрывать дополнительную информацию.

Все остальные активы, не входящие в вышеуказанный список исключений, должны оцениваться

по наименьшей стоимости[12] из балансовой и справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

Это основной принцип оценки МСФО (IFRS) 5.

Оценка после классификации.

Непосредственно перед классификацией актива, предназначенного для продажи, вы должны его оценить в соответствии с применимыми стандартами МСФО. Например, вы должны оценить объект основных средств согласно МСФО (IAS) 16.

---

[11] см. параграф IFRS 5:5

[12] см. параграф IFRS 5:15

Впоследствии, после того как вы классифицировали актив как предназначенный для продажи, вы должны оценить его по наименьшей стоимости из:

- его балансовой стоимости и
- справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу (за исключением перечисленных выше исключений измерений).

Обесценение.

Непосредственно перед классификацией актива, как предназначенного для продажи, обесценение признается в соответствии с применимыми стандартами МСФО, например, согласно МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

В этом случае вы признаете любой убыток от обесценения в отчете о прибылях и убытках, но иногда и в прочем совокупном доходе - когда применяете модель переоценки для своих основных средств, и у вас есть положительное сальдо переоценки для уменьшения.

Что такое прекращенная деятельность?

МСФО (IFRS) 5 указывает, что вам необходимо уделить особое внимание включению в отчетность любой *прекращенной деятельности (discontinued operations)*.

Но что это?[13]

Это составляющая организации (бизнес-единица, генерирующая денежные потоки, или группа бизнес-единиц), которая либо была ликвидирована, либо классифицирована как предназначенная для продажи, и при этом:

- Представляет собой отдельное значительное направление деятельности или географический район ведения деятельности,
- Выключено в план выбытия или
- Является дочерней компанией, предназначенной для перепродажи.

Как включить в финансовую отчетность прекращенную деятельность?

После того как вы идентифицируете прекращенную деятельность, вы должны представить ее в финансовой отчетности отдельно от другой ведущейся деятельности.

Таким образом, пользователи ваших финансовых отчетов смогут понять, чем вы более не занимаетесь и чем продолжаете заниматься, чтобы генерировать будущую прибыль и денежные потоки.

В частности, вы должны представить[14]:

В отчете о совокупном доходе – сумму, включающую:

- Прибыль или убыток после налогов – после прекращения деятельности и
- Прибыль или убыток после налогов – признанный при переоценке выбывающих активов или групп до справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.
- Анализ каждой суммы отражается в примечаниях или в отчете о совокупном доходе.

---

[13] см. полное определение в параграфе IFRS 5: Приложение А

[14] см. параграф IFRS 5:33

В отчете о движении денежных средств – чистые денежные потоки от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности, которые связаны с прекращенной деятельностью. Вы можете представить эти раскрытия в примечаниях или в самих финансовых отчетах.

В отчете о финансовом положении: вы представляете внеоборотные активы или активы выбывающей группы, классифицированные как предназначенные для продажи отдельно от других активов. То же самое относится к обязательствам выбывающей группы, которая классифицирована, как предназначенная для продажи.

Вопросы для самопроверки

1. В чем заключается содержание и применение стандарта МСФО (IAS) 2 «Запасы»?
2. Что включают в себя запасы (inventories)?
3. В чем заключается содержание и применение стандарта МСФО (IAS) 16 «Основные средства»?
4. В чем заключается содержание и применение стандарта МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам»?
5. В чем заключается содержание и применение стандарта МСФО (IAS) 38 «Нематериальный актив»?
6. Когда и как можно признать нематериальный актив?
7. Как учитывать инвестиционную недвижимость по МСФО IAS 40?
8. Как вести учет активов, предназначенных для продажи?
9. Что такое прекращенная деятельность?
10. Как включить в финансовую отчетность прекращенную деятельность?

Тесты для самостоятельного контроля

1. Ликвидационная стоимость – это:

1. Стоимость утильсырья/лома.
2. Оценочная сумма, которую компания может получить при продаже актива на сегодняшний день за вычетом расходов на продажу.
3. Валовая денежная сумма, которую компания может получить при продаже актива в конце срока его полезной службы.

2. Срок полезной службы актива относится к периоду, на протяжении которого:

1. Актив доступен для использования любым количеством собственников.
2. Актив доступен для использования компанией.
3. Среднее между 1 и 2.

3. Когда актив приобретается на условиях отсрочки платежа на период, превышающий обычные условия кредитования, любая дополнительная оплата сверх цены актива учитывается как:

1. Стоимость основных средств.
2. Затраты по займам.
3. Затраты на ремонт и техническое обслуживание.

4. Когда один или несколько активов обмениваются на новый актив, новый актив оценивается по:

1. Стоимости замещения имущества.
2. Справедливой стоимости.
3. Ликвидационной стоимости.

5. Если при обмене активами, приобретаемый актив не может быть оценен по справедливой стоимости:

1. Он оценивается по стоимости обмениваемого актива.
2. Он оценивается по ликвидационной стоимости.
3. Актив не может капитализироваться.

6. Компания может выбрать в своей учетной политике либо метод учета по первоначальной стоимости, либо по переоцененной стоимости. Выбранный метод учета должен применяться к:

1. Всем нематериальным активам.
2. Целому классу нематериальных активов.
3. Большинству объектов нематериальных активов.

7. При учете по основному методу (первоначальной стоимости) актив учитывается по:

1.Первоначальной стоимости.
2. Первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации.
3. Первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения.

8. Можно ли оценить справедливую стоимость нематериального актива при учете по альтернативному методу (переоцененной стоимости), если подтвержденные данные о рыночной стоимости аналогичного актива отсутствуют?

1. Нет.
2. Да. Если актив является специфическим и продажи аналогичных активов редки, то справедливая стоимость актива оценивается по методу определения доходов или по восстановительной стоимости за вычетом амортизации.
3. Да. Если актив является специфическим и продажи аналогичных активов редки, то справедливая стоимость актива оценивается путем индексации.

9. Переоценки должны проводиться:

1. Ежегодно.
2. Каждые 3-5 лет.
3. В зависимости от изменений в справедливой стоимости активов.

ГЛАВА 5. СТАНДАРТЫ, ХАРАКТЕРИЗУЮЩИЕ УЧЕТА ОЦЕНКИ

5.1. Содержание и применение стандарта МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»

Основной целью стандарта является определение порядка, который организация должна применять при учете активов, чтобы их балансовая стоимость не превышала возмещаемую сумму. Стандарт также определяет, когда организация должна восстанавливать убыток от обесценения, и предписывает порядок раскрытия информации.

Практика. Данная цель подразумевает использование принципа **осмотрительности** (prudence) — активы компании не должны быть завышены, а обязательства — занижены. Принцип осмотрительности выражается в требовании, чтобы активы на балансе были показаны по стоимости, не превышающей экономическую выгоду, которую компания может получить от данных активов.

Стандарт применяется к учету следующих активов:

- земля, здания, машины и оборудование (основные средства);
- инвестиционная недвижимость, которая оценивается по первоначальной стоимости;
- активы в форме права пользования;
- нематериальные активы;
- гудвилл;
- инвестиции в дочерние, ассоциированные и совместно контролируемые компании, оцениваемые по первоначальной стоимости;
- активы, которые учитываются по переоцененной стоимости по МСФО (IAS) 16 и МСФО (IAS) 38.

Данный стандарт не применяется к учету следующих активов:

- запасы (МСФО (IAS) 2);
- активы по договорам и обусловленные затратами на заключение или выполнение договора, которые признаются в соответствии с МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»;
- отложенные налоговые активы (МСФО (IAS) 12);
- активы, возникающие из вознаграждений работникам (МСФО (IAS) 19);
- финансовые активы (МСФО (IFRS) 9);
- инвестиционная недвижимость, которая оценивается по справедливой стоимости (МСФО (IAS) 40);
- биологические активы, связанные с сельскохозяйственной деятельностью, оцениваемые по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу (МСФО (IAS) 41);
- активы, которые возникли из договоров страхования (МСФО (IFRS) 17);
- внеоборотные активы, предназначенные для продажи (МСФО (IFRS) 5).

Убыток от обесценения актива (impairment loss) — сумма, на которую балансовая стоимость актива или генерирующей единицы превышает его возмещаемую сумму.

Единица, генерирующая денежные средства (генерирующая единица) (cash-generating unit) — наименьшая идентифицируемая группа активов, которая генерирует денежные притоки, в значительной степени независимые от денежных притоков от других активов или групп активов.

Балансовая стоимость (carrying amount) — стоимость, по которой актив учитывается на балансе после вычета суммы накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения.

Возмещаемая стоимость (recoverable amount) — наибольшая из двух величин: справедливая стоимость актива за вычетом затрат на выбытие или ценность его использования.

Справедливая стоимость (fair value) — цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки.

Ценность использования (value in use) — приведенная (дисконтированная) стоимость будущих денежных потоков, которые ожидается получить от актива или генерирующей единицы.

Затраты на выбытие (costs of disposal) — дополнительные затраты, непосредственно относящиеся к выбытию актива или генерирующей единицы без учета финансовых издержек и расхода по налогу на прибыль.

Идентификация актива, стоимость которого, возможно, уменьшилась

На конец каждого отчетного периода организация должна оценить, нет ли каких-либо признаков обесценения ее активов. МСФО (IAS) 36 содержит перечень внешних и внутренних признаков обесценения актива. Если присутствуют признаки обесценения, необходимо определить возмещаемую стоимость актива.

В отношении следующих видов нематериальных активов возмещаемая стоимость определяется ежегодно вне зависимости от признаков обесценения:

- нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования;
- нематериальные активы, недоступные для использования;
- гудвилл, возникший при объединении бизнесов.

Признаки обесценения

Внешние признаки обесценения:

- снижение рыночной стоимости;
- негативные изменения в технологических, рыночных, экономических и юридических условиях;
- увеличение рыночной процентной ставки;
- рыночная капитализация компании ниже стоимости чистых активов компании.

Практика. Пандемия COVID-19 и признаки экономического кризиса, связанные с временным прекращением деятельности некоторых отраслей,

нарушением цепочки поставок и ослаблением курса сума относительно основных валют (доллара, евро) являются триггерами, при возникновении которых необходимо провести тестирование на обесценение активов в соответствии с МСФО (IAS) 36.

Внутренние признаки обесценения:

- моральное устаревание или физическая порча активов;
- простой актива, планы по прекращению или реструктуризации деятельности, к которой относится актив, планы по выбытию актива;
- экономические показатели за отчетный период хуже ожидаемых;
- в отношении инвестиций в дочернюю организацию, совместное предприятие или ассоциированную организацию балансовая стоимость превышает балансовую стоимость чистых активов объекта инвестиций или дивиденды превышают общий совокупный доход объекта инвестиций.

Этот список не является исчерпывающим. Дальнейшее наличие признаков обесценения актива может свидетельствовать о том, что следует пересмотреть и скорректировать срок полезного использования актива, метод амортизации или ликвидационную стоимость.

Практика. На практике тест на обесценение проводится для годовой отчетности. Однако МСФО (IAS) 34 предусматривается необходимость анализа признаков обесценения и по необходимости проведение теста на обесценение для промежуточной отчетности. Комитетом МСФО опубликованы также Разъяснения КРМФО (IFRIC) 10 «Промежуточная финансовая отчетность и обесценение» в отношении гудвилла.

Оценка возмещаемой стоимости

- Если справедливая стоимость актива за вычетом затрат на выбытие или ценность его использования превышает балансовую стоимость актива, то он не обесценивается.
- Для активов, подлежащих выбытию, возмещаемой стоимостью считается справедливая стоимость актива за вычетом затрат на выбытие.
- Если справедливая стоимость актива за вычетом затрат на выбытие не может быть определена, то возмещаемой стоимостью актива считается ценность его использования.

Справедливая стоимость актива за вычетом затрат на выбытие

- Справедливая стоимость определяется в соответствии с МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»;
- Затраты на выбытие актива — это затраты, связанные непосредственно с выбытием (текущие и накладные затраты не учитываются).

Практика. Прямые затраты по предпродажной подготовке актива следует отличать от затрат на проведение независимой оценки активов. Последние не являются затратами на продажу (так как оценка активов выполняется как требуемая стандартом обязательная процедура, но не в связи с выбытием активов) и не включаются в расчет справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

Ценность использования. Расчет ценности использования актива должен включать следующие элементы:

- оценка будущих потоков денежных средств, которые организация ожидает получить от использования актива;
- ожидания относительно возможных изменений в размере и сроках поступления этих потоков денежных средств;
- временная стоимость денег, представленная текущей рыночной безрисковой ставкой процента;
- цена за неопределенность, присущая данному активу;
- другие факторы, такие как неликвидность, отражаемые участниками рынка при установлении величины будущих потоков денежных средств, которые организация ожидает получить от актива.

Планирование денежных потоков должно быть основано на разумных и обоснованных допущениях, последних бюджетах и прогнозах и экстраполяции на периоды, которые не относятся к периоду составления бюджета. МСФО (IAS) 36 допускает, что бюджеты и прогнозы не составляются на период, превышающий 5 лет, для расчета денежных потоков на период более 5 лет прогнозы и расчеты экстраполируются из более ранних бюджетов и прогнозов. Руководство должно оценивать разумность этих допущений, проверяя причины различий между прошлыми прогнозами движения денежных потоков и фактическими движениями денежных средств.

Практика. В части выбора горизонта планирования и правил проведения оценки будущих потоков Стандарт дает компаниям определенную степень свободы при условии, что закладываемые в расчет данные будут обоснованы. Т. е., например, нельзя использовать для планирования потоков горизонт, который превышает остаточный срок полезного использования актива.

Прогноз движения денежных средств должен оцениваться для актива в его текущем состоянии — будущая реструктуризация, в отношении которой организация еще не приняла на себя обязательства, и улучшения или повышения эффективности использования актива не должны применяться при прогнозе.

Практика. Утвержденные бюджеты компаний часто отличаются от бюджета денежных потоков, необходимого для теста на обесценение. Утвержденные бюджеты, как правило, учитывают денежные потоки, которые возникают в связи с реструктуризацией компании, увеличением производительности, будущими инвестициями в приобретение или модернизацию оборудования. Данные денежные потоки должны быть исключены из утвержденных бюджетов для того, чтобы провести тест на обесценение активов, что на практике является весьма затруднительным процессом.

Оценка будущих денежных потоков не включает денежные притоки и оттоки от финансовых операций, поступления или выплаты налога на прибыль.

МСФО (IAS) 36 предусматривает два метода оценки будущих денежных потоков: традиционный и метод ожидаемого потока денежных средств.

Практика. В условиях стабильной экономической ситуации большинство компаний пользовалось «традиционным методом», при котором приведенная стоимость будущих денежных потоков основывалась на одном наборе расчетных потоков и единой ставке дисконтирования, т. е. одном прогнозе и ставке дисконтирования, которая включает все риски, связанные с этим прогнозом.

Однако в условиях нестабильности экономики наиболее эффективным является «метод ожидаемого потока денежных средств», в рамках которого используются все релевантные сценарии денежных потоков и применимые к ним ставки дисконтирования, взвешенные на вероятности их наступления.

Ставка дисконтирования. В оценке ценности использования ставки дисконта должна применяться ставка до налогообложения на прибыль, которая отражает текущую рыночную оценку временной стоимости денег и риски, присущие данному активу.

Ставка дисконтирования не должна отражать риски, на которые производилась корректировка будущих денежных потоков, и должна быть равна ставке дохода, которую потребовал бы инвестор, если бы он выбрал инвестиции, которые генерируют денежные потоки, эквивалентные тем, что компания ожидает получить от данного актива.

Для обесценения отдельного актива или группы активов ставка дисконтирования представляет собой сумму, которую компания заплатила бы за текущую рыночную операцию по займу денежных средств для покупки такого актива или группы активов.

Если невозможно определить рыночную ставку для конкретного актива, то должна быть использована суррогатная ставка, которая отражает временную стоимость денег, также как и страновой риск, валютный риск, ценовой риск, риск ликвидности. Обычно рассматривается следующее:

- средневзвешенная стоимость капитала компании (WACC);
- ставка процента на заемный капитал для дополнительных заимствований (incremental borrowing rate);
- прочая рыночная ставка процента на заемный капитал.

Практика. Если у компании есть существенные обязательства по аренде в соответствии с МСФО (IFRS) 16, то WACC должен быть рассчитан с учетом ставки дисконтирования, примененной для расчета процентного расхода по аренде.

Признание убытка от обесценения

- Убыток от обесценения должен быть признан только в том случае, если возмещаемая стоимость актива меньше его балансовой стоимости.
- Убыток от обесценения актива отражается как расход в отчете о прибылях и убытках (если актив не отражается по переоцененной стоимости, изменения которой отражаются, признается в составе прочего совокупного дохода).
- Корректировка будущих амортизационных отчислений после признания убытка от обесценения.

• Если оценочная сумма убытка от обесценения больше балансовой стоимости актива, организация должна признать обязательство, только если это требуется другим стандартом.

Генерирующая единица (cash-generating unit — CGU)

Возмещаемая стоимость должна быть определена для каждого отдельного актива, если возможно.

Если невозможно определить возмещаемую стоимость для каждого отдельного актива, то определяют возмещаемую сумму генерирующей единицы.

Если для продукции, производимой активом или группой активов, существует активный рынок, такой актив или группа активов идентифицируются как генерирующая единица, даже если часть или вся продукция используется для внутренних нужд.

Для одного и того же актива или типов активов генерирующие единицы должны идентифицироваться последовательно от одного периода к другому, если только изменение не является обоснованным.

Практика. При проведении консолидации группы компаний генерирующей единицей обычно считается отдельная компания. Также примером генерирующей единицы можно считать аэропорт (совокупность активов аэропорта), так как самолеты, здание аэровокзала и взлетно-посадочная полоса генерируют денежные потоки в совокупности.

При проведении теста генерирующей единицы на обесценение организация идентифицирует все корпоративные активы, которые связаны с рассматриваемой генерирующей единицей (например, здание головного офиса или подразделения организации, оборудование для электронной обработки данных или научно-исследовательский центр).

Поскольку корпоративные активы сами по себе не создают денежные притоки, возмещаемая сумма отдельных корпоративных активов не может быть определена (кроме случаев, когда принято решение о выбытии актива), поэтому при признаках обесценения возмещаемая сумма определяется для генерирующей единицы или группы генерирующих единиц, к которой принадлежит этот актив. Если часть балансовой стоимости корпоративного актива может быть отнесена к определенной генерирующей единице, организация сравнивает балансовую стоимость единицы, включая часть балансовой стоимости корпоративного актива, отнесенную на генерирующую единицу, с ее возмещаемой суммой.

Если часть балансовой стоимости корпоративного актива не может быть отнесена к определенной генерирующей единице, организация идентифицирует наименьшую группу генерирующих единиц, в которую входит рассматриваемая генерирующая единица и к которой может быть отнесена часть стоимости корпоративного актива, и сравнивает балансовую стоимость такой группы генерирующих единиц, включая часть балансовой стоимости корпоративного актива, с возмещаемой суммой этой группы единиц.

Практика. Частью корпоративных активов могут являться активы в форме права пользования (например, аренда офиса головной компании). При

тестировании таких активов их балансовая стоимость должна быть уменьшена на стоимость обязательств по аренде по аналогии с тестированием активов на рекультивацию и ликвидацию основных средств.

Обесценение гудвилла. Гудвилл должен проверяться на обесценение ежегодно.

В целях тестирования на обесценение гудвилл, приобретенный при объединении бизнесов, должен быть распределен на каждую генерирующую единицу или группу генерирующих единиц, от использования которых ожидается выгода как следствие синергетического эффекта объединения, независимо от того, передаются или не передаются этим единицам или группам единиц активы или обязательства приобретаемой стороны. Каждая единица или группа единиц, на которые распределяется гудвилл, должна:

- представлять самый нижний уровень компании, на котором для внутренних управленческих целей осуществляется контроль гудвилла;
- не выходить за рамки сегмента, определяемого в соответствии с МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты».

Генерирующая единица, на которую был распределен гудвилл, должна проверяться на обесценение по крайней мере один раз в год путем сравнения балансовой стоимости генерирующей единицы, включающей гудвилл, с его возмещаемой стоимостью:

- если возмещаемая стоимость генерирующей единицы превышает балансовую, то генерирующая единица и гудвилл, относящийся к этой единице, не обесцениваются;
- если балансовая стоимость генерирующей единицы превышает возмещаемую, то компания должна признать убыток от обесценения.

Убыток от обесценения уменьшает балансовую стоимость активов единицы в следующем порядке:

- сначала уменьшается балансовая стоимость любого гудвилла, распределенного на генерирующую единицу;
- затем уменьшается балансовая стоимость других активов генерирующей единицы пропорционально балансовой стоимости каждого актива в составе единицы (группы единиц).

На момент проверки на обесценение генерирующей единицы, на которую отнесен гудвилл, могут существовать признаки обесценения актива, находящегося в составе единицы, содержащей гудвилл. В таком случае предприятие сначала проверяет на обесценение актив и признает убыток от обесценения для такого актива до проверки на обесценение генерирующей единицы, содержащей гудвилл. Аналогичным образом могут существовать признаки обесценения генерирующей единицы, входящей в состав группы единиц, содержащей гудвилл. В таком случае предприятие сначала проверяет на обесценение генерирующую единицу и признает убыток от обесценения для такой единицы до проведения проверки на обесценение группы единиц, на которую отнесен гудвилл.

Балансовая стоимость актива не должна быть уменьшена ниже наибольшей суммы из:

- его справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие (если поддается определению);
- его ценности использования (если она поддается определению);
- нуля.

Если данное правило применено, дальнейшее распределение убытка от обесценения осуществляется пропорционально балансовой стоимости других активов в составе генерирующей единицы.

Восстановление убытка от обесценения

- Восстановление убытка производится аналогично методу, по которому определяется обесценение активов: на каждую отчетную дату оценивают наличие каких-либо признаков того, что убыток от обесценения уменьшился. Если это так, то вычисляют возмещаемую стоимость актива.
- Восстановление убытка от обесценения вследствие «амортизации дисконта» (unwinding of discount) запрещено.
- Балансовая стоимость, увеличенная за счет восстановления убытка от обесценения, не может превышать балансовую стоимость, которая была бы определена (за вычетом амортизации), если бы в предыдущие годы не признавался убыток от обесценения.
- Восстановление убытка от обесценения признается немедленно в составе прибыли или убытка, если только актив не учитывается по переоцененной стоимости в соответствии с другим стандартом (например, модель учета по переоцененной стоимости в МСФО (IAS) 16).
- Следует корректировать амортизационные отчисления для будущих периодов.
- Восстановление убытка от обесценения гудвилла запрещено.
- Восстановление убытка от обесценения генерирующей единицы должно распределяться между активами единицы, за исключением гудвилла, пропорционально балансовой стоимости этих активов.

Раскрытие информации. Раскрытие по каждому классу активов:

- сумме убытков от обесценения, признанной в составе прибыли или убытка в течение периода, и статьи (статей) отчета о совокупном доходе, в которой отражаются данные убытки от обесценения;
- сумме восстановления убытков от обесценения, признанной в составе прибыли или убытка в течение периода, и статьи (статей) отчета о совокупном доходе, в которой отражается восстановление данных убытков от обесценения;
- сумме убытков от обесценения по переоцененным активам, признанной в течение периода в составе прочего совокупного дохода;
- сумме восстановления убытков от обесценения по переоцененным активам, признанной в течение периода в составе прочего совокупного дохода.

Раскрытие по сегментам:

- признанные убытки от обесценения;
- восстановленные убытки от обесценения.

Прочие раскрытия:

- Если признанный или восстановленный убыток от обесценения существенный, то раскрываются:
  - события и обстоятельства, повлиявшие на убыток от обесценения;
  - сумма убытка от обесценения;
  - отдельные активы: характер актива и сегмент, к которому относится актив;
  - генерирующая единица: описание, сумма убытка от обесценения, признанная или сторнированная по видам активов и сегментам, информация о существующем и прежнем способе формирования единицы и причинах изменения способа идентификации генерирующей единицы, если структура группы активов, составляющих такую единицу, изменилась;
  - возмещаемая сумма актива (генерирующей единицы) и то, равна ли возмещаемая сумма актива (генерирующей единицы) его справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие или его ценности использования;
  - если возмещаемая сумма актива равна справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие, раскрывается порядок определения справедливой стоимости: уровень иерархии справедливой стоимости (см. МСФО (IFRS) 13); описание модели оценки, которая использовалась для оценки справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие; каждое из ключевых допущений, на основании которых руководство определяло справедливую стоимость за вычетом затрат на выбытие;
  - если возмещаемая сумма равна ценности использования, раскрывается ставка дисконтирования.
- Если признанные (восстановленные) убытки от обесценения в совокупности являются существенными для всей финансовой отчетности, то следует раскрывать следующую информацию:
  - основные классы активов, которые были подвержены убыткам от обесценения;
  - основные события и обстоятельства.
- Подробно раскрывается информация об оценках, использованных для определения возмещаемой суммы генерирующей единицы, содержащей гудвилл, или нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования.

Как обесценивать активы по IAS 36?

Что вы должны делать, когда думаете, что стоимость ваших активов снизилась? И как вы это определяете? Именно для решения этих вопросов существует стандарт IAS 36 «Обесценение активов»[15].

Знаете ли вы, что всемирный экономический кризис, последовавший за последней крупной рецессией, вызвал резкое падение цен на активы? В некоторых странах цены на недвижимость упали на 30-50%!

[15] см. также полный текст стандарта IAS 36

Такое резкое и быстрое снижение также повлияло на финансовую отчетность по МСФО. Компании, владевшие значительными активами, должны были переоценить свою балансовую стоимость.

Давайте разберемся, как это можно сделать, используя стандарт МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

Какова цель IAS 36?

Целью МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» является обеспечение того, чтобы **балансовая стоимость активов предприятия не превышала их возмещаемую сумму**[16].

Стандарт также определяет, когда происходит обесценение актива, как признать восстановление убытка от обесценения и какая информация, связанная с обесценением, должна раскрываться в финансовой отчетности.

Следующая схема показывает, к каким активам IAS 36 применяется, а каким нет:

МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»	
Не применим:	Применяется:
• Запасы (IAS 2) • Финансовые активы (IFRS 9) • Налоги на прибыль (IAS 12) • Вознаграждения работникам (IAS 19) • Договоры на строительство (IAS 11 / IFRS 15) • Инвестиционная недвижимость, учитываемая по справедливой стоимости (IAS 40) • Сельскохозяйственные активы, учитываемые по справедливой стоимости (IAS 41) • Договоры страхования (IFRS 4) • Необоротные активы, предназначенные для продажи (IFRS 5)	• Основные средства (IAS 16) • Инвестиционная недвижимость, учитываемая по себестоимости (IAS 40) • Нематериальные активы (IAS 38) • Гудвил • Дочерние компании, ассоциированные компании, совместные предприятия по себестоимости • Активы по переоцененной стоимости

Когда вы имеете дело с учетом основных средств (IAS 16) или нематериальных активов (IAS 38), вам также, в принципе, нужно руководствоваться и МСФО (IAS) 36.

Что такое обесценение активов ('impairment')?

Активы обесцениваются, когда их **балансовая стоимость ('carrying amount')** превышает их **возмещаемую сумму ('recoverable amount')** (Рис.5.1).

[16] см. параграф IAS 36:1

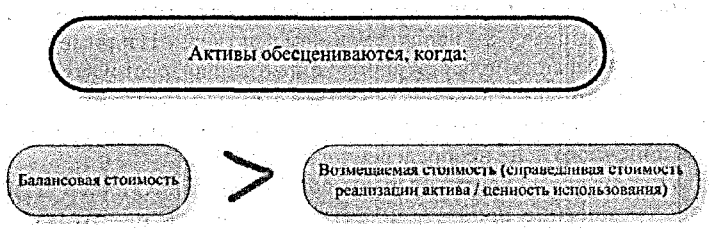

Рис.5.1. Когда обесцениваются активы

Выявление активов, подлежащих обесценению (тест на обесценение).

Если вы хотите соответствовать требованиям МСФО (IAS) 36, для выявления таких активов вам необходимо выполнить следующие процедуры:

- Вам необходимо оценить, **есть ли какие-либо признаки** того, что в конце каждого отчетного периода может быть обесценен актив.
- Вам не нужно проводить тест на обесценение, если нет никаких признаков обесценения. Однако вам необходимо оценить наличие таких признаков.
- Если вы владеете нематериальными активами с неопределенным сроком полезного использования (например, товарными знаками) или нематериальными активами, которые еще не доступны для использования, вам необходимо ежегодно проверять эти активы на предмет обесценения.
- Если в ваших учетных записях отражается какой-либо гудвил, приобретенный при объединении бизнеса, вам также необходимо ежегодно проверять этот гудвил на предмет обесценения.

Каковы признаки обесценения[17]*?*

Внешние источники информации:

- Наблюдаемые признаки того, что **стоимость актива снизилась за период** значительно больше, чем можно было ожидать за этот период в результате обычного использования актива.
- **Значительные изменения с неблагоприятным воздействием** на компанию в технологической, рыночной, экономической или правовой среде, в которой работает компания, или на рынке, для которого предназначен актив.
- **Рыночные процентные ставки** или другие рыночные нормы рентабельности инвестиций увеличились в течение периода времени, и этот рост, вероятно, повлияет на ставку дисконтирования, используемую при расчете ценности использования актива, что существенно уменьшит возмещаемую сумму актива.
- Балансовая стоимость чистых активов компании выше ее рыночной капитализации.

Внутренние источники информации:

- **Устаревание** или **физическое повреждение** актива.

[17] см. параграф IAS 36:12

• **Существенные изменения с неблагоприятным воздействием на компанию**, связанные с использованием актива. Например, актив не используется, компания планирует прекратить или реструктурировать вид деятельности, в которой используется актив, компания планирует распоряжаться активом ранее ожидаемой даты, и переоценка срока полезного использования актива как конечного, а не неопределенного.

• **Внутренняя отчетность содержит доказательства, которые указывают на то, что экономические показатели актива оказались или будут хуже**, чем ожидалось.

Стандарт также содержит указания, касающиеся дочерних компаний, ассоциированных компаний и совместных предприятий.

Оценка возмещаемой суммы.

Возмещаемая сумма (recoverable amount)[18] является наибольшей суммой из:

• *справедливой стоимости* актива или единицы, генерирующей денежные средства *(cash-generating unit или CGU)* за вычетом расходов по выбытие (продажу) и

• *ценности использования* актива / CGU (рис.5.2).

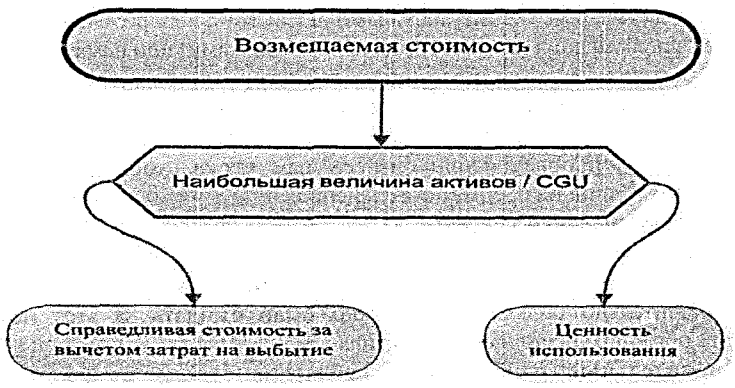

Рис.5.2. Оценка возмещаемой суммы

Вы не обязательно должны определять обе эти величины, поскольку, если только одна из них превышает балансовую стоимость актива, тогда нет никаких нарушений.

Если отдельный актив не генерирует приток денежных средств, который в значительной степени независим от потоков денежных средств других активов (или групп активов), тогда вам необходимо определить возмещаемую сумму для CGU, которой принадлежит этот актив.

[18] см. параграфы IAS 36:18 - 37

Справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие (продажу)[19].

Правила и руководящие принципы для оценки справедливой стоимости любых активов устанавливаются стандартом МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости». Настоящий стандарт применяется для всех периодов, начинающихся 1 января 2013 года или позже, поэтому вам необходимо принимать его во внимание.

Затраты на выбытие – это, например, судебные издержки, гербовые сборы и аналогичные налоги на сделку, затраты на ликвидацию актива и прямые дополнительные издержки для подготовки актива к продаже.

Ценность использования.

Ценность использования (value in use) представляет собой приведенную (дисконтированную) стоимость будущих денежных потоков от актива или CGU.

Чтобы определить ценность использования, вам необходимо учитывать следующие элементы:

- Оценку **будущих денежных потоков**, которые компания ожидает получить от актива.
- Ожидаемые **изменения объема или сроков** будущих денежных потоков.
- **Временная стоимость денег**, представленная текущей рыночной безрисковой процентной ставкой.
- **Оценка риска**, свойственного активу.
- Другие факторы, такие как неликвидность актива, которые участники рынка будут учитывать при оценке будущих денежных потоков, которые компания ожидает получить от актива.

Оценка ценности использования обычно может выполняться в 2 шага:

Шаг 1: Оцените ваши будущие денежные потоки.

Когда вы оцениваете ценность использования, вы всегда будете основывать свои прогнозы движения денежных средств на:

- Разумных и приемлемых предположениях, которые представляют собой наилучшую оценку руководством экономических условий, которые будут существовать в течение оставшегося срока полезного использования актива.
- Самые последние финансовые бюджеты/прогнозы, но не превышающие 5 летний срок.
- Экстраполяция прогнозов денежных потоков на периоды более 5 лет с использованием устойчивого или снижающегося темпа роста в последующие годы.

В ваши оценки денежных потоков вы **должны включать**:

- Прогнозы поступления денежных средств от продолжающегося использования актива.
- Прогнозы оттока денежных средств для получения притока денежных средств от продолжающегося использования актива, которые могут быть непосредственно отнесены или распределены на актив на разумной и последовательной основе.

[19] см. параграфы IAS 36:28 - 29

• Чистые денежные потоки, подлежащие получению (или выплате) при выбытии актива по окончании срока его полезного использования.

В ваши оценки денежных потоков вы **не должны включать**:

• Приток денежных средств от дебиторской задолженности.

• Отток денежных средств от кредиторской задолженности.

• Отток денежных средств, который, как ожидается, будет связан с будущей реструктуризацией, которую компания еще не совершила.

• Отток денежных средств, который, как ожидается, будет вызван улучшением или повышением производительности актива.

• Приток и отток денежных средств от финансовой деятельности.

• Поступления и платежи по налогу на прибыль.

Также нужно **учитывать инфляцию**. Вам нужно быть последовательным в прогнозировании ваших денежных потоков и выборе вашей ставки дисконтирования. Вы можете либо скорректировать свои будущие денежные потоки на размер инфляции, либо использовать номинальную ставку дисконтирования, либо вы можете прогнозировать свои будущие денежные потоки в реальном выражении и использовать реальную ставку дисконтирования.

Шаг 2: Определите ставку дисконтирования.

После прогнозирования ваших денежных потоков вам необходимо определить ставку дисконтирования, которую вы будете использовать для расчета приведенной стоимости.

Ставка дисконтирования представляет собой ставку до налогообложения, которая отражает текущую рыночную оценку как временной стоимости денег, так и рисков, характерных для актива.

Лучший способ выбрать свою учетную ставку - это изучить рынок и выбрать рыночную ставку прибыли. Но здесь нужна осторожность! Рыночные нормы прибыли обычно котируются как ставка после уплаты налогов, а вам нужна ставка до налогов. Поэтому вам нужно заранее определить ставку до налогообложения, основываясь на ставке после уплаты налогов.

Признание и оценка убытка от обесценения[20]**.** Если возмещаемая сумма актива ниже его балансовой стоимости, то предприятие должно признать убыток от обесценения как разницу между этими двумя суммами.

Убыток от обесценения **признается в составе прибыли или убытка,** или **уменьшает резерв по переоценке**, если актив учитывается по переоцененной стоимости в соответствии с другими МСФО. (Рис.5.3).

[20] см. параграфы IAS 36:58 - 64

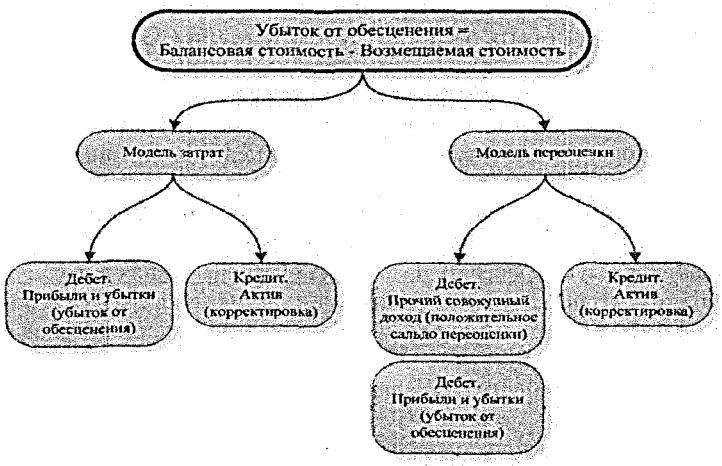

Рис.5.3. Оценка убытка от обесценения

Не забудьте скорректировать амортизацию в будущих периодах, чтобы отразить новую балансовую стоимость актива.

Единицы, генерирующие денежные потоки (CGU).

Единица, генерирующая денежные потоки ('cash-generating unit'), представляет собой группу активов, которая генерирует приток денежных средств, который в значительной степени не зависит от притока денежных средств от других активов или групп активов.

Если вы не можете определить возмещаемую сумму для отдельного актива, вам придется определить единицу, генерирующую денежные потоки, которой принадлежит этот актив.

Например, вы не сможете установить справедливую стоимость за вычетом затрат на продажу для использованной 5-летней печи для пиццы, поскольку ее рыночная цена может быть недоступна. В то же время вы, возможно, не сможете вычислить ценность печи для пиццы, потому что вы действительно не можете оценить будущие поступления денежных средств от нее – это печь не генерирует никаких денежных притоков.

Поэтому вам нужна CGU для этой печи, – и вероятно, это будет вся пиццерия.

При определении вашей CGU, вам необходимо быть последовательным от периода к периоду, чтобы включать тот же актив или тип активов.

Вам необходимо быть последовательным при определении балансовой и возмещаемой суммы CGU. Это означает, что вам необходимо включить те же активы в расчет балансовой стоимости и возмещаемой суммы.

Гудвилл. Если у вас есть гудвилл, приобретенный при объединении бизнеса, то он должен быть распределен между всеми CGU (или их группой), которые, как ожидается, получат выгоду от синергии.

Каждая CGU, на которую распределяется гудвилл, должна:

- представлять собой **нижний организационный уровень компании**, в отношении которого отслеживается гудвилл для целей внутреннего управления; а также
- **не выходить за рамки операционного сегмента**, определенного в соответствии с МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты».

Гудвилл следует проверять на предмет обесценения на ежегодной основе.

CGU с распределенным гудвиллом должна проверяться на предмет обесценения не реже одного раза в год. В этом случае тестирование означает сравнение:

- балансовой стоимости CGU, включая гудвилл, и
- возмещаемой суммы этой CGU.

Корпоративные активы.

Корпоративные активы ('corporate active') представляют собой активы (кроме гудвилла), которые способствуют будущим потокам денежных средств как рассматриваемых CGU, так и других CGU.

Примерами корпоративных активов являются здание штаб-квартиры компании, вычислительный центр или исследовательский центр.

Когда вы тестируете CGU, вы должны сначала определить все корпоративные активы, относящиеся к рассматриваемой CGU.

Затем, если часть балансовой стоимости корпоративного актива **может быть распределена на эту CGU на разумной и последовательной основе**, тогда вы должны сравнить балансовую стоимость этого подразделения плюс распределенную часть корпоративного актива с его возмещаемой суммой.

Если такое распределение невозможно, то вы следуете так называемому восходящему алгоритму:

1. Сначала вы должны протестировать CGU без корпоративного актива на предмет обесценения и признать любой убыток от обесценения.
2. Определите наименьшую группу CGU, которая включает в себя рассматриваемую CGU, и на которую часть балансовой стоимости корпоративного актива может быть распределена на разумной и последовательной основе.
3. Сравните балансовую стоимость этой группы CGU, включая распределенную часть корпоративного актива, с возмещаемой суммы группы CGU.
4. Признайте убыток от обесценения, как указано далее.

Убыток от обесценения единицы, генерирующей денежные потоки.

Если возмещаемая сумма CGU ниже ее балансовой стоимости, то предприятие признает убыток от обесценения.

Убыток от обесценения распределяется для уменьшения балансовой стоимости активов CGU в следующем порядке:

1. Уменьшить балансовую стоимость любого гудвила, распределенного на CGU.

2. Пропорционально распределить оставшийся убыток от обесценения на другие активы CGU, – на основе балансовой стоимости каждого актива в CGU. Эти распределения признаются убытками от обесценения отдельных активов.

При распределении убытка от обесценения вы должны убедиться, что вы не уменьшаете балансовую стоимость актива ниже самого высокого из значений:

- Его справедливая стоимость за вычетом стоимости выбытия;
- Его ценность использования;
- Нуль.

Восстановление убытка от обесценения.

Здесь вам необходимо придерживаться того же подхода, что и при определении убытка от обесценения. В конце каждого отчетного периода необходимо выяснить, есть ли признаки того, что убыток от обесценения, признанный в предыдущие периоды для актива (кроме гудвилла), **может больше не существовать или, возможно, уменьшился**.

Вам необходимо оценить тот же набор показателей из внешних и внутренних источников, кроме как при оценке наличия обесценения, только, с другой стороны.

Вы можете восстановить убыток от обесценения только при изменении оценки возмещаемой суммы актива. Это означает, что вы не можете обратить вспять убыток от обесценения (рис. 5.4).

Восстановление убытка от обесценения для отдельного актива.

Восстановление убытка от обесценения **признается в отчете о прибылях и убытках, если оно не связано с переоцененным активом.** Увеличение балансовой стоимости в результате восстановление не должно превышать первоначальную стоимость актива (за вычетом амортизации), которая была бы актива, если бы обесценение не было признано.

Кроме того, вы не должны забывать корректировать амортизацию в последующие периоды, чтобы отразить пересмотренную балансовую стоимость.

Возмещение убытка от обесценения CGU.

Когда вы восстанавливаете убыток от обесценения для единицы, генерирующей денежные потоки, вам необходимо распределить сумму восстановления по активам CGU (за исключением гудвилла) пропорционально балансовой стоимости этих активов.

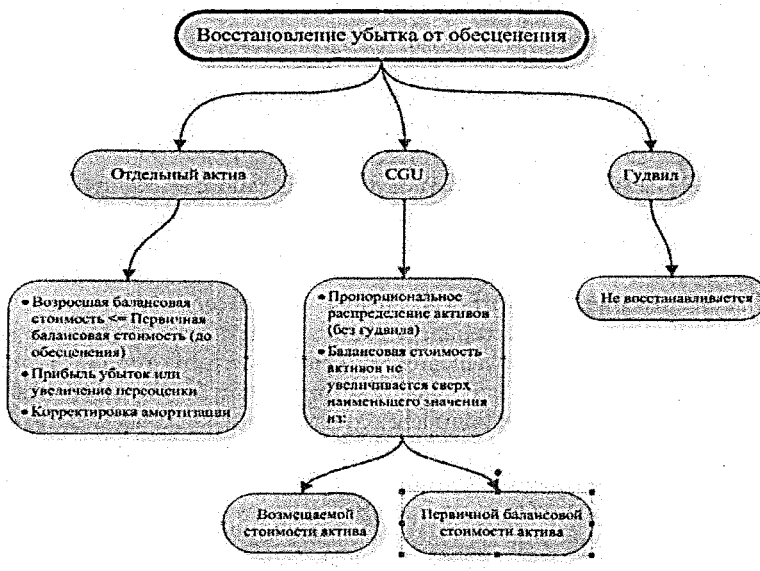

Рис. 5.4. Восстановление убытка от обесценения

При этом балансовая стоимость активов недолжна превышать наименьшее из значений:

- Возмещаемой суммы актива;
- Балансовой стоимости актива, которая была бы определена (за вычетом амортизации), без учета убытка от обесценения этого актива за все предшествующие годы.

Восстановление убытка от обесценения гудвила.

Восстановление убытка от обесценения гудвила запрещено.

5.2. Содержание и применение стандарта МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»

Бухгалтер любой компании знаком с понятием «справедливая стоимость МСФО», но только в другой его формулировке — «текущая рыночная стоимость». Причем четких рекомендаций по ее формированию или конкретного описания термина ни одно положение по бухгалтерскому учету не дает. Чтобы решить эту проблему, специально введен МСФО (IFRS)13 «Оценка справедливой стоимости».

В результате финансовой деятельности организации информация относительно ее активов может либо существовать, либо отсутствовать. Поэтому определить настоящую рыночную стоимость активов может быть довольно

непросто. Чтобы понимать, что такое справедливая стоимость в МСФО, необходимо сразу определить цели его использования:

- стандарт МСФО 13 дает конкретное определение понятия «оценка справедливой стоимости»;
- стандарт в полном объеме описывает методы определение справедливой стоимости;
- стандарт позволяет предоставить информацию о справедливой стоимости в полном объеме, учитывая возможные риски и выгоды для всех участников рынка.

Что подразумевает понятие «справедливая стоимость» Справедливая стоимость по МСФО — это реальная цена активов на момент продажи или сумма, уплаченная непосредственно в момент передачи обязательств от одного участника рынка другому. Одним словом, понятие справедливая стоимость основных средств по МСФО позволяет исключить возможность мошенничества со стороны любой из сторон-участников сделки. Если говорить о МСФО 13 «Оценка справедливой стоимости» кратко, то стандарт введен специально для упрощения проведения любых сделок на международном рынке.

Условия определения оценки справедливой стоимости

Оценка справедливой стоимости в МСФО предполагает определение основных компонентов, а именно:

конкретный оцениваемый актив или обязательство;

определение справедливой стоимости по МСФО проводится исходя из пожеланий участников рынка (например, учитывается любое ограничение на использование или продажу актива, а также на его состояние, что может повлиять на его окончательную стоимость);

объекты оценки могут представлять собой группу активов или комплекс обязательств;

единица учета регулируется на основании МСФО, использующимся для объекта оценки;

основной рынок (при отсутствии такового или при недостаточной информации нужно определить максимально благоприятный рынок);

по умолчанию используется рынок, на котором компания-владелец актива совершает большинство своих сделок;

под наиболее благоприятным рынком подразумевается рынок с максимальным уровнем активности объекта оценки;

наиболее благоприятным рынком не может быть рынок, доступ к которому на момент совершения сделки отсутствует;

метод использования актива (если речь идет о нефинансовом активе);

метод оценивания справедливой стоимости активов по МСФО;

метод оценивания справедливой стоимости финансовых инструментов по МСФО;

изначальные показатели (исходные данные) для оценки[21].

Что дает МСФО (IFRS) 13 Справедливая стоимость в соответствии с МСФО предполагает соблюдение определенных условий, которые делают процесс совершения сделки максимально прозрачным. Итак, по умолчанию принято считать, что: стороны совершают сделку, исходя из собственных экономических интересов; стороны не имеют друг перед другом обязательств, способных повлиять на справедливую стоимость активов или обязательств; владелец актива или обязательства предоставил полную информацию об объекте сделки; участники сделки при ее совершении получат экономические выгоды. Как видите, использование IFRS 13 значительно упрощает проведение сделок для всех участников рынка, исключая любую возможность мошенничества или сокрытия информации. Конечно, полностью описать все преимущества перехода на МСФО в одном учебнике довольно сложно.

Справедливая стоимость – это рыночная оценка, а не оценка, формируемая с учетом специфики предприятия. По некоторым активам и обязательствам могут существовать наблюдаемые рыночные операции или рыночная информация. По другим активам и обязательствам наблюдаемые рыночные операции или рыночная информация могут отсутствовать. Однако цель оценки справедливой стоимости в обоих случаях одна и та же - определить цену, по которой проводилась бы операция, осуществляемая на организованном рынке, по продаже актива или передаче обязательства между участниками рынка на дату оценки в текущих рыночных условиях (то есть выходная цена на дату оценки с точки зрения участника рынка, который удерживает актив или имеет обязательство).

IFRS 13 – Как оценивать справедливую стоимость по МСФО?

МСФО (IFRS) 13 является результатом попытки сближения IFRS и US GAAP. Рассмотрим, что представляет собой этот стандарт, и какие требования он предъявляет к оценке справедливой стоимости по МСФО.

Многие стандарты МСФО требуют от вас оценки справедливой стоимости некоторых предметов. Просто приведем примеры: финансовые инструменты; биологические активы; активы, предназначенные для продажи; и многие другие.

В прошлом стандарты содержали ограниченное руководство относительно того, как определять справедливую стоимость. Правила распространялись на все стандарты и их применение часто было весьма противоречивым.

Наконец, был опубликован стандарт МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости». Кроме всего прочего, МСФО (IFRS) 13 является результатом попытки сближения IFRS и US GAAP, и **в настоящее время правила для оценки справедливой стоимости в IFRS и US GAAP практически совпадают**.

Итак, разберемся, что представляет собой этот стандарт[22].

---

[21] https://fmacademy.net/materials/article/chto-takoe-spravedlivaya-stoimost-v-msfo

[22] см. также полный текст стандарта IFRS 13

Что представляет собой МСФО (IFRS) 13?

Целями МСФО 13 являются:

- определение справедливой стоимости;
- формирование единой концепции МСФО для оценки справедливой стоимости; а также
- требование раскрытия информации об оценке по справедливой стоимости.

Справедливая стоимость – это рыночный показатель, а не результат оценки конкретных объектов.

Это означает, что компания:

- должна опираться на то, как участники рынка будут оценивать активы или обязательства;
- не должна принимать во внимание собственный подход к оценке.

Что такое справедливая стоимость?

Справедливая стоимость (FV, от англ. «fair value») – это цена продажи актива или погашения обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату проведения оценки.

Справедливая стоимость соответствует рыночному понятию **цены выхода**.

Когда компания выполняет оценку справедливой стоимости, она должна определить все из нижеперечисленного:

- **конкретный актив или обязательство**, которое необходимо оценить (в соответствии с его единицей учета);
- **для нефинансового актива - обоснование оценки** (т.е. обоснование наилучшего и наиболее эффективного использования актива);
- основной (или наиболее выгодный) **рынок** для данного актива или обязательства;
- подходящие **методы оценки**, учитывая:
- **доступность данных** для разработки предположений, которые участники рынка используют при определении цены актива или обязательства; а также
- уровень **иерархии справедливой стоимости**[23], в рамках которой классифицируются исходные данные.

Актив или обязательство.

Актив или обязательство, оцениваемое по справедливой стоимости, может быть:

- **отдельным** активом или обязательством (например, ценная бумага или печь для пиццы)
- **группой** активов, группой обязательств или группой активов и обязательств. Например, контрольный пакет акций, составляющий более 50% голосов в какой-либо компании, или единица, генерирующая денежные средства (CGU), являющаяся пиццерией.

[23] см. параграф IFRS 13:B2

Актив или обязательство (как отдельный, так и группа) зависит от его единицы учета. Единица учета определяется в соответствии с другим стандартом МСФО, который требует или разрешает оценку справедливой стоимости (например, МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»).

При оценке справедливой стоимости компания учитывает характеристики актива или обязательства, которые участник рынка учитывал бы при определении цены актива или обязательства на дату оценки.

Эти характеристики включают, например:

- состояние и местоположение актива;
- ограничения на продажу или использование актива.

Понятие сделки[24].

Оценка справедливой стоимости предполагает, что актив или обязательство является предметом *обычной сделки (orderly transaction)* между участниками рынка на дату проведения оценки в текущих рыночных условиях.

Обычная сделка.

Сделка считается обычной, когда в ней присутствуют 2 ключевых компонента:

- у участников рынка есть возможность получать достаточные сведения об активах или обязательствах, необходимых для осуществления сделки;
- участники рынка мотивированы совершать сделки по активам или обязательствам (не принудительно).

Участники рынка.

Участниками рынка являются покупатели и продавцы на основном или на наиболее выгодном рынке для актива или обязательства со следующими характеристиками:

- независимые;
- осведомленные;
- способные заключать сделки;
- желающие заключать сделки.

Основной или наиболее выгодный рынок.

Оценка справедливой стоимости предполагает, что сделка по продаже актива или передаче обязательства имеет место либо:

- **на основном рынке** для этого актива или обязательства; или
- в отсутствие основного рынка – **на наиболее выгодном рынке** для актива или обязательства.

Основной рынок (principal market) – это рынок с наибольшим объемом и уровнем активности для актива или обязательства. Различные организации могут иметь разные основные рынки, так как доступ компании к определенному рынку может быть ограничен.

Наиболее выгодным рынком (most advantageous market) является рынок, который максимизирует сумму, которая будет получена от продажи актива или сводит к минимуму сумму, которая будет выплачена при передаче обязательства, после учета транзакционных издержек и транспортных расходов.

---

[24] см. параграфы IFRS 13:15 - 21

Применение стандарта к нефинансовым активам[25]. Справедливая стоимость нефинансового актива оценивается на основе его **наиболее эффективного и наилучшего использования** с точки зрения участника рынка.

Наиболее эффективное и наилучшее использование означает такое использование актива, которое:

- **физически возможно** - оно учитывает физические характеристики, которые будут учитывать участники рынка (например, местоположение или размер имущества);
- **юридически допустимо** - оно учитывает юридические ограничения на использование актива, который участники рынка принимают во внимание (например, правила зонирования); или
- **финансово осуществимо** - оно учитывает, приводит ли использование актива к доходам или потокам денежных средств, которые позволяют получать адекватную инвестиционную прибыль с точки зрения участников рынка.

Наилучшее использование нефинансового актива может быть использованием его в отдельности или в сочетании с другими активами и/или обязательствами (как группа).

Когда наиболее эффективное и наилучшее использование относится к группе активов/обязательств, синергия, связанная с этой группой, может отражаться в справедливой стоимости отдельного актива несколькими способами, например, путем корректировки методов оценки.

Применение стандарта к финансовым обязательствам и собственным долевым инструментам[26].

Оценка справедливой стоимости финансового или нефинансового обязательства, или собственного долевого инструмента компании предполагает, что этот актив или инструмент передается участнику рынка на дату проведения оценки, без погашения или аннулирования.

Компания определяет справедливую стоимость обязательства или долевого инструмента, опираясь на **рыночную цену идентичного инструмента**, если таковая имеется.

Если рыночные котировки цены идентичного инструмента недоступны, то оценка справедливой стоимости зависит от того, **удерживается (учитывается) ли обязательство или долевой инструмент другой стороной как актив** или нет:

- если обязательство или долевой инструмент учитывается другой стороной в качестве актива, то:
- если на активном рынке есть котируемая цена на идентичный инструмент, принадлежащий другой стороне, то используется она (возможны корректировки для факторов, специфичных для актива, но не для обязательства / долевого инструмента);

[25] см. параграфы IFRS 13:27 - 33
[26] см. параграфы IFRS 13:34 - 47

• если на активном рынке нет котируемой цены для идентичного инструмента, принадлежащего другой стороне, то используются другие методы оценки.

• если обязательство или долевой инструмент не учитывается другой стороной в качестве актива, то используется метод оценки, применимый с точки зрения участника рынка;

Это запутанный алгоритм можно проиллюстрировать следующей упрощенной схемой 5.1.:

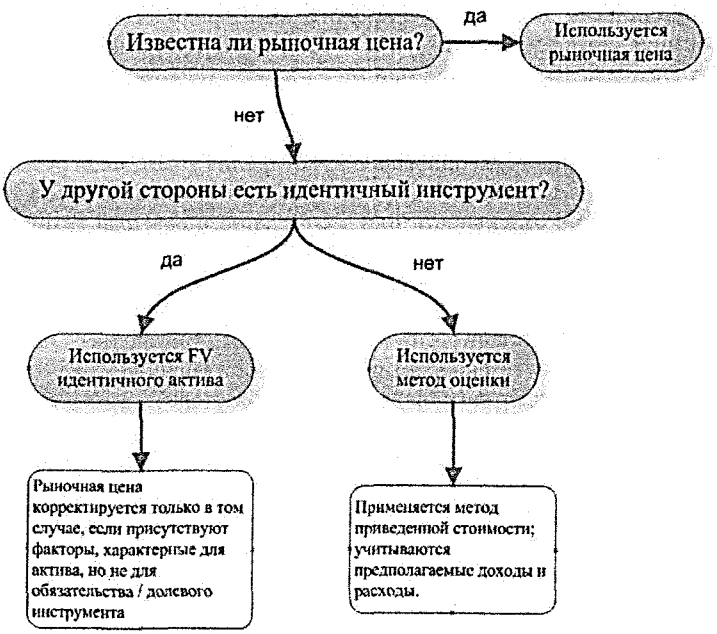

Рис. 5.5. Оценки справедливой стоимости

Риск невыполнения обязательств. Справедливая стоимость обязательства отражает влияние *риска невыполнения обязательств (от англ. «non-performance risk»)*. То есть это риск того, что компания не выполнит свое обязательство.

Риск невыполнения обязательств включает в себя *собственный кредитный риск*, но не ограничивается им.

Например, риск невыполнения обязательств может быть отражен в разных процентных ставках для разных заемщиков из-за их разного кредитного рейтинга. В результате они должны будут дисконтировать одно и то же обязательство разной ставкой дисконтирования, поэтому приведенная стоимость обязательства будет отличаться (рис.5.5.).

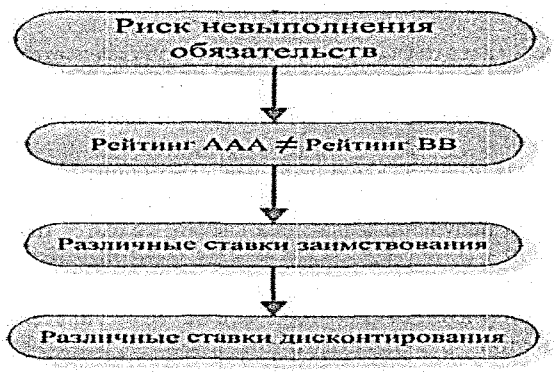

Рис. 5.6. Риск невыполнения обязательств

Ограничения на передачу обязательства или долевого инструмента.

Компания не должен включать отдельный исходный параметр или корректировку других исходных данных, связанных с потенциальным ограничением, предотвращающим передачу обязательства или долевого инструмента кому-либо другому.

Погашение по требованию. Справедливая стоимость обязательства с *погашением по требованию (demand feature)* не должна быть меньше суммы, подлежащей уплате по требованию, дисконтированной с первой даты, когда может быть востребована оплата.

Применение стандарта к финансовым активам и финансовым обязательствам с компенсирующими позициями.

МСФО (IFRS) 13 требует от компании проведения рыночных оценок, а не оценок на основе данных самой компании. Однако есть **исключение из этого правила**:

Если компания управляет группой финансовых активов и финансовых обязательств на основании их **чистой подверженности (net exposure) рыночным или кредитным рискам**, предприятие может оценивать справедливую стоимость этой группы на чистой основе, а именно:

- Цена, которая будет получена от продажи чистой длинной позиции (актива) для конкретного риска, или
- Цена, которая будет уплачена за передачу чистой короткой позиции (обязательства) для конкретного риска.

Это произвольный вариант оценки, и компания не обязательно должна следовать ему. Чтобы применить это исключение, компания должна выполнить следующие условия:

- Она должна управлять группой финансовых активов / обязательств на основе их чистой подверженности рыночному / кредитному риску в соответствии с документированной стратегией управления рисками или инвестиционной стратегией,

• Она предоставляет информацию о группе финансовых активов / обязательств ключевому управленческому персоналу,

• Она оценивает эти финансовые активы и обязательства по справедливой стоимости в отчете о финансовом положении в конце каждого отчетного периода (но не по амортизированной стоимости и не на какой-либо другой основе оценке).

Справедливая стоимость при первоначальном признании.

Когда предприятие приобретает актив или берет на себя обязательство, цена, уплаченная / полученная или цена сделки, является **ценой входа (entry price)**.

Однако МСФО (IFRS) 13 определяет справедливую стоимость как цену, которая будет получена от продажи актива или уплачена при передаче обязательства, и это **цена выхода (exit price)**.

В большинстве случаев цена сделки (входа) равна цене выхода или справедливой стоимости. Но есть ситуации, когда цена сделки не обязательно совпадает с ценой выхода или справедливой стоимостью:

• сделка происходит между аффинированными сторонами;

• сделка происходит под давлением или продавец вынужден принять цену сделки;

• единица учета, представленная ценой сделки, отличается от единицы учета актива или обязательства, оцениваемого по справедливой стоимости;

• рынок, на котором происходит сделка, отличается от основного или наиболее выгодного рынка.

Если цена сделки отличается от справедливой стоимости, компания должна признать полученную в результате этого прибыль или убыток, если в другом стандарте МСФО не указано иное.

Методы оценки справедливой стоимости.

При определении справедливой стоимости компания должна использовать методы оценки:

• подходящие в данных обстоятельствах;

• для которых имеются достаточные данные, необходимые для оценки справедливой стоимости;

• которые максимально используют наблюдаемые исходные данные;

• которые минимально используют ненаблюдаемые исходные данные.

Методы оценки, используемые для оценки справедливой стоимости, применяются последовательно, от периода к периоду.

Тем не менее, **компания может изменить метод оценки или его применение**, если в данных обстоятельствах это изменение приводит к той же или более репрезентативной справедливой стоимости (рис.5.6.).

Предприятие учитывает изменение в методе оценки в соответствии с МСФО (IAS) 8 - в отношении изменения учетной оценки.

МСФО (IFRS) 13 допускает три подхода к оценке:

• **Рыночный подход (market approach)**: он использует цены и другую значимую информацию, генерируемую рыночными сделками, включающими

идентичные или сопоставимые (т.е. аналогичные) активы, обязательства или группу активов и обязательств;

- **Затратный подход (cost approach)**: отражает сумму затрат, которая потребуется в данный момент для замены производственной мощности актива (ее часто называют *текущей стоимостью замещения или current replacement cost*).
- **Доходный подход (income approach)**: приводит будущие значения (например, денежные потоки или доходы и расходы) к единой приведенной (т. е. дисконтированной) сумме. Оценка справедливой стоимости определяется на основе текущих рыночных ожиданий относительно этих будущих сумм.

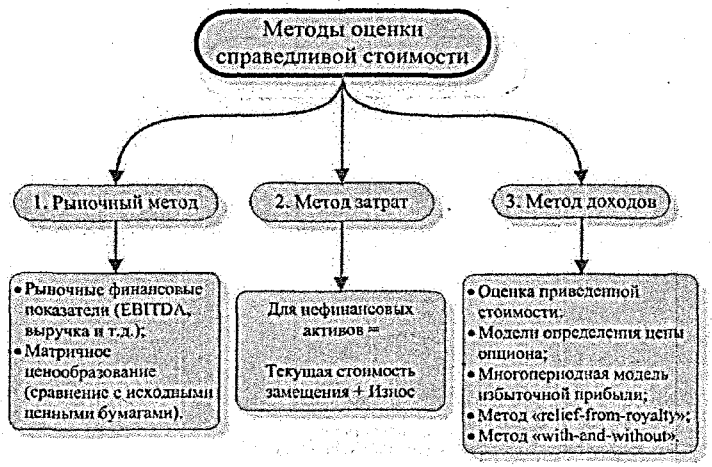

Рис.5.7. Методы оценки справедливой стоимости

Иерархия справедливой стоимости. МСФО (IFRS) 13 определяет *иерархию справедливой стоимости (fair value hierarchy)*, которая классифицирует исходные данные для методов оценки на 3 уровня. Наивысший приоритет отдается исходным данным уровня 1, а самый низкий приоритет – исходным данным уровня 3.

Компания должна максимизировать использование исходных данным уровня 1 и минимизировать использование исходных данных уровня 3.

Уровень 1. **Исходные данные уровня 1** представляют собой котировки цен (нескорректированные) на активных рынках для идентичных активов или обязательств, к которым компания имеет доступ на дату оценки.

Компания не должна вносить корректировки в рыночные цены. Исключение допускается только при определенных обстоятельствах, например, когда котируемая цена не отражает справедливую стоимость (т. е. когда происходит значительное событие между датой оценки и датой котировки).

Уровень 2. **Исходные данные уровня 2** отличаются от котируемых цен, включенных в уровень 1. При этом они остаются наблюдаемыми – их можно наблюдать прямо или косвенно в отношении актива или обязательства.

Уровень 3. Исходные данные уровня 3 **являются ненаблюдаемыми для актива или обязательства.**

Компания должна использовать данные уровня 3 для оценки справедливой стоимости только тогда, когда соответствующие наблюдаемые данные недоступны.

Следующая рисунок 5.7. описывает иерархию справедливой стоимости вместе с примерами исходных данных для методов оценки:



Рис. 5.8. Иерархии справедливой стоимости

Раскрытие справедливой стоимости[27]**.** МСФО (IFRS) 13 требует широкого раскрытия достаточной информации о:

- методах оценки и исходных данных, используемых для оценки справедливой стоимости как на повторяющейся (периодической) основе, так и для разовой оценки;
- влиянии на прибыль или убыток, или прочий совокупный доход периодических оценок справедливой стоимости с использованием значимых исходных данных уровня 3.

Повторяющиеся оценки справедливой стоимости (recurring fair value measurements) отражаются в отчете о финансовом положении в конце каждого отчетного периода (например, финансовые инструменты).

[27] см. параграфы IFRS 13:91 - 99

Разовые оценки справедливой стоимости (non-recurring fair value measurements) отражаются в отчете о финансовом положении при определенных обстоятельствах (например, актив, удерживаемый для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5).

Поскольку раскрытия действительно обширны, здесь приведены примеры минимальных требований к раскрытиям:

- оценка справедливой стоимости на конец отчетного периода;
- причины оценки (для разовой оценки);
- уровень классификации в иерархии справедливой стоимости,
- описание используемых методов оценки и исходных данных;
- и многие другие.

Вопросы для самопроверки

1. Как обесценивать активы по IAS 36?
2. Как часто необходимо тестировать актив на обесценение?
3. Должно ли предприятие проводить тест на обесценение на дату промежуточного бухгалтерского баланса?
4. Каким образом предприятие выявляет признаки обесценения?
5. Назовите содержание и применение стандарта МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»?
6. Что такое справедливая стоимость?
7. Как оценивать справедливую стоимость по МСФО IFRS 13?

Тесты для самостоятельного контроля

1. Актив подлежит обесценению в случае, если:

1. Его балансовая стоимость равна сумме, которая будет возмещена в результате использования (или продажи) актива;
2. Его балансовая стоимость превышает сумму, которая будет возмещена в результате использования (или продажи) актива;
3. Сумма, которая будет возмещена в результате использования (или продажи) актива, превышает его балансовую стоимость.

2. После проведения переоценки актива:

1. Вероятность того, что переоцененный актив является обесцененным, невысока;
2. Существует вероятность того, что переоцененный актив является обесцененным;
3. Необходимо оценить возмещаемую сумму актива.

3. Корпоративные активы являются активами (помимо гудвилла), которые вносят вклад в создание потоков денежных средств как рассматриваемой генерирующей единицы, так и других генерирующих единиц.

1. Включают гудвилл;
2. Вносят вклад в формирование потоков денежных средств только рассматриваемой генерирующей единицы;
3. Участвуют в формировании потоков денежных средств как рассматриваемой, так и прочих генерирующих единиц.

4. Затраты по выбытию – это:

1. Дополнительные затраты, непосредственно связанные с выбытием актива, исключая затраты на финансовые услуги и расходы по уплате подоходного налога;

2. Дополнительные затраты, непосредственно связанные с выбытием актива (или генерирующей единицы), включая затраты на финансовые услуги, но исключая расходы по уплате подоходного налога;

3. Дополнительные затраты, непосредственно связанные с выбытием актива (или генерирующей единицы), включая затраты на финансовые услуги и расходы по уплате подоходного налога.

5. При отсутствии указания на существование убытка от обесценения:

1. МСФО 36, тем не менее, требует от компании проводить формальную оценку возмещаемой суммы;

2. МСФО 36 не требует от компании проводить формальную оценку возмещаемой суммы;

3. МСФО 36 не требует от компании проводить оценку возможности обесценения актива.

6. Нематериальный актив с неограниченным сроком полезной службы или нематериальный актив, который пока не готов к использованию:

1. Не будет обесцениваться;

2. Должен тестироваться ежегодно, в различное время года;

3. Должен тестироваться ежегодно, в одно и то же время.

7. Если балансовая стоимость актива, который ранее не переоценивался, уменьшается в результате переоценки, это уменьшение:

1. Капитализируется.

2. Признается в качестве расходов текущего отчетного периода.

3. Признается в качестве чрезвычайных или непредвиденных расходов.

8. Перенос средств со счета резерва переоценки в капитале на счет нераспределенной прибыли разрешается:

1. Только при выбытии актива.

2. При выбытии актива или постепенно в каждом периоде, на разницу между амортизационными начислениями на сумму, полученную в результате переоценки, и амортизацией на сумму первоначальной стоимости.

3. При наличии чистого убытка.

ГЛАВА 6. СТАНДАРТЫ, ХАРАКТЕРИЗУЮЩИЕ УЧЕТА НЕФИНАНСОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

6.1. Содержание и применение стандарта МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»

Основной целью МСФО (IAS) 37 Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы (Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets) является обеспечение применения критериев признания и оценки к оценочным обязательствам, условным обязательствам и условным активам, а также достаточных раскрытий в отчетности, которые бы предоставили возможность пользователю понять их характер, сроки и размеры.

Ряд специфических резервов исключен из сферы применения данного стандарта:

- возникающие по договорам с исполнением в будущем, за исключением обременительных (onerous) (например, законтрактованные на будущий год договоры по поставкам или капитальному строительству);
- рассматривающиеся в других стандартах. Например, специфические резервы, регулируемые МСФО (IFRS) 3, МСФО (IAS) 12, МСФО (IAS) 19, МСФО (IFRS) 15, МСФО (IFRS) 16 и др.

Стандарт не распространяется на финансовые инструменты (включая гарантии), входящие в сферу применения МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты».

Оценочное обязательство (provision) — это обязательство с неопределенным сроком исполнения или обязательство неопределенной величины.

Обязательство (liability) — существующая обязанность организации, возникающая из прошлых событий, урегулирование которой, как ожидается, приведет к выбытию из организации ресурсов, содержащих экономические выгоды.

Обязательство, обусловленное практикой (constructive obligation) — обязательство, возникающее в результате действий организации в тех случаях, когда:

- посредством сложившейся практики, опубликованной политики или достаточно конкретного недавнего заявления организация показала другим сторонам, что она примет на себя определенные обязанности;
- в результате этого организация создала у других сторон обоснованные ожидания, что она исполнит принятые на себя обязанности.

Условное обязательство (contingent liability):

- возможная обязанность, которая возникает из прошлых событий и наличие которой будет подтверждено только наступлением или не наступлением

одного или нескольких будущих событий, в наступлении которых нет уверенности и которые не полностью находятся под контролем организации;

• существующая обязанность, которая возникает из прошлых событий, но не признается, так как не является вероятным то, что для урегулирования обязанности потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды, или величина обязанности не может быть оценена с достаточной степенью надежности.

Условный актив (contingent asset) — возможный актив, возникший в результате прошлых событий, существование которого будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или нескольких будущих событий, в наступлении которых нет уверенности и которые не полностью находятся под контролем организации.

Обременительный договор (onerous contract) — договор, неизбежные затраты по выполнению которого превышают экономические выгоды, которые ожидается получить.

Оценочное обязательство необходимо признавать при выполнении следующих условий:

• компания имеет существующее обязательство (present obligation), возникшее в результате прошлого события;

• представляется вероятным, что для его урегулирования потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды;

• возможно провести надежную расчетную оценку величины обязательства.

В редких случаях бывает неясно, существует ли обязательство. В таких случаях считается, что прошлое событие создает существующее обязательство, если с учетом всех доступных свидетельств вероятность существования обязательства на конец отчетного периода превышает вероятность его отсутствия.

Обязывающее событие (obligating event) — событие, создающее юридическое или обусловленное практикой обязательство, в результате которого у организации нет реалистичной альтернативы проведению расчетов по этому обязательству.

Существующее обязательство может возникать как по юридическим основаниям (договор, законодательство и др.) (legal obligation), так и на основании сложившейся деловой практики. Обязательство, обусловленное практикой (constructive obligation) — обязательство, возникающее в результате действий организации в тех случаях, когда посредством сложившейся практики, опубликованной политики или достаточно конкретного недавнего заявления организация показала другим сторонам, что она примет на себя определенные обязанности, и создала у других сторон обоснованные ожидания, что она исполнит принятые на себя обязанности.

Условные активы и условные обязательства не признаются. Условные обязательства должны раскрываться в примечаниях к отчетности.

Сумма оценочного обязательства должна представлять собой наилучшую оценку затрат, необходимых для урегулирования существующего обязательства на отчетную дату.

Наилучшая расчетная оценка затрат представляет собой сумму, которую организации было бы разумно заплатить для погашения обязательства или для передачи его третьему лицу на конец отчетного периода. При этом:

- отдельно взятое оценочное обязательство оценивается по наиболее вероятному исходу в отношении него (реструктуризация, резерв по природоохранным мероприятиям, по судебному иску);
- резерв для большой совокупности элементов оценивается путем взвешивания всех возможных результатов с учетом их вероятности («ожидаемое значение») (резерв по гарантиям, по возвратам проданной продукции);
- во всех случаях, когда влияние временной стоимости денег существенно, используется дисконтированная текущая стоимость денег с применением доналоговой ставки, которая отражает текущие рыночные оценки временнóй стоимости денег и рисков, характерных для данного конкретного обязательства.

Риски и источники неопределенности, которые неизбежно присутствуют во многих событиях и обстоятельствах, должны учитываться при определении наилучшей расчетной оценки резерва.

Если ожидается, что затраты или их часть, требуемые для погашения резерва, будут возмещены другой стороной (например, при наличии в договорах купли-продажи акций условия о гарантиях (warranties and indemnities clauses), необходимо признавать отдельный актив, который, однако, не может превышать соответствующее оценочное обязательство. Возмещение должно признаваться только тогда, когда становится практически несомненным, что возмещение будет получено, если организация погасит свое обязательство.

При оценке оценочного обязательства также:

- принимаются во внимание будущие вероятные изменения законодательства;
- не принимается во внимание доход от выбытия актива;
- учитываются возможные изменения при применении существующих технологий.

Оценка оценочных обязательств пересматривается и корректируется на каждую отчетную дату. Если более не представляется вероятным, что для погашения обязательства потребуется выбытие ресурсов, резерв должен быть восстановлен.

Применение правил признания и оценки. Стандартом дается несколько примеров применения правил признания и оценки.

Будущие убытки. Не разрешается создание оценочных резервов под будущие операционные убытки по причине того, что в данном случае не выполняются основные критерии признания оценочных обязательств, а также убытки не отвечают определению обязательства.

Обременительные договоры. Существующая обязанность по такому договору должна быть признана в качестве оценочного обязательства и соответствующим образом оценена. Прежде чем создать отдельное оценочное обязательство по обременительному договору, организация признает убытки от обесценения каких-либо активов, предназначенных для исполнения данного договора.

Реструктуризация (restructuring). Под определение реструктуризации попадают:

- продажа или прекращение деятельности направления бизнеса;
- закрытие подразделения в стране/регионе или его перемещение в другое место;
- изменения в структуре управления;
- реорганизация, оказывающая существенное влияние на характер и направленность деятельности организации.

Обязательство по реструктуризации, вытекающее из сложившейся практики (constructive obligation), возникает в случае, если:

- имеется официальный подробный план проведения реструктуризации, в котором определены по крайней мере:
  - затрагиваемая деятельность;
  - основные реструктурируемые географические единицы;
  - локализация, должностные обязанности и примерное число работников, которым будет выплачена компенсация;
  - затраты, которые будут понесены, и сроки реализации плана;
- у заинтересованных лиц имеются ожидания того, что данный план будет выполнен, подтвержденные либо началом выполнения плана, либо путем его объявления заинтересованным лицам.

Обязательство по продаже бизнеса отсутствует до тех пор, пока не подписано обязывающее соглашение (binding sale agreement).

При оценке оценочного обязательства под реструктуризацию учитываются только прямые затраты, связанные с реструктуризацией: затраты, которые вызваны непосредственно реструктуризацией и не связаны с продолжающейся деятельностью организации.

Практика. На практике другими, наиболее частыми примерами случаев, в которых необходимо создавать оценочные обязательства по МСФО, являются:

- оценочное обязательство по природоохранным мероприятиям и выводу из эксплуатации (asset retirement obligation — ARO). При признании подобного оценочного обязательства необходимо учитывать то, что в ряде случаев сумма оценочного обязательства должна увеличивать стоимость основных средств в соответствии с МСФО (IAS) 16 и IFRIC 1, а не признаваться сразу в отчете о прибылях и убытках;
- оценочные обязательства по гарантиям/гарантийному ремонту создается на основании исторических данных о стоимости гарантийного обслуживания компании;

- оценочное обязательство по возвратам проданной продукции — по аналогии с оценочным обязательством по гарантиям;
- оценочное обязательство по судебному иску создается в случае вероятности отрицательного исхода судебного иска в отношении компании. Также в соответствии с МСФО (IAS) 10 данное оценочное обязательство создается в случае, если отрицательное для компании решение по иску получено уже после отчетной даты;
- оценочное обязательство на оплату отпусков сотрудников создается исходя из данных о неиспользованных отпусках сотрудников и средней заработной платы каждого сотрудника;
- оценочное обязательство по закрытию или реструктуризации бизнеса создается при наличии и начале внедрения (или как минимум после объявления) плана закрытия или реструктуризации.

Раскрытие информации

Для каждого класса **оценочных обязательств** компания должна раскрывать:

- балансовую стоимость на начало периода;
- увеличение оценочных обязательств;
- использование оценочных обязательств;
- неиспользованные суммы, восстановленные в течение периода;
- увеличение в течение периода, связанное с эффектом дисконтирования;
- балансовую стоимость на конец периода.

Раскрытие сравнительной информации необязательно.

Также для каждого класса **оценочных обязательств** компания должна раскрывать:

- описание характера обязательства и ожидаемые сроки выбытия связанных с ним экономических выгод;
- факторы, характеризующие неопределенность в отношении величины и сроков выбытия ресурсов;
- допущения в отношении будущих событий;
- ожидаемые возмещения.

По каждому виду **условных обязательств** в случае, если вероятность оттока ресурсов для их урегулирования не является очень низкой (remote), необходимо раскрывать:

- краткое описание характера обязательства;
- расчетную оценку его эффекта;
- описание источников неопределенности в отношении величины и сроков выбытия ресурсов;
- вероятность возмещения.

По каждому виду **условных активов**, когда существует вероятность притока экономических выгод, необходимо предоставить краткое описание актива и его расчетную оценку.

Если какая-либо информация по условным обязательствам и активам не раскрывается по причине практической неосуществимости, этот факт должен быть раскрыт в финансовой отчетности.

При раскрытии информации об условных активах важно избегать предоставления вводящих в заблуждение указаний на степень вероятности получения дохода.

IAS 37 - Как учитывать резервы, условные обязательства и условные активы?

Рассмотрим порядок оценки, признания и учета резервов в соответствии с положениями стандарта IAS 37, а также порядок учета условных обязательств и условных активов.

Приходилось ли вам слышать древний анекдот о двух бухгалтерах, претендующих на одну и ту же должность?

Во время интервью им была поставлена задача рассчитать показатель чистой прибыли на основе имеющихся данных.

Первый бухгалтер ответил так: «Чистая прибыль составляет 1 млн. долларов»

А второй в ответ спросил: «А какая прибыль вам нужна?»

Попробуйте догадаться, кому досталась работа?

Фактически, манипуляция показателем чистой прибыли в отчетности путем создания и использования различных резервов была весьма популярной *«практикой творческого учета»* в прошлом.

Неудивительно, что долгое время не было никаких правил для резервирования средств. Поэтому многие компании использовали так называемую *стратегию «большого списания» (англ. 'big bath provisioning')*. Стратегия сводилась к ухудшению показателей прибыли в убыточном периоде, и завышению прибыли в последующих (также неудачных) периодах за счет сформированных резервов.

Эта порочная практика была пресечена в 1998 году, с появлением стандарта *МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»*, который вступил в силу с 1 июля 1999 года.

Рассмотрим, что он из себя представляет.

В чем цель МСФО (IAS) 37?

Положения стандарта МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» устанавливают критерии для признания и оценки:

- Резервов (оценочных обязательств),
- Условных обязательств и
- Условных активов.

Стандарт также предписывает раскрытие информации об этих резервах, обязательствах и активах, чтобы пользователь отчетности мог лучше понять их[28].

[28] см. определение в параграфе IAS 37:10

Что такое резерв?

Резерв или оценочное обязательство (англ. 'provision')представляет собой обязательство с неопределенным сроком или суммой (рис.6.1).

Слово «неопределенность» в этом определении является ключевым, потому что, если срок или сумма являются определенными или почти определенными, то вы имеете дело не с резервом (оценочным обязательством), а с выплатой или начислением.

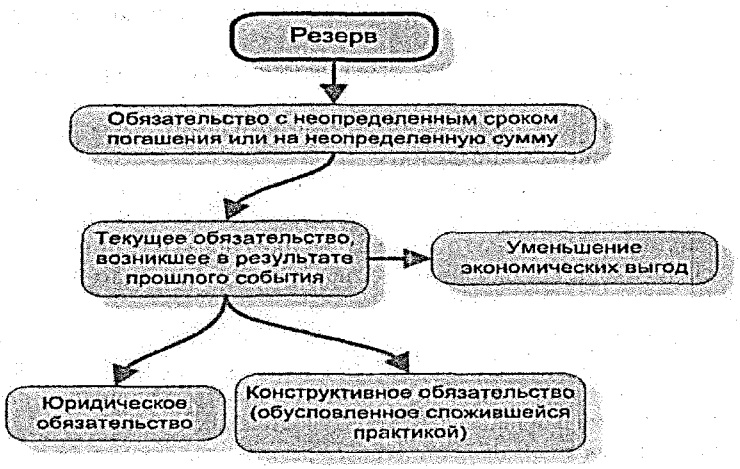

Рис.6.1. Что такое резерв?

Чтобы лучше понять резервы, давайте разделим определение обязательства в МСФО (IAS) 37:

Обязательство (англ. «liability») представляет собой текущую задолженность, вытекающую из прошлых событий, погашение которых, как ожидается, приведет к оттоку экономических выгод (уменьшению ресурсов) из компании.

Иными словами, если нет прошлого (обязывающего) события, то нет никакого обязательства, и никакой резерв не может быть признан.

Обязывающее событие (англ. «obligating event») может привести к образованию 2 видов обязательств:

- *Юридическое или правовое обязательство (англ. «legal obligation»)*, вытекающее из законодательства, договора или иного правового акта; или
- *Конструктивное обязательство (англ. «constructive obligation») или обязательство, обусловленное сложившейся практикой.* Это обязательство возникает из какой-либо деловой практики или обычаев; оно приводит к ожиданию другими сторонами выполнения обязательства (другими словами, люди просто ожидают, что какая-либо компания выполнит это обязательство, даже если это не предусмотрено законом или каким-либо договором).

На самом деле не имеет значения, с каким этих типов обязательств вы имеете дело – оно в любом случае означает оценочное обязательство (резерв). Однако, если вы определяете обязательство, это может помочь вам решить, признавать ли резерв или нет.

Когда нужно признать резерв?

Стандарт IAS 37 устанавливает 3 критерия для признания оценочного обязательства:

- У компании есть действующее обязательство, вытекающее из прошлого события;
- Есть вероятность оттока экономических выгод при выполнении обязательства (то есть эта вероятность составляет более 50%);
- Сумму экономических выгод, необходимых для выполнения обязательства, можно надежно оценить[29].

Если все три критерия выполнены, то вы должны признать этот резерв.

Если хотя бы один из критериев не выполняется, вы должны:

- или раскрыть условное обязательство (подробнее об этом см. далее);
- или ничего не предпринимать, если отток экономических выгод отдален по времени.

Для лучшего понимания резервов, условных обязательств и условных активов в МСФО (IAS) 37 также представлено дерево решений (см схему ниже).

Если вы не уверены, следует ли признавать какой-либо резерв в конкретной ситуации или нет, задайте себе простой вопрос:

Можно ли избежать обязательства в результате каких-либо действий в будущем?

Если да, то вы НЕ должны формировать резерв. Например, если правительство ввело новое налоговое законодательство, нужно ли консалтинговой компании, занимающейся налогами, тратить деньги на обучение своих сотрудников и, таким образом, признавать резерв на это обучение?

Если нет, признавать резерв не обязательно. В данном случае, консалтинговая компания может избежать обучения и даже принять решение о прекращении своей деятельности (это выглядит немного надуманно и маловероятно, но, тем не менее, это возможно).

Если вы не можете избежать обязательства в результате каких-либо будущих действий, вам необходимо признать резерв.

Например, если вы обещаете клиентам бесплатное гарантийное обслуживание дефектных продуктов в месте продажи, у вас есть существующее обязательство. Если ваши прошлые учетные данные показывают, что вам нужно будет сделать затраты на гарантийный ремонт, то вам необходимо сделать резерв под эти затраты (рис.6.2).

[29] см. параграф IAS 37:14

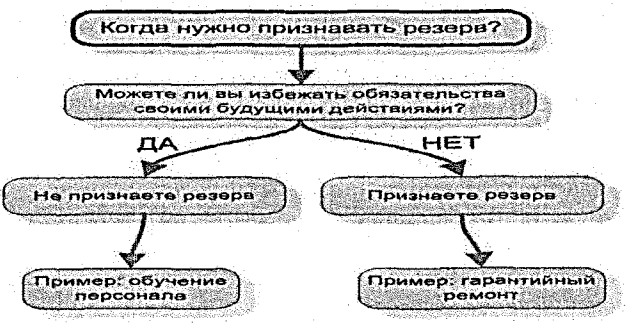

Рис.6.2. Когда нужно признавать оценочное обязательство?

Как оценивать резервы?

Сумма резерва должна оцениваться по наилучшей оценке расходов, необходимых для выполнения обязательства на конец отчетного периода.

Как вы можете видеть, это связано с некоторыми оценочными суждениями. Руководство компании должно включать в свои оценочные суждения всю имеющуюся информацию, и не должно забывать о:

- *Рисках и неопределенности (например, инфляция);*
- Временной стоимости денег (дисконтирование, при длительных сроках погашения обязательств);
- Некоторых вероятные будущие события и т. д.

Существует два основных метода оценки резерва:

- **Метод ожидаемой стоимости (англ. 'expected value method').** Этот метод следует использовать, если у вас есть множество схожих обязательств, для которых необходимо оценить резервы. В этом случае вам нужно взвесить каждое обязательство в соответствии с его вероятностью (например, затраты на гарантийное обслуживание для 10 000 товаров).
- **Метод наиболее вероятного результата[30] (англ. 'most likely outcome').** Этот метод подходит для одного обязательства или одного события (например, резерв на случай убытка в результате судебной тяжбы).

Как учитывать резервы?

Существует несколько событий, связанных с учетом резервов:

Признание резерва. В большинстве случаев вы должны признать резерв в составе прибыли или убытка. Иногда резерв признается в стоимости другого актива, например, резерв на вывод актива из эксплуатации и восстановление площадки после удаления актива. Не забывайте разделить резерв на оборотную и внеоборотную часть для целей представления в отчете о финансовом положении.

Приращение дисконтированной суммы. Когда резерв носит долгосрочный характер (более 12 месяцев), к нему применяется дисконтирование, поскольку вам необходимо представить его в приведенной

[30] см. параграфы IAS 37:36 -52

стоимости. В каждом отчетном периоде вы учитываете процент (по ставке дисконтирования) от суммы резерва на начало периода, и это называется *«приращение дисконтированной суммы» (англ. «unwinding the discount»)*. Вы должны признать это приращение в составе прибыли или убытка, а также увеличить размер резерва на сумму этого приращения.

Использование резерва. Когда вы несете расходы, связанные с погашением вашего обязательства, вы должны *«использовать резерв» (англ. «utilize provision»)*. В большинстве случаев вы просто признаете это использование на основании инвойсов от поставщиков или любых связанных платежей с погашением обязательства платежей (например, *проводка: Дебет. Резерв - Кредит. Денежные средства*).

Возмещение. Иногда компании имеют право на возмещение соответствующих расходов третьей стороной (например, страховой компанией). В этом случае право на возмещение признается как отдельный актив (без взаимозачета с самим резервом), но вы может компенсировать расходы на формирование резерва за счет учета дохода от возмещения в составе прибыли или убытка.

Как учитывать резервы?		
	Дебет	**Кредит**
Признание резерва	Расход / актив	Обязательство – резерв
Приращение дисконтированной суммы	Процентные расходы	Обязательство – резерв
Использование резерва	Обязательство – резерв	Денежные средства
Возмещение	Возмещение актива	Расходы

Порядок учета резервов в особых обстоятельствах.

Стандарт МСФО (IAS) 37 определяет порядок учёта резервов в нескольких особых ситуациях:

Будущие операционные убытки.

Вы не должны формировать резерв для будущих операционных убытков.

Почему?

Потому что нет прошлого события. Будущих операционных убытков можно избежать с помощью определенных действий в будущем, например, путем продажи бизнеса.

Однако вы должны проверить свои активы на предмет обесценения в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

Обременительные договоры. *Обременительный договор (англ. «onerous contract»)* – это договор, в котором неизбежные затраты на его выполнение превышают выгоды от его выполнения.

Другими словами, это убыточный договор, которого нельзя избежать.

Вы должны сделать резерв на наименьшую сумму из:

- Неизбежных затрат на выполнение контракта; и
- Штрафов за невыполнение ваших обязательств по контракту.

Реструктуризация. Реструктуризация – это управленческий план изменения сферы деятельности компании или способа ведения бизнеса.

Вы должны признать резерв на реструктуризацию только тогда, когда соблюдаются общие критерии признания резервов.

В случае реструктуризации обязательство по реструктуризации возникает только в том случае, если:

- Существует подробный формальный план реструктуризации с соответствующей информацией (о бизнесе, местонахождении, сотрудниках, графике реструктуризации и расходах).
- У участвующих сторон есть обоснованные ожидания реализации плана реструктуризации.

МСФО (IAS) 37 также разъясняет, какие виды расходов могут / не могут быть включены в резерв.

Что такое условные обязательства и условные активы?

Помимо резервов, компания также можеть иметь дело с условными обязательствами и условными активами.

Условные обязательства. *Условное обязательство (англ. «contingent liability»)* это:

- Возможное обязательство (не текущее), вытекающее из прошлого события, которое будет подтверждено каким-либо будущим событием; или
- Текущее обязательство, вытекающее из прошлого события, которое нельзя признать из-за того, что:
- экономические выгоды от выполнения этого обязательства маловероятны (вероятность менее 50 %) или
- сумму обязательства нельзя надежно оценить (на самом деле это бывает очень редко).

Например, вы столкнулись с судебным процессом, но ваши адвокаты оценивают вероятность проигрыша в 30 % – в этом случае вам не придется брать на себя какие-либо расходы на урегулирование претензии, и вы не должны формировать под это резерв. Это типичный пример условного обязательства.

Если вы определили, что имеете дело условным обязательством, вы не признаете его – не делаете записей в журнале. Вы должны только сделать соответствующие раскрытия в примечаниях к финансовой отчетности.

Условные активы. *Условный актив (англ. «contingent asset»)* – это возможный актив, связанный с прошлыми событиями, которые будут подтверждены некоторыми будущими событиями, которые компания не может контролировать в полной мере.

Аналогичным образом, как и в случае с условными обязательствами, вы не должны ничего делать в отношении условных активов, но вам нужно сделать соответствующие раскрытия.

Дополнительные указания и руководства по учету резервов. Стандарт МСФО (IAS) 37 содержит дополнительное руководство для определенных ситуаций в приложениях к нему.

Выпущено также несколько разъяснений об учете резервов в некоторых конкретных ситуациях:

- *Разъяснение IFRIC 1 «Изменения в существующих обязательствах по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению окружающей среды и иных аналогичных обязательствах»* - касается резервов на ликвидацию актива.
- *Разъяснение IFRIC 5 «Права, связанные с участием в фондах финансирования вывода объектов из эксплуатации, восстановления окружающей среды и экологической реабилитации»* - связано с Разъяснением IFRIC 1, и применяется, когда компания делает взносы в фонды для возмещения расходов, под которые сформированы резервы.
- *Разъяснение IFRIC 6 «Обязательства, возникающие в связи с деятельностью на специфическом рынке – отработавшее электрическое и электронное оборудование»* - указывает, когда производители электрических и аналогичных приборов, использующихся в домохозяйствах, несут ответственность за вывод из эксплуатации электрических данных приборов.
- *Разъяснение IFRIC 17 «Распределение неденежных активов собственникам».*
- *Разъяснение IFRIC 21 «Обязательные платежи».*

6.2. Содержание и применение стандарта МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»

«В этом мире ничто нельзя считать неотвратимым, кроме смерти и налогов».
Бенджамин Франклин

Основной целью данного стандарта является определение порядка учета налога на прибыль. Сам факт признания актива или обязательства означает, что организация ожидает возместить или погасить балансовую стоимость этого актива или обязательства. Если является вероятным то, что возмещение или погашение этой балансовой стоимости приведет к увеличению (уменьшению) величины будущих налоговых платежей, настоящий стандарт требует признания отложенных налоговых обязательств (отложенных налоговых активов). Стандарт требует учитывать налоговые последствия операций и других событий таким же образом, как учитываются сами эти операции и другие события.

Налоговая база (tax base) — величина актива или обязательства для целей учета по налогу на прибыль.

Временная разница (temporary difference) — разница между балансовой стоимостью активов и обязательств в отчете о финансовом положении и их налоговой базой по налогу на прибыль. Временные разницы бывают 2 видов: налогооблагаемые и вычитаемые.

Налогооблагаемая временная разница (taxable temporary difference) — временная разница, которая приведет к налогооблагаемым суммам при расчете налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) будущих периодов в момент возмещения или погашения балансовой стоимости указанного актива или обязательства.

Вычитаемая временная разница (deductible temporary difference) — временная разница, которая приведет к суммам, вычитаемым при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) будущих периодов в момент возмещения или погашения балансовой стоимости указанного актива или обязательства.

Отложенные налоговые обязательства (deferred tax liabilities) — суммы налогов на прибыль, подлежащие уплате в будущих периодах в отношении налогооблагаемых временных разниц.

Отложенные налоговые активы (deferred tax assets) — суммы налогов на прибыль, подлежащие возмещению в будущих периодах в отношении:

- вычитаемых временных разниц;
- перенесенных на будущие периоды неиспользованных налоговых убытков;
- перенесенных на будущие периоды неиспользованных налоговых льгот.

Налоговая база актива — это величина, на которую при расчете налога на прибыль будет уменьшен будущий доход от возмещения балансовой стоимости актива. Наиболее часто встречающимся примером является разница, возникающая между стоимостью основных средств по МСФО и их стоимостью для налоговых целей, которая обычно ниже, чем их стоимость по МСФО (то есть величина будущих экономических выгод).

Если будущий доход является необлагаемым, то налоговая база равна балансовой стоимости. Например, будущий доход от погашения выданных займов не облагается налогом на прибыль. Соответственно, его налоговая база равна балансовой стоимости.

Налоговая база обязательства — это его балансовая стоимость за вычетом суммы, которая подлежала бы вычету для налоговых целей в отношении данного обязательства в будущем. Если выручка получена авансом, налоговая база данного обязательства равна его балансовой стоимости за минусом суммы выручки, которая в будущем не будет облагаться налогом.

Практика. Некоторые статьи не отражаются в финансовой отчетности как активы или обязательства, но имеют налоговую базу. Например, затраты на научные исследования, которые должны немедленно списываться на расходы по МСФО (IAS) 38, или расходы по выплатам персоналу акциями, которые в соответствии с МСФО (IFRS) 2 относятся на капитал. Если данные статьи подлежат вычету, их налоговая база равна балансовой стоимости (то есть ноль) за минусом суммы их налоговой стоимости.

Если налоговая база актива или обязательства не очевидна, организация должна признавать отложенное налоговое обязательство (отложенный налоговый актив) во всех случаях, когда возмещение или погашение балансовой

стоимости актива или обязательства будет приводить к увеличению (уменьшению) будущих налоговых платежей по сравнению с той их величиной, в которой они подлежали бы уплате, если бы такое возмещение или погашение не имело никаких налоговых последствий.

В консолидированной финансовой отчетности временные разницы определяются путем сопоставления балансовой стоимости активов и обязательств в этой консолидированной финансовой отчетности с соответствующей налоговой базой, которая определяется либо на основе консолидированной налоговой декларации, либо на основе налоговых деклараций каждой отдельной организации, входящей в группу (в зависимости от юрисдикции).

Текущий налог

• Текущий налог для текущего и предыдущего периодов должен быть признан как обязательство в части, которая еще не была погашена, или как актив, если уплаченная сумма превышает сумму, подлежащую уплате за эти периоды.

• Выгода, связанная с налоговым убытком, который допускается переносить на прошлый период с целью возмещения текущего налога за прошлый период признается как актив.

Практика. В соответствии со статьей 100 Налогового кодекса РУз налогоплательщик вправе осуществлять перенос убытка на будущее, но не более чем на 50 процентов от суммы убытков, полученных в предыдущих налоговых периодах.

• Текущий актив и обязательство должны быть оценены в сумме, ожидаемой к оплате или возмещению налоговым органам, используя ставки и налоговое законодательство, которые действовали или фактически вступили в силу на дату составления баланса. То есть, если на конец отчетного периода уже имеется законодательно утвержденная измененная ставка по налогу на прибыль, действующая со следующего отчетного периода, отложенные налоговые активы и обязательства на конец отчетного периода необходимо пересчитывать по новой ставке.

Признание отложенного налогового обязательства

Отложенное налоговое обязательство должно признаваться для всех налогооблагаемых временных разниц, за исключением тех случаев, когда:

• обязательство возникает из первоначального признания гудвилла;

• обязательство возникает из первоначального признания активов и обязательств по операциям, которые не являются объединением бизнеса (business combination) и которые на момент совершения не оказывают влияния на бухгалтерскую и на налогооблагаемую прибыль (убыток). Например, не должно признаваться отложенное налоговое обязательство при приобретении основных средств, по которым амортизация не уменьшает налогооблагаемую прибыль, так как обязательство возникает в связи с первоначальным признанием актива. Кроме того, последующие изменения в величине непризнанного

отложенного налогового обязательства или актива по мере амортизации также не будут признаны;

• обязательство в отношении всех налогооблагаемых временных разниц, связанных с инвестициями в дочерние организации, филиалы, ассоциированные организации и с долями участия в совместном предпринимательстве, когда является вероятным, что в обозримом будущем эта временная разница не будет восстановлена, при этом организация способна контролировать сроки восстановления соответствующей временной разницы.

Практика. Примером необходимости признания подобных отложенных налоговых обязательств является начисление или наличие утвержденного плана по начислению дивидендов дочерним обществом, ассоциированной компанией или совместным предприятием. Соответственно, если подобные дивидендные выплаты будут облагаться налогом (как правило, на момент выплаты у источника (так называемый налог у источника (withholding tax)), то компания-инвестор должна признать отложенное налоговое обязательство.

Признание отложенных налоговых активов

• Отложенный налоговый актив должен быть признан для вычитаемой временной разницы, неиспользованного налогового убытка, неиспользованной налоговой льготы в той мере, в какой вероятно наличие налогооблагаемой прибыли, против которой вычитаемая временная разница, неиспользованный налоговый убыток или неиспользованная налоговая льгота могут быть применены/зачтены.

• Исключением являются случаи, когда отложенный налоговый актив возникает из-за первоначального признания активов или обязательств по операциям, не являющимся объединением бизнеса и не влияющим на бухгалтерскую и налогооблагаемую прибыль (убыток).

• Отложенный налоговый актив в отношении всех вычитаемых временных разниц, возникающих вследствие инвестиций в дочерние организации, филиалы и ассоциированные организации, а также долей участия в совместном предпринимательстве признается в той мере, в которой является вероятным то, что временная разница будет в обозримом будущем восстановлена и возникнет налогооблагаемая прибыль, против которой можно будет зачесть соответствующую временную разницу.

• Балансовая стоимость отложенного налогового актива должна быть пересмотрена в конце каждого отчетного года и уменьшена в той мере, в которой перестает быть вероятным получение достаточной налогооблагаемой прибыли, позволяющей реализовать выгоду, связанную с этим отложенным налоговым активов, частично или полностью. При этом Стандартом разрешается признание ранее не признанных налоговых активов (или восстановление ранее уменьшенных налоговых активов) в случаях, когда появляется достаточная вероятность того, что будущей налогооблагаемой прибыли будет достаточно для возмещения данного налогового актива.

Разницы, возникающие по инвестициям в филиалы, дочерние компании, ассоциированные компании и совместные предприятия. Основные разницы, возникающие по инвестициям в филиалы, дочерние компании, ассоциированные компании и совместные предприятия, связаны со следующими факторами:

- существованием нераспределенной прибыли у данных компаний;
- наличием накопленных курсовых разниц (в соответствии с МСФО (IAS) 21);
- снижением балансовой стоимости инвестиции в дочернее общество до ее возмещаемой стоимости.

Оценка отложенных налоговых активов и обязательств

- Отложенные налоговые активы и обязательства должны быть оценены по налоговым ставкам, которые будут применяться в том периоде, в котором активы возмещаются, а обязательства погашаются. Оценка производится на базе законодательства, которое действует или фактически вступило в силу на конец отчетного периода.
- Оценка должна отражать ожидания компании на дату составления баланса относительно способа, по которому будет получено возмещение или погашена балансовая стоимость активов и обязательств.
- Отложенные налоговые активы и обязательства не могут дисконтироваться.

Стандарт дает следующие разъяснения по оценке отложенных налогов:

- когда ставка налога и налоговая база зависят от способа, предусматриваемого организацией для того, чтобы получить возмещение балансовой стоимости актива (погасить балансовую стоимость обязательства) (например, когда актив продается), отложенные налоговые обязательства (активы) оцениваются с использованием ставки налога и налоговой базы, которые согласуются с предполагаемым способом возмещения или погашения;
- если отложенное налоговое обязательство (или актив) возникает вследствие переоценки неамортизируемого актива (например, переоценка земельного участка), то оценка этого отложенного налогового обязательства (или актива) должна отражать налоговые последствия, как если бы этот неамортизируемый актив был продан;
- если отложенное налоговое обязательство (или актив) возникает в отношении инвестиционной недвижимости, которая оценивается с использованием модели учета по справедливой стоимости в соответствии с МСФО (IAS) 40, то действует опровержимое допущение о том, что балансовая стоимость данной инвестиционной недвижимости будет возмещена через продажу. Данное допущение считается опровергнутым, если объект инвестиционной недвижимости является амортизируемым и удерживается в рамках бизнес-модели, цель которой — получение практически всех экономических выгод через его использование на протяжении определенного времени, а не через его продажу;

• если нераспределенная прибыль выплачивается в качестве дивидендов акционерам и это приводит к налогу на прибыль, который подлежит уплате по более высокой или более низкой ставке налога, или организация платит дополнительные налоги, или получает возмещение из бюджета, текущие и отложенные налоговые активы и обязательства оцениваются по ставке налога, применимой к нераспределенной прибыли.

Признание налога

Текущий и отложенный налоги должны быть признаны как доход или расход и включены в прибыль или убыток периода, за исключением тех налогов, которые возникают в связи с:

• операциями или событиями, которые признаются либо в составе прочего совокупного дохода, либо непосредственно в составе собственного капитала. Например, при переоценке основных средств сумма налога относится на счет капитала;

• операциями по объединению бизнеса (business combination), за исключением приобретения инвестиционной организацией дочерней организации, которую требуется оценивать по справедливой стоимости через прибыль или убыток (см. МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность»). В данном случае отложенный налог должен признаваться как идентифицируемый актив/обязательство в соответствии с МСФО (IFRS) 3. Признание отложенных налогов необходимо производить на уровне приобретаемой компании — плательщика отложенного налога.

Стандарт дает дополнительные разъяснения касательно признания налога:

• когда определение суммы текущего и отложенного налогов, относящихся к объектам, признанным не в составе прибыли или убытка, затруднено (например, при дифференцированных ставках, изменении ставки налога); сумма текущего и отложенного налогов на прибыль определяется путем обоснованного пропорционального распределения или с использованием другого метода, обеспечивающего более адекватное распределение в данных обстоятельствах;

• в результате объединения бизнесов при изменении возможности реализации отложенного налогового актива, имевшегося у приобретателя до приобретения, приобретатель признает изменение отложенного налогового актива в том же периоде, но не принимает во внимание данное изменение при определении величины гудвилла;

• приобретаемые выгоды по отложенному налогу, которые организация может реализовать после объединения бизнесов, должны быть отражены в учете следующим образом:

○ приобретенные выгоды по отложенному налогу, признанные в течение периода оценки в результате получения новой информации о фактах и обстоятельствах на дату приобретения, должны быть отнесены на уменьшение балансовой стоимости гудвилла, связанного с данным приобретением (при

гудвилле, равном нулю, оставшаяся часть выгод по отложенному налогу признается в составе прибыли или убытка);

- все прочие приобретенные выгоды по отложенному налогу, реализованные впоследствии, должны быть признаны в составе прибыли или убытка (или не в составе прибыли или убытка, если требуется Стандартом);
- сумма налогового вычета, относящегося к вознаграждению, выплачиваемому в форме акций, опционов на акции или других долевых инструментов, превышающая величину накопленных расходов по соответствующему вознаграждению, признается непосредственно в составе собственного капитала (аналогично текущий и отложенный налоги).

Практика. Необходимо учитывать, что в соответствии с МСФО (IAS) 34 при подготовке промежуточной финансовой отчетности используется несколько иной подход к учету налога на прибыль. Расходы по налогу на прибыль необходимо признавать в каждом промежуточном отчетном периоде исходя из наилучшей оценки средневзвешенной годовой ставки налога на прибыль, ожидаемой за полный финансовый год. То есть в промежуточной отчетности необходимо умножать налогооблагаемую прибыль на расчетную эффективную ставку по налогу на прибыль за весь год.

Представление. Текущие налоговые активы и налоговые обязательства должны быть зачтены друг против друга на балансе, только если компания имеет законные права и намерение зачесть их.

Отложенный налоговый актив и отложенное налоговое обязательство должны быть зачтены друг против друга на балансе, только если:

- компания имеет законные права на зачет текущих налоговых активов и обязательств;
- отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства взимаются одним и тем же налоговым органом с одной и той же компании или разных компаний, которые намерены зачесть текущие налоговые активы и обязательства, либо реализовать эти активы и погасить эти обязательства одновременно в каждом из будущих периодов, в котором ожидается погашение или возмещение значительных сумм отложенных налоговых обязательств или активов.

Расход (доход) по налогу, относящемуся к прибыли или убытку от обычной деятельности, должен представляться как часть прибыли или убытка в отчете (отчетах) о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе.

Организация может представлять статьи прочего совокупного дохода либо за вычетом соответствующих налоговых эффектов, либо до вычета соответствующих налоговых эффектов, отразив единой суммой совокупную величину налога на прибыль по данным статьям.

Раскрытие. Наиболее значимые компоненты расходов по налогу (возмещение налога на прибыль) должны быть раскрыты. К ним относятся:

- расходы/доходы по текущему налогу на прибыль;
- любые поправки в налогах предыдущих периодов;
- сумма расходов (или доходов) по отложенному налогу, относящаяся к образованию и восстановлению временных разниц;
- сумма расходов (или доходов) по отложенному налогу, связанная с изменением налоговых ставок или установлением новых налогов;
- сумма выгоды, возникшая от непризнанного ранее налогового убытка, налоговой льготы или временной разницы предыдущего периода;
- списание или восстановление списанного ранее отложенного налогового актива;
- сумма расходов по налогу (возмещение налога на прибыль), связанная с изменением в учетной политике или исправлении ошибок;
- совокупная сумма текущего и отложенного налога на прибыль, относящегося к объектам, которые учитываются на счете капитала;
- сумма налога на прибыль в отношении каждого компонента прочего совокупного дохода;
- объяснение взаимосвязи между расходом (доходом) по налогу и налогом, который ожидался бы при применении текущей налоговой ставки к бухгалтерской прибыли или убытку (это может быть представлено как выверка суммы налога или выверка налоговой ставки);

Практика. Сверка фактической и теоретической суммы налога на прибыль является очень важной и, как правило, достаточно трудоемкой (особенно для консолидированных отчетностей) для анализа расходов по налогу на прибыль. Основные причины разницы между расчетным и фактическим налогами на прибыль состоят в том, что существуют доходы и расходы, которые не облагаются налогом на прибыль (не уменьшают налогооблагаемую прибыль).

- информация об изменении налоговой ставки;
- сумма и прочая информация о вычитаемых временных разницах, неиспользуемых налоговых убытках и неиспользуемых налоговых льготах;
- временные разницы, связанные с инвестициями в дочерние компании, ассоциированные компании, филиалы и совместно контролируемые компании, в отношении которых не были признаны отложенные налоговые обязательства;
- для всех видов временных разниц, неиспользуемых налоговых убытков и неиспользуемых налоговых кредитов раскрывается сумма отложенных налоговых активов и обязательств, признанных в отчете о финансовом положении, и сумма отложенного налогового дохода и расхода, признанная в отчете о прибылях и убытках;
- налоги, связанные с прекращенной деятельностью;
- налоговые последствия от выплаты дивидендов, предложенных или объявленных до даты одобрения финансовой отчетности к выпуску, но не признанных в качестве обязательства в финансовой отчетности;

• информация о влиянии объединения бизнесов на сумму отложенного налогового актива приобретателя;

• описание события или изменения в обстоятельствах, которое в результате объединения бизнесов привело к признанию выгод, связанных с отложенным налогом, после даты приобретения;

• информация по отложенным налоговым активам;

• налоговые последствия будущих выплат дивидендов.

IAS 12 - Как учитывать налог на прибыль по МСФО?

Учет налогов на прибыль по МСФО является не самой легкой задачей и иногда приводит к ошибкам в отложенных налогах. Рассмотрим основные положения МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль».

Налог на прибыль - это то, чего приносящая прибыль компания вряд ли может избежать.

Возможно, вы сочтете заполнение налоговой декларации сложной задачей, потому что все должно быть правильным - иначе вы напрашиваетесь на штрафы от налоговой службы.

Кроме того, вам нужно рассчитать отложенные налоговые обязательства. **Отложенный налог на прибыль** относится к десятке основных причин головной боли бухгалтеров, поскольку его концепцию и применение нелегко понять. Когда дело доходит до составления финансовой отчетности по МСФО, многие из отчетов содержат ошибки в отложенном налогообложении.

Стандарт IAS 12 погружает вас в мир налога на прибыль и это отнюдь не интересный легкий для чтения роман[31].

Что представляет собой МСФО (IAS) 12?

Цель *МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»* - порядок учета налогов на прибыль (рис.6.3).

Основная проблема здесь заключается в том, как учитывать текущие и будущие налоговые последствия:

• **будущего восстановления (погашения) балансовой стоимости активов (обязательств)**, отражаемых в финансовой отчетности предприятия. Если будущее восстановление или погашение сделает будущие налоговые платежи большими или меньшими, чем они были бы, если бы такое восстановление или погашение не имело налоговых последствий, тогда компания должна признать отложенные налоговые обязательства или активы.

• **операций и других событий за текущий период**, отраженных в финансовой отчетности компании. МСФО (IAS) 12 требует учета текущего и отложенного налога на прибыль от определенной операции или события точно так же, как и учета самой операции или события.

[31] см. также полный текст стандарта IAS 12



Рис. 6.3. Цель МСФО (IAS) 12

В чем разница между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью, текущим и отложенным налогом?

Практически в каждой стране правила бухгалтерского учета отличаются от налогового учета из-за местного налогового законодательства и регулирования. Иногда эти различия действительно значительны, и бухгалтеры должны внести множество корректив в свою бухгалтерскую прибыль, чтобы получить базу для расчета налога на прибыль.

Чтобы полностью понять смысл и правила IAS 12, вам необходимо понять значение и различия между:

- бухгалтерской прибылью и налогооблагаемой прибылью, и
- текущим налогом на прибыль и отложенным налогом на прибыль.

Что такое бухгалтерская и налогооблагаемая прибыль?

Бухгалтерская прибыль[32] **(accounting profit)** – это прибыль или убыток за период до вычета расходов по налогу на прибыль. Обратите внимание, что МСФО (IAS) 12 определяет бухгалтерскую прибыль как показатель до налогообложения (а не после уплаты налогов), чтобы соответствовать определению налогооблагаемой прибыли.

Налогооблагаемая прибыль/ налоговый убыток (taxable profit/loss) представляет собой прибыль или убыток за период, определяемый в соответствии с правилами, установленными налоговыми органами.

Из определений вы можете ясно видеть, что эти 2 цифры могут значительно различаться, потому что правила бухгалтерского учета и налогообложения не совпадают. Для преодоления этих различий вы должны внести в свою бухгалтерскую прибыль следующие корректировки:

- Добавить расходы, признанные, но не подлежащие вычету для целей налогообложения;

[32] см. определение в параграфе IAS 12:5

• Добавить доходы, не признанные, но подлежащие включению в прибыль для целей налогообложения;

• Вычесть расходы, не признанные, но подлежащие вычету для целей налогообложения;

• Вычесть доходы, признанные, но не подлежащие включению в прибыль для целей налогообложения.

Что такое текущий налог и отложенный налог?

Текущий налог на прибыль ('current tax') - это сумма налога на прибыль, которую вы должны заплатить (возместить) в налоговый орган, рассчитанная в отношении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) за текущий период.

Различия между текущим и отложенным налогом на прибыль.		
	Текущий налог на прибыль	**Отложенный налог на прибыль**
Сущность:	подлежит уплате в налоговый орган	бухгалтерский показатель
База:	налогооблагаемая прибыль/убыток	временные разницы
Период:	текущий период	будущие периоды

Отложенный налог на прибыль представляет собой бухгалтерский показатель, используемый для сопоставления налогового эффекта от операций с их влиянием на бухгалтерский учет, что дает менее искаженный финансовый результат.

Оценка текущих налоговых обязательств (активов) является очень простой. Нам необходимо взять налоговую ставку, действующую на конец отчетного периода, и применить ее к налогооблагаемой прибыли (убытку).

Текущий налог на прибыль = Налогооблагаемая прибыль (налоговый убыток) х Налоговая ставка

Расходы по текущему налогу на прибыль в большинстве случаев отражаются непосредственно в составе прибыли или убытка. Однако если текущий налог возникает из операции или события, признанного не в составе прибыли или убытка, либо прочего совокупного дохода, либо собственного капитала, то текущий налог на прибыль признается таким же образом.

Отложенный налог на прибыль (deferred income tax) – это налог на прибыль, подлежащий уплате (возмещению) в будущих периодах в связи с временными разницами, неиспользованными налоговыми убытками и неиспользованными налоговыми льготами.

Отложенные налоговые обязательства, возникающие в результате налогооблагаемых временных разниц и отложенных налоговых активов, являются результатом временных разниц, неиспользованных налоговых убытков и неиспользованных налоговых льгот.

Мы можем рассчитать отложенный налог как временную разницу, умноженную на применяемую ставку налога.

Временная разница =
Балансовая стоимость - Налоговая стоимость

Отложенный налог на прибыль =
Временная разница * Налоговая ставка

Прежде чем углубиться в концепцию временных разниц, вам нужно сначала понять налоговую стоимость.

Что такое налоговая стоимость?

Налоговая стоимость (или налоговая база) актива или обязательства (tax base) – это сумма актива или обязательства для целей налогообложения. То есть, это стоимость актива или обязательства, которая учитывается при определении налогооблагаемой прибыли в соответствии с налоговым законодательством.

Например, если у вас есть проценты к получению, а процентный доход облагается налогом на прибыль по кассовому методу, тогда налоговая стоимость процентов к получению будет равна 0.

Почему?

Потому что, когда вы фактически получаете деньги и погашаете проценты к получению в своем учете, вам нужно указать полную сумму этих полученных денежных средств в вашей налоговой декларации. В то же время вы не можете вычитать что-либо из этой суммы для целей налогообложения.

Налоговая стоимость обязательства. Налоговая стоимость обязательства представляет собой его балансовую стоимость, за вычетом любой суммы, которая будет вычитаться для целей налогообложения в отношении этого обязательства в будущих периодах.

Например, когда вы начисляете некоторые расходы, которые будут вычитаться при уплате, тогда налоговая стоимость обязательства по начисленным расходам равна 0.

Необходимо соблюдать осторожность с тем, что не отражается в балансе! Если вы проанализируете все свои активы и обязательства, рассчитав их налоговую стоимость, то можете обнаружить те из них, которые не были признаны, но у них все еще есть налоговая стоимость.

Например, вы могли понести некоторые расходы на исследования, включенные в прибыль или убыток в прошлом, и которые вы не могли вычесть для целей налогообложения до более поздних периодов. В таком случае затраты на исследования не отражены в вашем отчете о финансовом положении, но у них есть налоговая стоимость.

Что такое временные разницы?

Временные разницы (temporary differences) представляют собой разницу между балансовой стоимостью актива или обязательства в отчете о финансовом положении и налоговой стоимостью этого актива или обязательства (рис.6.4).



Рис.6.4. Временные разницы

Когда балансовая стоимость актива или обязательства превышает его налоговую стоимость, тогда существует **налогооблагаемая временная разница**, и она порождает отложенные налоговые обязательства.

В неясной ситуации, когда балансовая стоимость актива или обязательства ниже его налоговой стоимости, появляется **вычитаемая временная разница (deductible temporary difference)**, и это приводит к возникновению отложенного налогового актива.

Отложенное налоговое обязательство. Вам необходимо признать отложенное налоговое обязательство по всем налогооблагаемым временным разницам, которые вы обнаружили, за исключением следующих ситуаций:

- Никакое отложенное налоговое обязательство не признается в отношении первоначального признания гудвилла;
- Никакое отложенное налоговое обязательство не признается при первоначальном признании актива или обязательства по сделке, которая не является объединением компаний и на момент совершения сделки не влияет ни на бухгалтерскую, ни на налогооблагаемую прибыль (убыток).

Наиболее распространенными примерами налогооблагаемых временных разниц, приводящих к отложенным налоговым обязательствам, являются:

1. Разница в сроках. Разница в сроках возникает, когда признание определенного элемента в финансовой отчетности происходит в другое время, чем его признание в налоговой декларации. Например, проценты к получению облагаются налогом только при получении денежных средств.

2. Объединение бизнеса. При объединении компаний активы и обязательства могут быть переоценены до справедливой стоимости на дату корпоративного приобретения, но корректировка по результатам переоценки не производится для целей налогообложения. В результате возникает налогооблагаемая временная разница.

3. Активы, учитываемые по справедливой стоимости. Когда компания применяет политику переоценки (например, модель переоценки основных средств в соответствии с МСФО (IAS) 16), а некоторые активы переоцениваются с увеличением до их справедливой стоимости, возникает налогооблагаемая временная разница.

4. Первоначальное признание актива / обязательства. Когда актив или обязательство первоначально признаются в финансовой отчетности, они частично или полностью могут облагаться или не облагаться налогом. В этом случае отложенное налоговое обязательство признается с учетом конкретной ситуации.

Отложенный налоговый актив. Хотя вам необходимо признать отложенное налоговое обязательство по всем налогооблагаемым временным разницам, здесь ситуация другая.

Отложенный налоговый актив признается по всем вычитаемым временным разницам в той степени, в которой существует вероятность получения налогооблагаемой прибыли, против которой может быть зачтена вычитаемая временная разница.

Никакое отложенное налоговое обязательство не признается при первоначальном признании актива или обязательства по сделке, которая не является объединением компаний и на момент совершения сделки не влияет ни на бухгалтерскую, ни на налогооблагаемую прибыль (убыток).

Наиболее распространенными примерами вычитаемых временных разниц, приводящих к отложенным налоговым активам, являются:

- Временные различия.
- Объединение бизнеса.
- Активы, отражаемые по справедливой стоимости.
- Первоначальное признание актива / обязательства.

Неиспользованные налоговые убытки и налоговые льготы. Отложенный налоговый актив признается в отношении неиспользованных налоговых убытков, перенесенных на будущие периоды и неиспользованных налоговых льгот, в той степени, в которой существует вероятность получения будущей налогооблагаемой прибыли, против которой могут быть использованы неиспользованные налоговые убытки / льготы.

Инвестиции в дочерние компании, филиалы и ассоциированные компании и доли участия в совместных предприятиях. За исключением различных видов временных разниц, упомянутых выше, некоторые из них могут возникать при объединении бизнеса. Эта проблема еще сложнее, чем выглядит, поскольку временная разница может отличаться в консолидированной финансовой отчетности от временной разницы в финансовой отчетности отдельной материнской компании.

Такие различия возникают из-за ряда обстоятельств:

- Нераспределенная прибыль дочерних компаний, филиалов, ассоциированных компаний и совместных предприятий;

• Изменения валютных курсов, когда материнская и дочерняя компания находятся в разных странах;

• Уменьшение балансовой стоимости инвестиций в ассоциированную компанию до ее возмещаемой стоимости.

Здесь применяются 2 основных правила признания отложенного налога:

1. Предприятие признает отложенное налоговое обязательство по всем налогооблагаемым временным разницам, связанным с инвестициями в дочерние компании, филиалы и ассоциированные компании, участием в совместных предприятиях, за исключением случаев, когда выполняются оба следующих условия:

• материнская компания, инвестор, участник совместной компании может контролировать сроки восстановления временной разницы; а также

• ожидается, что временная разница не будет восстановлена в обозримом будущем.

2. Предприятие признает отложенный налоговый актив по всем вычитаемым временным разницам, связанным с инвестициями в дочерние компании, филиалы и ассоциированные компании, и участием в совместных предприятиях, в той степени, в которой существует вероятность того, что:

• временная разница будет восстановлена в обозримом будущем; а также

• появится налогооблагаемая прибыль, в зачет которой можно будет использовать временную разницу.

Оценка отложенного налога.

При оценке отложенных налоговых активов / обязательств вам необходимо использовать налоговые ставки, которые, как ожидается, будут применяться в период реализации актива или погашения обязательства. Однако эти ожидаемые ставки должны основываться на налоговых ставках или налоговых нормах, которые были приняты или по существу введены в действие к концу отчетного периода.

Поэтому, не используйте приблизительные оценки будущих налоговых ставок, поскольку это не допускается.

Здесь также необходимо указать, что оценка отложенного налога должна отражать налоговые последствия, которые будут вытекать из способа, каким компания планирует получить возмещение и погасить балансовую стоимость актива или обязательства.

Так, например, если в вашей стране продажа недвижимости облагаются налогом по ставке 35%, а другие доходы - по ставке 30%, то для расчета отложенного налога на вашу недвижимость вам необходимо применить ставку налога на основе ожидаемого способа возмещения имущества. Если вы планируете продать его, тогда оценка вашего отложенного налога составит 35%, а если вы планируете его использовать, то оценка составит 30%.

Как признавать отложенные налоги?

Почти во всех ситуациях вы признаете отложенный налог в качестве дохода или расхода в составе прибыли или убытка за период. Есть только 2 исключения из этого правила:

• если отложенный налог возник в результате операции или не был признан в составе прибыли или убытка, то вам необходимо признать отложенный налог таким же образом (в прочем совокупном доходе или непосредственно в собственном капитале);

• если отложенный налог возник при объединении компании, отложенный налог влияет на прибыль или выгоду от корпоративного приобретения.

Как представить налог на прибыль в отчетности.

Основной вопрос при представлении налога на прибыль касается взаимозачетов. Можно ли представить текущие или отложенные налоговые активы и обязательства как одну чистую сумму? Или нужно показать их отдельно?

Зачет текущего налога прибыль.

Вы можете сделать взаимозачет текущих налоговых активы и обязательств, если выполнены 2 условия:

• У вас есть юридически закрепленное право делать зачет признанных сумм; а также

• Вы намерены либо сделать зачет, либо реализовать актив и погасить обязательство одновременно.

Зачет отложенного налога на прибыль.

Вы можете сделать взаимозачет отложенных налоговых активы и обязательств, если выполнены 2 условия:

1. У вас есть юридически закрепленное право делать зачет текущих активов по налогу на прибыль против текущих обязательств по налогу на прибыль; а также

2. Отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства относятся к налогу на прибыль, взимаемому одним и тем же налоговым органом с:

• одной и той же налогооблагаемой компании; или

• разных налогооблагаемых компаний, которые намерены погасить текущие налоговые обязательства и активы на чистой основе или реализовать активы и погасить обязательства одновременно, в каждом будущем периоде, в котором, как ожидается, значительные суммы отложенных налоговых обязательств или активов будут погашены или возмещены.

Будьте осторожны при составлении консолидированной финансовой отчетности, потому что часто вы просто не можете комбинировать отложенные налоговые активы материнской компании с отложенными налоговыми обязательствами дочерней компании и представлять их как 1 чистую сумму.

IAS 12 - Как рассчитать налоговую стоимость?

Стандарт МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» считается достаточно сложным, и некоторые его определения настолько неясны, что многие люди теряются, не зная, что делать. Рассмотрим концепцию налоговой стоимости и попробуем дать несколько полезных советов о том, как ее определить.

Определение налоговой базы (налоговой стоимости) активов или обязательств для некоторых бухгалтеров является болезненным процессом, поскольку им сложно понять некоторые определения стандарта МСФО (IAS) 12.

С чем нужно разобраться в первую очередь?

Прежде чем пытаться определить **налоговую стоимость (или налоговую базу, от англ. «tax base»)** любого актива или обязательства, задайте себе следующие вопросы:

- Что произойдет, когда в будущем я возмещу этот актив (т.е. самортизирую его балансовую стоимость) или погашу это обязательство и удалю его из своего баланса?
- Повлияет ли это на мои налоговые платежи в период возмещения или погашения?
- Другими словами, придется ли мне внести некоторую корректировку в мою бухгалтерскую прибыль, чтобы получить налогооблагаемую прибыль?

Если да, то налоговая стоимость этого актива или обязательства определенно отличается от его балансовой стоимости.

Если нет, то налоговая база этого актива или обязательства равна его балансовой стоимости.

Определение налоговой стоимости активов.

В МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» этот термин определяется так:

Налоговая стоимость актива – это сумма, которая будет вычитаться для целей налогообложения из любых налогооблагаемых экономических выгод, которые будут поступать в компанию, когда она возмещает балансовую стоимость актива[33].

Тем не менее, налоговую стоимость актива можно воспринимать как некую остаточную стоимость, которую можно вычитать в целях налогообложения в будущем.

С точки зрения налоговой стоимости существует 2 типа активов. Независимо от того, с каким типом вы имеете дело, порядок определения налоговой стоимости активов тот же (рис.6.5).

[33] см. параграф IAS 12:7

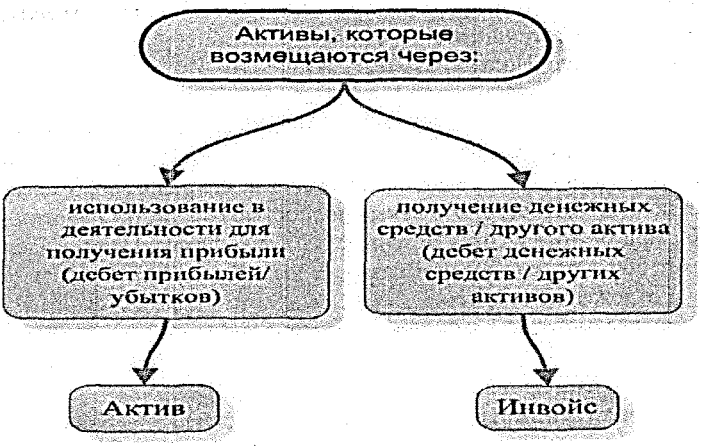

Рис.6.5. Возмещение стоимости активов

Рассмотрим эти два случая. Активы, стоимость которых возмещается за счет их использования.

По мере того, как вы будете восстанавливать (амортизировать) балансовую стоимость этих активов, используя их, чтобы получить прибыль, вы, вероятно, будете включать их в свою прибыль или убыток в будущем. Примерами таких активов являются основные средства или расходы будущих периодов.

Пример. Предположим, у вас есть машина стоимостью 1 000 д.е., и вы начисляете амортизацию в размере 200 д.е. Однако для целей налогообложения вы можете вычесть только 150 д.е. в этом году.

Очевидно, что балансовая стоимость этого актива составляет 800 д.е., что на 200 д.е. меньше первоначальной стоимости.

Какой будет налоговая стоимость актива? Что остается для будущих налоговых вычетов?

Так как вы уже вычли 150 д.е., вы сможете вычесть 850 д.е. в будущем (1000 - 150), поэтому налоговая база машины составляет 850 д.е.

Активы, которые будут возмещены через получение денежных средств или другого актива.

В этом случае вы не будете списывать балансовую стоимость через прибыль или убыток. Вместо этого вы будете кредитовать балансовую стоимость в отношении любых денежных средств или другого вознаграждения, полученного в обмен. Примером таких активов является дебиторская задолженность.

Пример. Допустим, у вас есть проценты к получению в размере 500 д.е. Однако вы не включали эту дебиторскую задолженность в расчет налогооблагаемой прибыли, потому что в вашей стране проценты к получению облагаются налогом кассовым методом (при получении денежных средств).

Что остается для будущих налоговых вычетов при возмещении этой дебиторской задолженности?

Ответ - ничего. Ноль.

Почему?

Потому что, когда вы соберете дебиторскую задолженность в будущем, получив денежные средства, вам необходимо включить ее в свою налоговую декларацию. Сколько вы можете вычесть для целей налогообложения во время налогообложения? Ничего. Эта сумма полностью облагается налогом.

Поскольку балансовая стоимость этой дебиторской задолженности составляет 500 д.е., а налоговая база - 0, вы можете использовать временную разницу и отложенный налог.

Определение налоговой стоимости обязательств.

Определение налоговой стоимости обязательства из стандарта МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»:

Налоговая стоимость обязательства представляет собой его балансовую стоимость, за вычетом любой суммы, которая будет вычитаться для целей налогообложения в отношении этого обязательства в будущих периодах[34].

С точки зрения налоговой базы существует 2 типа обязательств:

Обязательства, которые будут погашены через прибыль или убыток. Это обязательства, которые вы прекратите признавать, списав их на прибыль или убыток, например, незаработанный доход или различные доходы, когда денежные средства получены заранее.

Пример. Предположим, вы получили предоплату 200 д.е. от клиента за услуги, которые вы предоставите в следующем году. Доход облагается налогом в зависимости от времени его получения (т.е. оказания услуг), а не во время получения предоплаты.

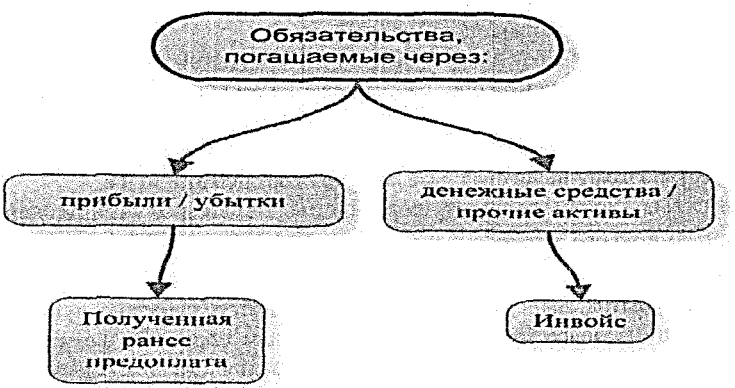

Рис.6.6. Погашение стоимости обязательств

[34] см. параграф IAS 12:8

Какой будет налоговая стоимость обязательства за полученную предоплату? Другими словами, какую стоимость вы не собираетесь вычитать в будущем?

В этом случае, когда вы предоставляете услуги и, таким образом, погашаете обязательство по предоплате, начисляя его как доход в прибыль или убыток, – *можете ли вы вычесть что-то из этого дохода для целей налогообложения в следующем году*?

Нет, не можете. Вы должны полностью облагать налогом свой доход. Здесь нет никаких вычетов, а это означает, что налоговая база вашего обязательства равна его балансовой стоимости. Поскольку нет временной разницы, нет отложенного налога.

Однако, если вам нужно обложить налогами свои доходы во время получения наличных денег, а не на время предоставления услуги, ситуация будет иной. В таком случае вы облагаете налогом выручку, когда получаете предоплату, и в следующий период погашения обязательства вы можете вычесть полную сумму из налогооблагаемой прибыли.

Таким образом, сумма, которую вы не собираетесь вычитать в будущем, становится равной нулю, что будет налоговой базой вашего обязательства.

Обязательства, которые будут погашены за счет получения денежных средств или другого актива.

Здесь вы будете погашать обязательство, заплатив деньги или отдав другой актив. Примерами таких обязательств являются кредиторская задолженность или резервы.

Пример. Предположим, вы признали резерв заработной платы в размере 800 д.е. Допустим, в соответствии с налоговыми правилами в вашей стране вы не можете вычитать затраты на создание этого резерва для целей налогообложения, пока вы фактически не выплатите вознаграждение (заработную плату).

Какой будет налоговая стоимость этого резерва? Какую сумму вы не собираетесь вычитать в будущем?

Ответ – нуль.

Почему?

Потому что, когда вы выплачиваете вознаграждение сотрудникам и таким образом погашаете обязательство, вы можете в течение этого времени вычесть полную сумму для целей налогообложения.

Поэтому сумма, которую вы НЕ собираетесь вычесть в будущем, становится равной нулю, что будет налоговой базой вашего обязательства.

Вопросы для самопроверки

1. Как учитывать резервы, условные обязательства и условные активы?

2. Что такое резерв?

3. Когда нужно признать резерв?

4. Как оценивать резервы?

5. Как учитывать налог на прибыль по МСФО?

6. Что представляет собой МСФО (IAS) 12?

7. В чем разница между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью, текущим и отложенным налогом?

8. Как рассчитать налоговую стоимость?

Тесты для самостоятельного контроля

1. «Сглаживание прибыли» часто осуществляется с помощью учета:

1. условных активов;

2. условных обязательств;

3. резервов.

2. Гарантийное послепродажное обслуживание товаров (мы верим что не будет претензий по качеству продукции) – это:

1. условные активы;

3. условные обязательства;

4. резервы.

3. К резервам, формирующимся исходя из требований МСФО (IAS) 37, относятся:

1. амортизация;

2. обесценение активов;

3. сомнительные долги;

4. экологические резервы.

4. Резерв – это:

1. обязательство, имеющее неопределенный срок исполнения или величину;

2. обязательство, возникающее в результате прошлых событий;

3. событие, которое создает правовое или традиционное обязательство.

5. Обязательство – это:

1. обязательство, имеющее неопределенный срок погашения или величину;

2. обязательство, возникающее в результате прошлых событий;

3. событие, которое создает юридическое или традиционное обязательство.

6. Обязывающее событие – это:

1. обязательство, имеющее неопределенный срок исполнения или величину;

2. обязательство, возникающее в результате прошлых событий;

3. событие, которое создает правовое или традиционное обязательство.

7. Договор, затраты по которому превышают экономические выгоды – это:

1. обременительный контракт;
2. условное обязательство;
3. условный актив.

8. Резервы отражаются в отчетности:

1. как часть кредиторской задолженности поставщикам и подрядчикам;
2. как часть начислений;
3. обособленно.

9. Традиционное обязательство:

1. связано только с договорами подряда;
2. возникает в том случае, когда компания подтверждает принятые обязанности;
3. возникает в результате правового обязательства.

10. Резерв создается:

1. по текущему обязательству.
2. по будущему обязательству.
3. по будущему обязательству, если применение штрафных санкций маловероятно.

11. Если применение штрафных санкций маловероятно:

1. в бухгалтерском учете ничего не делается;
2. признается условное обязательство;
3. создается резерв.

12. Затраты по передаче обязательства третьей стороне используются для:

1. оценки условного обязательства;
2. оценки условного актива;
3. оценки резерва.

13. Ставки дисконтирования должны определяться:

1. до налогообложения;
2. после налогообложения;
3. меняться ежегодно.

14. Если становится очевидным, что уплата по обязательству, на которую создан резерв, не потребуется, то:

1. резерв следует использовать для покрытия расходов на уплату по другим обязательствам;
2. резерв следует восстановить;
3. резерв следует заменить условным обязательством.

15. Отложенные налоги

1. Погашаются (компенсируются) с течением времени.
2. Могут погашаться (компенсироваться) с течением времени.
3. Не погашаются (компенсируются).

16. Использование отложенных налогов:

1. Изменяет даты уплаты налогов.
2. Может изменить даты уплаты налогов.
3. Не изменяет даты уплаты никаких налогов.

17. Если уже уплаченные налоги превышают налоги, которые подлежали уплате за отчетный период, то данное превышение будет учитываться как:

1. Отложенный налог.
2. Постоянная разница.
3. Актив.

18. Временная разница возникает, когда:

1. Балансовая стоимость актива или обязательства отличаются от его налоговой базы.
2. Применяется отложенный налог.
3. Отложенный налог отличается от текущего налога.

19. Вычитаемая временная разница образует:

1. Обязательство по отложенному налогу.
2. Актив по отложенному налогу.
3. (1) либо (2).

20. Налогооблагаемая временная разница приводит к формированию:

1. Отложенного налогового обязательства.
2. Отложенного налогового актива.
3. (1) либо (2).

ГЛАВА 7. СТАНДАРТЫ, ХАРАКТЕРИЗУЮЩИЕ УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ИНСТРУМЕНТОВ

7.1. Содержание и применение МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации»

Договоренности различного рода между участниками экономического взаимодействия постоянно возникают в процессе ведения бизнеса. Договор (или каким-либо другим образом оформленная коммерческая сделка) между двумя юридическими лицами, приводящий к появлению актива у одной стороны и обязательства/долевого инструмента у другой, – называется финансовым инструментом.

Сегодня подобные сделки характерны для взаимодействия компаний практически во всех отраслях и на всех мировых рынках, что привело к возникновению задачи стандартизации таких процессов. Для ее решения был разработан и выпущен прикладной стандарт МСФО (IAS) 32, регулирующий процессы представления информации о финансовых инструментах в индивидуальной/консолидированной отчетности фирм. Он, как правило, используется в совокупности с другими стандартами, регулирующими данные вопросы.

Цель МСФО № 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации» заключается в понимании пользователями финансовой отчетности значения финансовых инструментов.

Финансовый инструмент – договор, в результате которого одновременно возникает финансовый актив у одной организации и финансовое обязательство у другой.

К финансовым активам относятся:

1. денежные средства;
2. долевой инструмент другой организации;
3. договорное право на получение денежных средств от другой организации, на обмен финансовых активов и обязательств;
4. договор, согласно которому расчет производится собственными долевыми инструментами организации.

Данный стандарт не применяется к следующим типам финансовых инструментов:

1. права и обязательства работодателей по программе вознаграждения работников;
2. доли участия в дочерних организациях, ассоциированных организациях и совместной деятельности;
3. права и обязательства по договорам страхования;
4. договоры, которые предусматривают платежи, связанные с климатическими, географическими и физическими переменными.

Данный стандарт применяется в отношении признанных и непризнанных финансовых инструментов (обязательства по ссудам).

Долевой инструмент – договор, который подтверждает право на остаточную долю в активах организации, оставшуюся после вычета всех ее обязательств.

Справедливая стоимость – сумма, на которую можно обменять актив, при совершении сделки между хорошо осведомленными и независимыми друг от друга сторонами.

МСФО № 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации» применяется к договорам на покупку финансовых активов, расчеты по которым производятся путем зачета встречных требований денежными средствами, путем обмена финансовыми инструментами. Исключение составляют договоры на поставку нефинансового актива для удовлетворения потребностей организации.

Варианты расчетов по договорам на покупку финансовых активов, расчеты по которым производятся путем зачета встречных требований денежными средствами, путем обмена финансовыми инструментами:

1. когда у организации есть практика продажи базисного актива с целью извлечения прибыли от колебания цены;
2. условия договора дают возможность каждой стороне произвести зачет встречных требований денежными средствами или путем обмена финансовыми инструментами;
3. отсутствие в договоре прямого указания на возможность расчета путем зачета встречных требований, но у организации есть практические навыки по таким договорам;
4. не финансовый актив может быть конвертирован в денежные средства.

Финансовым инструментом принято считать право одной стороны на получение выгоды, обязательство перед другими участниками бизнес-процесса или долевой инструмент.

IAS 32 – Как представлять финансовые инструменты в соответствии с МСФО (IAS) 32?

МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление» - один из трех стандартов, охватывающих учет финансовых инструментов. Рассмотрим принципы классификации и представления в отчетности финансовых инструментов в соответствии с IAS 32.

Существуют три стандарта МСФО, охватывающие область наиболее сложной темы МСФО – финансовые инструменты:

- *МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление»* - этот стандарт содержит основные определения и правила представления финансовых инструментов в отчетности;
- *МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации»* - здесь вы можете найти перечень всей необходимой информации, которую необходимо включить в примечания к финансовой отчетности о ваших финансовых инструментах, и

• *МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»* – самый новый, объемный и известный стандарт, потому что он содержит все правила о признании, прекращении признания, оценке финансовых инструментов и других темах.

Вы можете найти обзор IFRS 9 здесь и IFRS 7 здесь, а также статьи о финансовых инструментах и раскрытии информации о них.

Далее будут рассмотрены основы IAS 32, потому что финансовые инструменты могут быть довольно запутанной темой, и бухгалтер должен четко понимать, что они собой представляют и как следует представлять их в отчетности.

Какова цель МСФО (IAS) 32?

МСФО (IAS) 32 устанавливает принципы представления финансовых инструментов и в особенности:

- Он дает **определения** финансовых инструментов,
- Он показывает нам, как отличить **капитал от обязательств**,
- Он содержит руководство для **составных финансовых инструментов**,
- Он устанавливает правила представления **собственных (казначейских) выкупленных акций**.
- Он определяет условия, при которых вы можете **сделать взаимозачет** финансового актива и финансового обязательства в своем отчете о финансовом положении.

И это только несколько основных тем.

Что такое финансовый инструмент?

Финансовый инструмент (англ. 'financial instrument') - это любой договор, в результате которого возникает финансовый актив у одной компании и финансовое обязательство или долевой инструмент у другой компании[35] (Рис.7.1).



Рис.7.1. Что такое финансовый инструмент по IAS 32?

Важную роль здесь играет договор.

[35] параграф IAS 32.11

Договор – это основное различие между финансовыми инструментами и другими активами и обязательствами.

Хотя у вас нет необходимости заключать какие-либо договоры для признания автомобиля или программного обеспечения в качестве вашего внеоборотного актива, вы **должны заключить какой-либо договор для признания финансового инструмента**.

Вы можете увидеть 3 основных типа финансовых инструментов, вытекающих из определения:

1. Финансовый актив;
2. Финансовое обязательство; а также
3. Долевой инструмент.

Разберем их подробнее.

Определение финансового актива. В соответствии с параграфом IAS 32.11 под финансовым активом (англ. «financial asset») **понимается любой актив, который представляет собой:**

Денежные средства. Это предельно ясно – вся мелкая наличность, банковские счета и другие денежные эквиваленты являются финансовыми активами.

Долевой инструмент другой компании. *Пример: если вы покупаете акции Apple на бирже, акции Apple являются вашим финансовым активом (и долевым инструментом Apple).*

Предусмотренное договором право на то, чтобы:

- Получать денежные средства или другой финансовый актив от другой компании. *Пример: торговая дебиторская задолженность, выданные кредиты, купленные облигации.*
- Обмениваться финансовыми активами или финансовыми обязательствами с другой компанией на условиях, которые потенциально выгодны для компании. *Пример: приобретенные колл-опционы на покупку или пут-опционы на продажу.*

Договор, который будет или может быть урегулирован собственными долевыми инструментами компании и который является:

- непроизводным инструментом, по которому компания обязана или может стать обязана получить переменное количество собственных долевых инструментов; или
- производным инструментом, расчеты по которому будут или могут быть осуществлены иначе, чем путем обмена фиксированной суммы денежных средств или другого финансового актива на фиксированное количество собственных долевых инструментов компании.

Определение финансового обязательства.

Согласно параграфу IAS 32.11 **финансовое обязательство (англ. «financial liability»)** – это любое обязательство, которое представляет собой:

Обязанность, предусмотренную договором:

- Передать денежные средства или другой финансовый актив иной компании.

• *Пример: торговая кредиторская задолженность, полученные кредиты, выпущенные облигации.*

• Обменяться финансовыми активами или финансовыми обязательствами с другой компанией на условиях, которые потенциально невыгодны для компании. *Пример: выпущенные колл-опционы на покупку или пут-опционы на продажу.*

Договор, который будет или может быть урегулирован собственными долевыми инструментами компании и который является:

• непроизводным инструментом, по которому компания обязана или может стать обязана передать переменное количество собственных долевых инструментов; или

• производным инструментом, расчеты по которому будут или могут быть осуществлены иначе, чем путем обмена фиксированной суммы денежных средств или другого финансового актива на фиксированное количество собственных долевых инструментов компании (рис.7.2).



Рис.7.2. Что такое финансовое обязательство по IAS 32?

Существует несколько исключений, когда инструмент соответствует определению финансового обязательства, но он по-прежнему классифицируется как долевой инструмент, например, *инструменты с правом обратной продажи (puttable financial instruments)* или обязательства по ликвидации.

Определение долевого инструмента. В соответствии с параграфом IAS 32.11 **долевым инструментом (англ. «equity instrument»)** является любой договор, который подтверждает право на остаточную долю в активах компании после вычета всех ее обязательств.

Таким образом, *долевой инструмент – это, по сути, собственный капитал компании*, и он может включать не только акции, но также варранты, опционы и другие инструменты.

Как представлять финансовые инструменты в отчетности?

Фундаментальное правило, изложенное в параграфе IAS 32.15, - эмитент должен **классифицировать финансовые инструменты** при первоначальном признании как финансовое обязательство, финансовый актив или долевой инструмент в соответствии с:

- **Сущностью договора** и
- **Определениями** финансового актива, финансового обязательства и долевого инструмента.

Классифицировать финансовые активы не так уж и сложно, но иногда возникают проблемы с разграничением финансовых обязательств и долевых инструментов.

Финансовое обязательство или долевой инструмент?

Главный вопрос, на который нужно ответить при классификации инструмента как финансового обязательства или долевого инструмента:

Есть ли договорное обязательство по передаче денежных средств или другого финансового актива другой компании?

Или, в качестве альтернативы, *есть ли обязательство обменять финансовые активы или финансовые обязательства на потенциально невыгодных условиях* (рис. 7.3)?



Рис.7.3. Представление финансовых инструментов

Если да, то инструмент является финансовым обязательством.

Если нет, то инструмент является долевым инструментом.

Однако, *если существует обязательство по предоставлению собственных долевых инструментов, а не денежных средств или другого финансового актива?*

Здесь мы возвращаемся к сложной части определений - сделкам с собственным капиталом.

Сделки с собственным капиталом (долевыми инструментами).

Согласно параграфу IAS 32.16 *долевой инструмент (англ. 'equity instrument')* это:

• **Непроизводный инструмент (англ. 'non-derivative')**, который означает отсутствие у эмитента предусмотренных договором обязанностей по передаче переменного количества собственных долевых инструментов, или

• **Производный инструмент (англ. 'derivative')**, расчеты по которому эмитент может осуществить только путем обмена фиксированной суммы денежных средств или другого финансового актива на фиксированную сумму своих собственных долевых инструментов.

Для простоты сформулируем две самые важные вещи, на которые следует обратить внимание:

1. Долевые инструменты принадлежат кому-либо или выпущены кем-то еще?
2. Является ли передаваемая сумма или сумма обмена фиксированной или переменной?

Приведем несколько примеров:

1. Вы продаете опцион на покупку 100 акций Apple своему другу.

Это финансовое обязательство, потому что акции не являются вашими собственными акциями. Они принадлежат кому-то другому (в данном случае Apple).

2. Вы продаете опцион на покупку ваших собственных акций на общую сумму 100 д.е. вашему другу.

Это также финансовое обязательство, потому что, хотя акции принадлежат вам, их количество варьируется.

Почему?

Потому что точное количество акций будет зависеть от текущей цены акции при их передаче.

Вы рассчитаете его как 100, деленное на рыночную цену 1 акции.

3. Вы продаете опцион на покупку 100 собственных акций своему другу.

Это долевой инструмент, потому что акции ваши и их количество фиксированное – 100 штук.

Составные финансовые инструменты. Некоторые финансовые инструменты включают как *компонент финансового обязательства*, так и *компонент долевого инструмента.*

Например, конвертируемая облигация, которая означает, что эмитент выпускает облигацию для держателя, и у держателя есть опцион на то, чтобы эмитент погасил облигацию некоторым количеством собственных обыкновенных акций эмитента, вместо погашения денежными средствами. (рис.7.4).

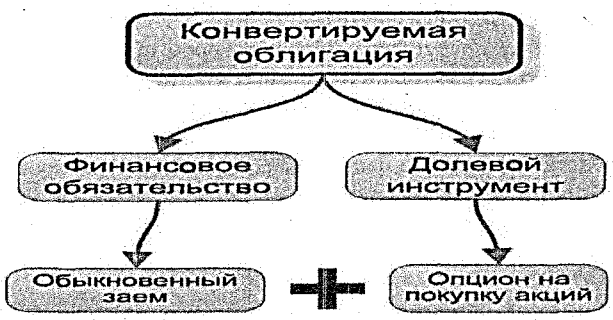

Рис. 7.4. Что такое конвертируемая облигация?

В данном случае есть два компонента:

- Финансовое обязательство: **заем**, потому что эмитент обязан погасить заем за счет денежных средств; а также
- Долевой инструмент: **колл-опцион** на продажу держателю некоторого количества обыкновенных акций.

В этом случае эмитент должен классифицировать и представлять в отчетности эти два компонента отдельно:

- Компонент займа представляется как финансовое обязательство, и
- Компонент колл-опциона[36] представляется как долевой инструмент.

Собственные выкупленные акции.

Собственные выкупленные акции или казначейские акции (англ. «treasury shares»)[37] – это термин, используемый МСФО (IAS) 32 для собственных акций.

Если вы приобретаете собственные акции, вам нужно вычесть их из долевых инструментов и НЕ признавать их в качестве финансовых активов.

Взаимозачет финансового актива и финансового обязательства.

Взаимозачет (англ. «offsetting») означает представление финансового актива и финансового обязательства в виде *единой чистой суммы (нетто-величины)* в отчете о финансовом положении.

Параграф IAS 32.42 устанавливает следующие правила для тех ситуаций, когда вы должны зачесть финансовый актив и финансовое обязательство:

- Если у вас есть юридически закрепленное право на зачет признанных сумм, и
- Вы намереваетесь или произвести расчеты на нетто-основе или реализовать актив и исполнить обязательство одновременно.

Взаимозачет финансового актива и финансового обязательства = представление Обязательства и Актива как 1 единой нетто-суммы

[36] См. более подробно: IAS 32

[37] см. параграф 33

Небольшой пример, иллюстрирующий взаимозачет обязательств и активов:

Представьте, что вы управляете супермаркетом и покупаете товары у местного производителя.

Вы приобрели некоторые товары и у вас появились обязательства в размере 1 000 д.е.

Но вы взяли с вашего поставщика плату за продвижение его продукции в размере 50 д.е., поскольку вы распространяете рекламные листовки с его продукцией.

Таким образом, вместе с обязательствами у вас образовалась дебиторская задолженность в размере 50 д.е.

Вы можете представить эти две статьи как чистое финансовое обязательство в размере 950 д.е., если для этого нет юридических ограничений, и если вы предусмотрели в договоре с поставщиком, что будете осуществлять расчеты на нетто основе.

МСФО (IAS) 32 также регулирует другие вопросы, такие как финансовые инструменты с правом обратной продажи (англ. «puttable financial instruments»), классификация выпущенных прав, классификация финансовых инструментов, зависящих от обстоятельств условия расчетов и другие.

7.2. Содержание и применение стандарта МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»

В октябре 1984 года выпущен Проект стандарта №E26 «Учет инвестиций», в марте 1986 года выпущен IAS 25 «Учёт инвестиций», который стал действовать с 1.01.1987 года. В сентябре 1991 года вышел Проект стандарта №E40 «Финансовые инструменты», а в январе 1994 года был модифицирован в Проект стандарта №E48, из которого в июне 1995 года был выпущен стандарт IAS 32. В марте 1997 года выпущен Дискуссионный документ «Учёт финансовых активов и финансовых обязательств», на основании которого возник Проект стандарта № 62 «Финансовые инструменты: признание и оценка», комментарии по которому собирались до 30 сентября 1998 года.

МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» (1998) выпущен в декабре 1998 года и начал действовать с 01.01.2001 года. В апреле 2000 года IAS 25 был заменён на IAS 40 «Инвестиционная недвижимость», который стал действовать с 01.01.2001 года. В октябре 2000 года были приняты поправки к IAS 39, которые стали действовать с 01.01.2001 года, а 17 декабря 2003 вышел стандарт IAS 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» (2004), который начал действовать с 01.01.2005 года, но 31 марта 2004 года стандарт был ещё дополнен хеджированием, а 17 декабря 2004 года дополнен признанием первоначального убытка и прибыли. Поправки от 14 апреля 2005 года по хеджированию внутригрупповых сделок, поправки от 15 июня 2005 года

по оценке справедливой стоимости, поправки от 18 августа 2005 года по договорам финансовой гарантии стали действовать с 01.01.2006 года[38].

12 ноября 2009 года выпущенный стандарт IFRS 9 заменил в IAS 39[39] классификацию и оценку финансовых активов, а 28 октября 2010 года заменил требования для прекращения признания финансовых активов и обязательств, которые должны были действовать с 01.01.2013 года, но были задержаны и отменены. 27 июня 2013 года вышла новая редакция производных инструментов и продления учёта хеджирования, которая стала действовать с 01.01.2014 года. 24 июля 2014 года вышедший стандарт IFRS 9 «Финансовые инструменты» заменил IAS 39 в отношении классификации и оценки, обесценения, учёта хеджирования и прекращения признания и вступит в силу с 01.01.2018 года[40].

В ноябре 2009 года Правление КМСФО опубликовало результаты первой части трехэтапного проекта по замене МСФО (IAS) 39 новым стандартом МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты». Данная первая часть посвящена классификации и оценке финансовых активов и финансовых обязательств.

В декабре 2011 года Правление внесло изменения в МСФО (IFRS) 9 и изменило дату обязательного применения стандарта для годовых отчетных периодов, начинающихся с 1 января 2013 года, на 1 января 2015 года или после этой даты. Однако в июле 2013 года Правление приняло предварительное решение о последующей отсрочке обязательного применения МСФО (IFRS) 9 и о том, что дата обязательного применения стандарта должна остаться открытой до завершения работы над требованиями по обесценению, классификации и оценке.

Досрочное применение МСФО (IFRS) 9 по-прежнему разрешается. Применение МСФО (IFRS) 9 в ЕС еще не утверждено. Правление также внесло изменения в положения переходного периода, предоставив освобождение от пересчета сравнительной информации и введя новые требования к раскрытию информации, что поможет пользователям финансовой отчетности понять последствия перехода на модель классификации и оценки в соответствии с МСФО (IFRS) 9.

МСФО (IFRS) 9 заменяет множественные модели классификации и оценки финансовых активов, предусмотренные в МСФО (IAS) 39, единой моделью, имеющей только две классификационные категории: амортизированную стоимость и справедливую стоимость. Классификация согласно МСФО (IFRS) 9 определяется бизнес-моделью, принятой предприятием для управления финансовыми активами, и договорными характеристиками финансовых активов.

Финансовый актив оценивается по амортизированной стоимости при соблюдении двух условий:

- цель бизнес-модели заключается в удерживании финансового актива для получения предусмотренных договором потоков денежных средств;

---

[38] Deloitte. IAS 39 — Financial Instruments: Recognition and Measurement.

[39] TACIS. Пособие по МСФО(IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка». – 2012. – С. 7-8.

[40] Deloitte. МСФО в кармане 2016. — 2016. – С. 125.

• предусмотренные договором потоки денежных средств представляют собой исключительно платежи основной суммы долга и процентов.

Новый стандарт отменяет требование о выделении встроенных производных инструментов из финансовых активов. Стандарт требует классифицировать гибридный (сложный) договор как единое целое либо по амортизированной стоимости, либо по справедливой стоимости, если предусмотренные договором потоки денежных средств не представляют собой исключительно платежи основной суммы долга и процентов. Два из трех существующих критериев оценки по справедливой стоимости перестают применяться в соответствии с МСФО (IFRS) 9, поскольку бизнес-модель, основанная на справедливой стоимости, предполагает учет по справедливой стоимости, а гибридные договоры, которые не отвечают критериям предусмотренных договором потоков денежных средств, в их полном объеме классифицируются как отражаемые по справедливой стоимости.

Оставшееся условие выбора учета по справедливой стоимости, предусмотренное в МСФО (IAS) 39, переносится в новый стандарт – это означает, что руководство по-прежнему может классифицировать финансовый актив при первоначальном признании как отражаемый по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, если это значительно уменьшает число несоответствий в учете. Отнесение активов к категории финансовых активов, оцениваемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, сохранит за собой безотзывный характер.

МСФО (IFRS) 9 запрещает реклассификацию из одной категории в другую, за исключением редких случаев изменения бизнес-модели предприятия.

Существует особое руководство для связанных договорными отношениями инструментов, которые уравновешивают кредитный риск, что часто встречается в случае инвестиционных траншей при секьюритизации.

Принципы классификации МСФО (IFRS) 9 предполагают, что все долевые инвестиции должны оцениваться по справедливой стоимости. Однако руководство вправе принять решение об отражении реализованных и нереализованных прибылей и убытков, полученных в результате изменений справедливой стоимости долевых инструментов, кроме предназначенных для торговли, в составе прочего совокупного дохода. МСФО (IFRS) 9 отменяет возможность учета по себестоимости некотируемых акций и производных от них финансовых инструментов, но предоставляет руководство в отношении случаев, когда себестоимость может рассматриваться как приемлемая оценка справедливой стоимости.

Классификация и оценка финансовых обязательств в соответствии с МСФО (IFRS) 9 не изменились по сравнению с МСФО (IAS) 39, за исключением случаев, когда предприятие принимает решение об оценке обязательства по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка. Для таких обязательств изменения справедливой стоимости, связанные

с изменением уровня собственного кредитного риска, отдельно отражаются в составе прочего совокупного дохода.

Суммы в составе прочего совокупного дохода, относящиеся к собственному кредитному риску, не переносятся в отчет о прибылях и убытках даже в случае прекращения признания обязательства и реализации соответствующих сумм. Однако данный стандарт разрешает переносы внутри капитала.

Как и ранее, в тех случаях, когда производные финансовые инструменты, встроенные в финансовые обязательства, не находятся в тесной связи с основным договором, предприятия должны будут их выделять и учитывать отдельно от основного договора.

Основы IFRS 9 «Финансовые инструменты»

Новый стандарт по учету финансовых инструментов заменил IAS 39 в январе 2018 года. Он внес значительные изменения в действовавшие до этого правила. Рассмотрим основные изменения и положения IFRS 9, а также вопросы, связанные с переходом на стандарт.

IFRS 9 действует в большинстве юрисдикций. Даже рынок капитала США также принимает отчетность по МСФО для иностранных компаний. Стандарт IFRS 9 чрезвычайно повлиял на финансовые учреждения, но не только на них. Многие правила IFRS 9 влияют также на торговые компании, лизинговые компании и многие другие предприятия.

Рассмотрим:

- Наиболее значительные недостатки старого стандарта МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»,
- Основные изменения, внесенные в МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»,
- Сложности перехода на IFRS 9.
- Основные положения IFRS 9.

Слабые стороны МСФО (IAS) 39.

Во время и после глобального финансового кризиса 2008 года МСФО (IAS) 39 подвергался яростной критике за свои недостатки.

Основные критические аргументы:

1. Несогласованная классификация.

Логика классификации IAS 39 плохо согласована, ее трудно понять и реализовать. Например, категория кредитов и дебиторской задолженности определяется юридической формой, а категория финансовых активов *«имеющихся в наличии для продажи» (available for sale или AFS)* классифицируется по намерению и способности владельца и, наконец, категория *«удерживаемые до погашения» (held to maturity или HTM)* определяется всеми вышеперечисленными факторами.

Кроме того, у AFS есть два подтипа: долговые инструменты и долевые инструменты.

2. Недостаточное и несвоевременное резервирование. В соответствии с моделью понесенных убытков, предусмотренной МСФО (IAS) 39, резервы кредитных убытков были «слишком маленькими и слишком запоздавшими».

Это означает, что недостаточные резервы не позволили своевременно отразить ускоренное ухудшение кредитов во время глобального финансового кризиса 2008 года.

Кроме того, в AFS разные критерии убытков по кредитам для кредитов и дебиторской задолженности.

3. Учет хеджирования. Было трудно соблюдать принципы учета хеджирования (согласно IAS 39) из-за их жестких требований. Например, коэффициент эффективности хеджирования должен находиться в пределах 80% -125%, что очень сложно контролировать и проверять.

Кроме того, если отчитывающаяся компания не может выполнить эти ограничения, они должны подготовить другой набор раскрытий для отражения результатов хеджирования, а не включать деятельность по управлению рисками в финансовую отчетность.

Ключевые изменения, внесенные в IFRS 9.

Кратко перечислим основные изменения в учете финансовых инструментов:

1. Классификация и оценка. IFRS 9 разработан с более последовательной логикой для классификации и оценки финансовых активов.

Финансовые активы распределены на группы:

- **FVPL /** Справедливая стоимость через прибыль и убыток (англ. «fair value through profit or loss»),
- **FVOCI /** Справедливая стоимость через прочий совокупный доход (англ. «fair value through other comprehensive income») для долевых и долговых инструментов и
- **AMC /** Амортизированная стоимость (англ. «Amortized cost»).

Эти категории определяются типами договорных денежных потоков, бизнес-моделью и статусом определения справедливой стоимости.

2. Модель ожидаемых кредитных убытков. Хотя классификация и оценка являются очень важной основой, наиболее значительным изменением является обесценение финансовых активов. Трехступенчатая модель ECL (ожидаемых кредитных убытков) с перспективным подходом заменила модель понесенных убытков, которая в значительной степени зависела от исторической информации.

Модель ECL более соответствует экономической стоимости финансового актива и более актуальна в период экономического спада.

Тем не менее, трехступенчатое признание кредитных убытков, требует передовых навыков моделирования и высокого качества данных, и поэтому оказалась достаточно сложно и дорогой задачей для большинства банков и финансовых организаций.

По прогнозам, модель ожидаемых кредитных убытков в перспективе приведет к значительным сокращениям и колебаниям прибыли банков.

3. Учет хеджирования. Учет хеджирования более тесно связан с деятельностью по управлению рисками более гибкими способами.

Изменения заключаются в определении и требованиях к установлению связи хеджирования, объему инструментов хеджирования и хеджируемых рисков.

Учет хеджирования не может создать какую-либо реальную экономическую стоимость сам по себе, поэтому его цель - компенсировать колебания чистой прибыли или другого совокупного дохода путем учета противоположных изменений в инструменте хеджирования и хеджируемых воздействий в тот же период.

В соответствии с IFRS 9 экономические связи между инструментом хеджирования и объектом хеджирования становятся наиболее значимыми критериями.

Кроме того, некоторые издержки на инструмент хеджирования, непосредственно связанные с периодами хеджирования, могут амортизироваться равномерно, а не списываться на прибыль в самом начале.

Область применения IFRS 9 и влияние на другие стандарты.

Помимо IFRS 9, существуют также некоторые другие стандарты, которые предписывают определение, оценку и представление в отчетности финансовых инструментов и инструментов хеджирования, такие как:

- IAS 32 «Финансовые инструменты: представление» - для определения финансовых активов и обязательств,
- IFRS 13 «Оценка справедливой стоимости» и
- IFRS 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации».

Классификация и оценка финансовой аренды исключена из IFRS 9, поскольку в дальнейшем она будет регулироваться стандартом IFRS 16 «Аренда».

Однако обесценение дебиторской задолженности по финансовой аренде относится к модели ожидаемого кредитного убытка по IFRS 9.

Кроме того, учет хеджирования, вероятно, имеет самую широкую сферу действия, поскольку он применим к нефинансовым активам или обязательствам в качестве объекта хеджирования.

В целом, наиболее значительные изменения в учете финансового инструмента относятся к оценке и обесценению финансовых активов.

Сложности перехода на IFRS 9.

МСФО (IFRS) 9 касается финансового учета, управления рисками, отчетности перед регуляторами и управления капиталом, что означает сильное влияние на корпоративное управление и управление кредитными и рыночными рисками.

Поэтому гибкая комбинация системы учета и системы управления рисками должна быть прочной основой для полного перехода на этот стандарт.

Согласно опросу Deloitte, переход на IFRS 9 занимает около трех лет и дополнительно увеличивает резервы убытков более чем на 50%.

Британская ассоциация банкиров также заявила, что внедрение IFRS 9 представляет собой сложный процесс, сопоставимый с первоначальным принятием МСФО и уступающим по сложности только Базелю II.

Основными проблемами перехода являются:

- Модернизация системы ведения бизнеса и бухгалтерского учета,
- Внедрение модели ECL,
- Управление колебаниями прибыли и KPI (ключевыми показателями эффективности),
- Согласование финансовой отчетности с режимом Basel III и
- Согласование учета хеджирования с деятельностью по управлению рисками.

Реорганизация бухгалтерского процесса. Некоторые новые профессиональные суждения, требуемые IFRS 9, такие как договорной денежный поток, бизнес-модель и значительное увеличение кредитного риска, могут выходить за рамки возможностей обычных бухгалтеров. Таким образом, рабочий процесс может нуждаться в модификации с помощью других отделов.

Возможные значительные колебания чистой прибыли, KPI и цен на акции отчитывающейся организации могут привести к последующим негативным отзывам о компании и огромному давлению на управленческую команду.

Таким образом, создание модели ECL с гибкой системой настройки для достижения приемлемых и хорошо управляемых результатов обесценения является ключом к успеху.

Согласование с Basel III и управление рисками. Несмотря на непрерывную связь между IASB и BCBS (Базельский комитет по банковскому надзору), между этими двумя системами все еще существуют пробелы, особенно в случае с убытком от обесценения.

Поэтому, возможные несоответствия между бухгалтерским учетом и управлением капиталом могут требовать согласования.

Отчитывающейся компании необходимо совершенствовать процедуры отслеживания, идентификации и оценки кредитного и рыночного риска в качестве надежной основы учета ECL и хеджирования.

Основные положения IFRS 9. Не вдаваясь в подробности, рассмотрим основные требования IFRS 9.

МСФО (IFRS) 9 устанавливает принципы составления финансовой отчетности по финансовым активам и финансовым обязательствам.

Обратите внимание на то, что IFRS 9:

- не определяет финансовые инструменты. Определение финансовых инструментов приведено в МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление».
- не распространяется собственные (эмитированные) долевые инструменты, такими как собственные акции компании, варранты и опционы на акции и т.д.
- распространяется на долевые инструменты других компаний, поскольку они представляют собой финансовые активы с точки зрения компании-субъекта.

• не рассматривает инвестиции в дочерние компании, ассоциированные компании и совместные предприятия (это попадает в сферу действия IFRS 10, IAS 28 и связанных с ними стандартов).

Когда признавать финансовый инструмент?

Компания должна признать финансовый актив или финансовое обязательство в отчете о финансовом положении, когда она становится стороной по договору, определяющему условия соответствующего инструмента.

В отличие от других стандартов МСФО, в которых основное внимание уделяется будущим экономическим выгодам, IFRS 9 больше опирается на договор.

Когда прекратить признание финансового инструмента?

Другими словами, когда необходимо удалить финансовый инструмент из вашей финансовой отчетности?

IFRS 9 рассматривает прекращение признания финансовых активов ином образом, чем прекращение признания финансовых обязательств.

Прекращение признания финансовых активов.

В то время как признать финансовый актив очень легко, в некоторых случаях прекратить признание может быть очень сложно.

IFRS 9 очень «дотошен» в этом вопросе, и причина заключается в том, чтобы **запретить компаниям избавляться от токсичных активов**.

Прежде чем принимать решение о прекращении признания, вам необходимо определить, с чем вы имеете дело:

• **С целым** финансовым активом (или группой аналогичных финансовых активов) или

• **Частью** финансового актива (или частью группы аналогичных финансовых активов), отвечающей определенным условиям.

После того, как вы определяете, признание ЧЕГО именно вы хотите прекратить, вам необходимо прекратить признание актива только в том случае, если:

• Истекает срок действия договорных прав на денежные потоки от финансового актива - это простой и понятный вариант; или

• Компания передает финансовый актив, и передача прав соответствует требованиям прекращения признания – это сложнее.

Передача финансовых активов рассматривается в стандарте более подробно и если суммировать, вам необходимо выполнить следующие шаги:

• Решить, был ли передан актив (или его часть) или нет,

• Определить, были ли переданы риски и выгоды от финансового актива.

• Если вы не сохранили и не передали практически все риски и выгоды от актива, вам необходимо оценить, сохранили ли вы контроль над активом или нет.

МСФО (IFRS) 9 суммирует шаги прекращения признания в простом дереве решений.

Прекращение признания финансового обязательства.

Компания прекращает признание финансового обязательства, когда оно погашено.

Это происходит, когда обязательство, указанное в договоре, погашается, аннулируется или истекает.

Классификация финансовых инструментов.

Как классифицировать финансовые активы?

МСФО (IFRS) 9 классифицирует финансовые активы на основе двух характеристик:

1. Тест бизнес-модели.

Какова цель удерживания финансовых активов? Получение денежных потоков, предусмотренных договором? Продажа актива?

2. Проверка характеристик денежных потоков по договору.

Являются ли денежные потоки от финансовых активов в указанные даты исключительно выплатой основной суммы и процентов (SPPI-тест) по непогашенной части долга? Или в них есть что-то еще?

На основе этих двух тестов финансовые активы могут быть классифицированы в следующих категориях:

1. По амортизированной стоимости. Финансовый актив относится к этой категории, если выполнены оба следующих условия:

- Выполнен тест бизнес-модели, т. е. финансовые активы предназначены только для получения денежных потоков по договору (не для их продажи), и
- Выполнен SPPI-тест, то есть денежные потоки от актива представляют собой только выплаты основного долга и процентов.

Примеры: долговые ценные бумаги, дебиторская задолженность, кредиты.

2. По справедливой стоимости через прочий совокупный доход (FVOCI). Здесь есть две подкатегории:

2.1. Если финансовый актив соответствует критерию характеристик денежных потоков по договору (например, только долговые активы), а бизнес-модель предназначена для получения денежных потоков по договору и ПРОДАЖИ финансовых активов, тогда такой актив обязательно относится к этой категории (если не выбран вариант FVTPL, см. ниже).

2.2. Вы можете добровольно выбрать оценку некоторых долевых инструментов в FVOCI. Это безотзывный выбор при первоначальном признании.

3. По справедливой стоимости через прибыль или убыток (FVTPL). Все прочие финансовые активы относятся к этой категории.

Производные финансовые активы автоматически классифицируются по FVTPL.

Более того, независимо от указанных выше 2 категорий, вы можете принять решение о классификации финансового актива как FVTPL при его первоначальном признании.

Следующая схема 7.1. объясняет это:

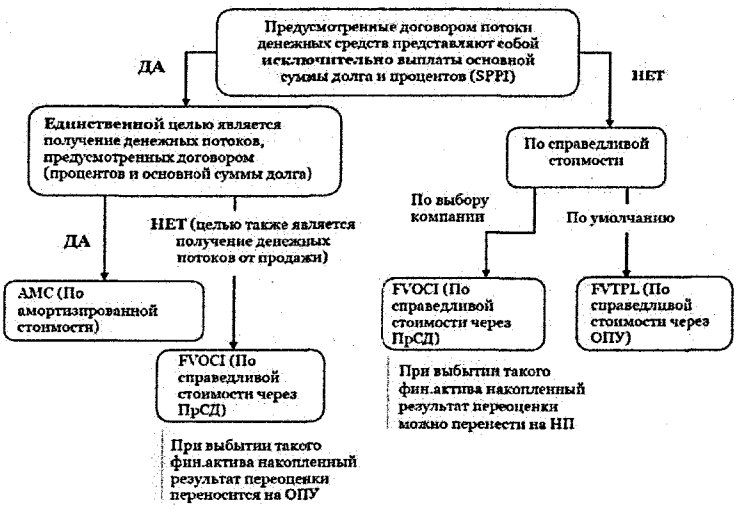

Рис. 7.5. Классификация финансовых активов

Как классифицировать финансовые обязательства?

МСФО (IFRS) 9 классифицирует финансовые обязательства следующим образом:

• **Финансовые обязательства, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток**: эти финансовые обязательства впоследствии оцениваются по справедливой стоимости, и к этой категории относятся все деривативы.

• **Прочие финансовые обязательства, оцениваемые по амортизированной стоимости** с использованием метода эффективной процентной ставки.

В IFRS 9 отдельно упоминаются некоторые другие виды финансовых обязательств, оцениваемые иным способом, например, договора финансовых гарантий и обязательства по предоставлению кредита по ставке ниже рыночной. Но здесь мы рассмотрим две основные категории.

Как оценивать финансовые инструменты?

Первоначальная оценка.

Финансовый актив или финансовое обязательство первоначально оцениваются по:

• **Справедливой стоимости**: все финансовые инструменты, учитываемые по FVTPL;

• **Справедливой стоимости плюс затраты по сделке**: все прочие финансовые инструменты (по амортизированной стоимости или по FVOCI).

Последующая оценка. Последующая оценка зависит от категории финансового инструмента, и она соответствует названию категории:

- Финансовые активы впоследствии оцениваются как по справедливой стоимости, так и по амортизированной стоимости;
- Финансовые обязательства оцениваются по амортизированной стоимости, если не применяется метод справедливой стоимости.

Обесценение финансовых активов. Это самая важная часть, даже для тех, кто «не имеет финансовых инструментов в своей финансовой отчетности».

Почему?

Потому что, упоминалось выше, даже дебиторская задолженность торговой компании - это тоже финансовые инструменты. Также это важно для тех, кто учитывает резерв по сомнительным долгам.

По терминологии IFRS 9 «резерв по сомнительным долгам» - это *обесценение финансовых активов (англ. 'impairment of financial assets')* или *оценочный резерв под убытки (англ. 'loss allowance')*.

Новые правила об обесценении финансовых активов были добавлены только в июле 2014 года.

Правила обесценения НЕ влияют на все финансовые активы. Например, акции и другие долевые инструменты исключаются, поскольку их потенциальное обесценение учитывается при переоценке этих инвестиций до их справедливой стоимости.

IFRS 9 требует, чтобы компании оценивали и учитывали ожидаемые кредитные убытки по всем соответствующим финансовым активам (в основном, это долговые ценные бумаги, дебиторская задолженность, включая дебиторскую задолженность по аренде, активы по договорам в соответствии с IFRS 15, займы), начиная с момента первичного приобретения финансового инструмента.

При оценке ожидаемых кредитных убытков (ECL) компаниям необходимо будет использовать всю имеющуюся у них соответствующую информацию (без неоправданных затрат или усилий).

МСФО (IFRS) 9 предлагает два подхода:

1. Общая модель для оценки резерва под убытки:

Этот подход признает убыток в зависимости от стадии (этапа), на которой находится финансовый актив. Есть три этапа:

- Этап 1 – *Надежные активы*: Резервы под убытки признаются в размере 12-месячного ECL;
- Этап 2 – *Финансовые активы со значительно повышенным кредитным риском*: Резерв под убытки признается в полном объеме (за весь срок действия финансового инструмента), и
- Этап 3 – *Обесценившиеся финансовые активы*: Резервы под убытки признается полностью (за весь срок действия финансового инструмента), а процентная выручка по этому инструменту признается на основе амортизированной стоимости.

2. Упрощенная модель. Вам не нужно определять стадию финансового актива, поскольку резерв под убыток всегда признается полностью - за весь срок действия финансового инструмента.

Встроенные производные инструменты.

Встроенный производный инструмент (англ. «embedded derivative») представляет собой просто компонент гибридного (составного) инструмента, который также включает в себя основной непроизводный договор.

Учет встроенных производных инструментов зависит от того, что представляет собой основной договор. Если основной договор представляет собой:

- финансовый актив в рамках IFRS 9, то весь гибридный контракт оценивается как один актив и не разделяется.
- финансовое обязательство в рамках IFRS 9 или договор, выходящий за рамки IFRS 9 (например, договор на обслуживание, договор аренды и т.д.), вы должны разделить его при выполнении необходимых условий.

Разделение означает, что вы учитываете встроенные деривативы отдельно в соответствии с IFRS 9, а основной договор – в соответствии с другим соответствующим стандартом.

Если компания не в состоянии это сделать, то весь договор должен учитываться как финансовый инструмент, оцениваемый по FVTPL.

IFRS 9 – Что такое финансовый инструмент?

Многие бухгалтеры и финансовые директора применяют новый стандарт МСФО (IFRS) 9, который достаточно сложен и о котором ведется много дискуссий. Но не у всех есть четкое представление о том, что такое финансовый инструмент.

В большинстве случаев составляющие хозяйственных операций можно идентифицировать однозначно - да или нет.

Но некоторые операции требуют от бухгалтера тщательного изучения условий договора, чтобы заключить, имеет ли он или она дело с финансовыми инструментами, к которым применимы правила *МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»*.

Далее мы попробуем объяснить:

- Что такое финансовые инструменты (с несколькими примерами);
- Основные особенности финансовых инструментов;
- В каких случаях применяется МСФО (IFRS) 9 и где он не применяется.

Прежде чем разбираться, что такое финансовый инструмент, следует отметить, что определение финансового инструментв содержится в МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации»:

***Финансовый инструмент** - это договор, в результате которого возникает финансовый актив у одной организации и финансовое обязательство или долевой инструмент – у другой.*

Несмотря на четкое определение в МСФО (IAS) 32, их по-прежнему довольно сложно применять МСФО (IFRS) 9 в различных ситуациях.

Например, в учете очень сложно отличить бессрочные облигации от привилегированных акций, что впоследствии приводит к совершенно различным методам учета.

Итак, что это?

Финансовый инструмент[41] ***(англ. «financial instrument»)*** *– это договор, в результате которого возникает финансовый актив у одной организации и финансовое обязательство или долевой инструмент – у другой.*

Обратите внимание, что в отличие от других активов или обязательств, финансовые инструменты возникают из ДОГОВОРА (англ. «contract») (рис.7.5).

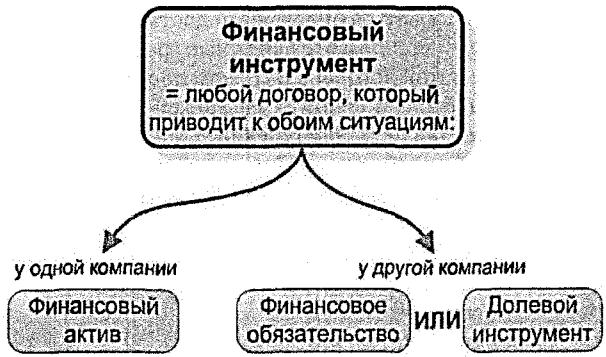

Рис.7.6. Что такое финансовый инструмент по IAS 32?

Долевой инструмент в данном контексте – это инвестиции **в другую компанию**, поэтому из этого определения **исключаются собственные акции**, а также доли в совместном предприятии или в дочерней компании.

Таким образом, финансовый инструмент представляет собой связующее звено между активами или правами компании с одной стороны, а также обязательствами или долевым инструментами другой компании с другой стороны.

Что такое финансовый актив?

Финансовые активы это:

- Денежные средства,
- Долевые инструменты другой компании (например, акции),
- Предусмотренное договором право:
- Получать денежные средства или финансовые активы другой компании (например, дебиторскую задолженность);
- Обмениваться финансовыми активами или финансовыми обязательствами с другими компаниями на потенциально выгодных условиях (например, форвардный контракт в иностранной валюте с положительным финансовым результатом, т.е. производный актив).

[41] см. параграф IAS 32:11

• Договор с переменным количеством собственных долевых инструментов (очень упрощенно). Если он заключен с фиксированным количеством собственных долевых инструментов, то это будет долевой инструмент, а не финансовый актив.

Обратите внимание, что договорные права на получение актива, отличные от денежных средств или финансового актива другой компании, НЕ являются финансовым инструментом.

Пример: это финансовый инструмент или нет?

Представьте, что вы заказали бочки с бензином с доставкой через 3 месяца по рыночной цене, действующей на момент поставки. У вас есть 2 варианта:

• Вы можете воспользоваться оплаченной доставкой;

• Вместо доставки вы принимаете денежные средства (получаете разницу в рыночных ценах между датой договора и сроком доставки).

Если вы намерены воспользоваться доставкой, то это НЕ финансовый инструмент (если у вас нет прецедентов подобных договоров, урегулированных денежной оплатой). Это обычный торговый договор, поскольку вы НЕ получаете по нему денежные средства или финансовый актив другой компании.

Но если вы намерены получить денежную оплату, то мы получаем финансовый инструмент, и вам нужно признать производный актив.

Что такое финансовые обязательства?

Финансовое обязательство это:

• Договорная обязанность:

• Передать денежные средства или другой финансовый актив другой компании (например, заем) или

• Обменять финансовые активы или финансовые обязательства (кроме собственного капитала компании) на потенциально невыгодных условиях.

• Договор с переменным количеством собственных долевых инструментов (очень упрощенно). Если он заключен с фиксированным количеством собственных долевых инструментов, то это будет долевой инструмент, а не финансовое обязательство.

Почему фиксированное количество собственных долевых инструментов исключается при определении финансовых обязательств?

Вероятно, это связано с тем, что **характер таких сделок очень близок к эмиссии или выкупу акций**.

Пример: это финансовое обязательство или долевой инструмент?

Компания включает в договор 2 варианта продажи собственных акций:

• 1 вариант - акции на общую сумму 1 000 д.е.

• 2 вариант - 100 акций.

Какой из них вариантов будет долевым инструментом?

Очевидно, что 2 вариант, потому что вы предоставляете фиксированное количество собственных акций.

В соответствии с 1 вариантом вы доставляете переменное количество, так фактическое количество будет зависеть от рыночной цены ваших акций на

момент их передачи (1 000 д.е., деленные на цену одной акции). Следовательно, это финансовое обязательство.

Каковы основные особенности финансовых инструментов?

В соответствии с характеристиками рисков и вознаграждений, связанных с финансовыми инструментами, существует три типа:

- **Производные** финансовые инструменты,
- **Долевые** инструменты (например, акции) и
- **Долговые** инструменты (в том числе дебиторская задолженность).

В дополнение к трем основным типам инструментов существуют гибридные или составные финансовые инструменты с более сложными функциями.

Следующая матрица отображает основные характеристики финансовых инструментов в трех измерениях:

- Как определяются права и обязанности,
- Кто признает Активы или Обязательства по каждой категории финансовых инструментов и
- Различные подтипы, доступные для каждой категории.

Категория	Права / Обязанности	Актив / Обязательство	Подтипы
Дериватив	По рынку	Прибыли / убытки	Форварды, фьючерсы, свопы и опционы
Долевой инструмент	Состоятельность (банкротство)	Держатель	Акции
Долговой инструмент	Определенные	Владелец / Получатель	Займы, Облигации

Производные инструменты (деривативы).

Производные инструменты – это договоры с незначительной или нулевой начальной чистой стоимостью и последующими изменениями справедливой стоимости в зависимости от рыночной стоимости основных активов.

Производные инструменты могут быть активом или обязательством в зависимости от того, приносит ли этот актив рыночную прибыль или убыток.

Кроме того, будущая продажа производных финансовых инструментов обычно представляет собой передачу денежных средств или других видов финансовых активов, а не физическую передачу каких-либо ценных бумаг.

Форварды, фьючерсы, свопы и опционы – это четыре основных типа деривативов. Кроме того, существуют экзотические деривативы.

Долевые инструменты.

Долевой инструмент (англ. «equity instrument») *– это договор, подтверждающий право на остаточную долю в активах организации после вычета всех ее обязательств.*

Собственный капитал отражает как права держателей акции, так и ограниченное обязательство эмитента перед заинтересованным сторонам на то, что останется после того, как у из общих активов будут вычтены общие обязательства.

Однако права и ограниченные обязательства применяются только во время процедуры банкротства эмитента. Это означает, что эмитент обыкновенных акций не обязан выплачивать держателю дивиденды в ходе повседневной деятельности.

Владелец долевого инструмента должен учесть его в соответствии с МСФО 9 в качестве финансового актива, в то время как с точки зрения эмитента это – собственный капитал, учет которого выходит за рамки МСФО (IFRS) 9.

Долговые инструменты. Долговые инструменты – это договорные права и обязательства с определенными условиями для суммы и сроков оплаты.

Напомним, что обладатель прав по долговому договору должен учитывать долг в качестве активов; в то время как получатель долга (тот, кто погашает долг) должен учитывать долг в качестве обязательств.

В отличие от акционерного капитала, когда возврат средств необходим только во время процедуры банкротства, долг должен быть оплачен в срок, предусмотренный долговым договором. Как правило, долги представляются в виде депозитов, займов, облигаций, кредиторской и дебиторской задолженности.

Согласно МСФО (IFRS) 9, долги должны быть разделены на категории SPPI (Solely Payments of Principal & Interest) и Non-SPPI.

Проценты по первой категории в основном зависят от срока пользования долгом, кредитного риска и риска ликвидности.

Сфера применения МСФО (IFRS) 9. До сих пор мы обсуждали, что относится к сфере применения МСФО (IFRS) 9.

Теперь попробуем перечислить то, что НЕ входит в сферу применения МСФО (IFRS) 9, и к чему вы должны применить другие стандарты:

- Договор на поставку товаров или услуг, обязательства по которому нельзя погасить деньгами, денежными эквивалентами и финансовыми инструментами.
- Конструктивные обязательства *(т.е. обязательства, обусловленные сложившейся практикой)*, такие как доходы будущих периодов, гарантии или формирование резерва под обесценение; и предусмотренные законом обязательства, такие, как кредиторская задолженность по налогам; которые не являются договорными.
- Особые виды договоров, к которым применяются специальные стандарты. Например, договоры страхования учитываются по МСФО (IFRS) 4 (а в ближайшем будущем - по IFRS 17), аренда - по МСФО (IFRS) 16, расчеты акциями - по МСФО (IFRS) 2, договоры с покупателями - МСФО (IFRS) 15, а резервы - в соответствии с МСФО (IAS) 37.
- Определенные кредитные обязательства и финансовые гарантии, которые не учитываются по FVTPL. Однако потенциальные кредитные убытки зависят от модели ECL, например, финансовая аренда.

Наконец, необходимо подчеркнуть, что даже если вышеуказанные пункты НЕ входят в сферу применения МСФО (IFRS) 9, этот стандарт может все же оказывать определенное влияние на их учет.

Например, вы должны учитывать арендную плату в соответствии с IFRS 16, но любое потенциальное обесценение чистых инвестиций в аренду на счетах арендодателя по-прежнему зависит от модели ожидаемого кредитного убытка по МСФО 9.

7.3. Содержание и применение стандарта МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации»

22 июля 2004 года был опубликован Проект стандарта ED7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации», комментарии по которому собирались до 14 сентября 2009 года, а 18 августа 2005 года стандарт был опубликован, и начал действовать с 01.01.2007 года. 22 мая 2008 года вышла усовершенствованная редакция стандарта с раскрытием информации о доли в совместных компаниях по справедливой стоимости, раскрытие финансовых затрат, и введена с 01.01.2009 года.

Поправка о реклассификации финансовых активов от 13 октября 2008 года начала действовать с 01.07.2009 года. 23 декабря 2008 года опубликован Проект стандарта «Инвестиции в долговые инструменты», комментарии по которому принимались до 15 января 2009 года. 6 мая 2010 года внесены улучшения в стандарт, которые введены в действия 01.01.2011, а также поправки от 25 сентября 2014 года, которые содержат дополнительные разъяснения по договорам обслуживания, правил взаимозачёта, к сокращенной промежуточной финансовой отчётности, которые начали действовать с 01.01.2016 года.

Цель стандарта – установить порядок раскрытия информации, позволяющий оценивать значимость финансовых инструментов для компаний, характер и степень связанных с ними рисков и способ их управления компанией.

Рассмотрим, какие раскрытия требуются в соответствии МСФО (IFRS)7.

Требования IFRS 7 к раскрытию информации о финансовых инструментах актуальны для любых компаний, даже являющихся финансовыми учреждениями. Рассмотрим основные положения этого стандарта.

Представьте ситуацию, характерную для аудита финансовой организации. Вы проверяете отчетность компании среднего размера, предоставляющей потребительские кредиты.

Компании требуется финансовая отчетность по МСФО из-за большого количества займов, полученных от иностранных банков. Обычно эти банки требуют от крупных должников ежегодного предоставления финансовой отчетности.

При поверхностной проверке примечаний к финансовым отчетам на первый взгляд все выглядит чисто и красиво – числа складываются и все сбалансировано.

Но при более пристальном взгляде оказывается, что компания не представила никаких примечаний о финансовых инструментах (*полученных и предоставленные кредитах*), за исключением остатков балансовой стоимости.

Причина такой проблемы отчасти в том, что МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» является слишком сложным и громоздким, и поэтому разработчики стандартов решили установить требования раскрытия в совершенно другом стандарте - *МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации»*.

Фактически, этот стандарт – продолжение IFRS 9.

Рассмотрим, какие раскрытия требуются в соответствии МСФО (IFRS) 7. Эти требования актуальны в том числе для компаний, которые НЕ являются финансовыми учреждениями, поскольку этот стандарт применяется к любым компаниям, удерживающим финансовые инструменты.

Без исключений

Таким образом, даже если у вашей компании есть только торговая дебиторская задолженность и кредиторская задолженность по кредитам, вы должны следить за тем, чтобы в отчетности были сделаны соответствующие раскрытия о финансовых инструментах.

Сфера применения стандарта МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации».

Стандарт МСФО (IFRS) 7 предписывает требования к раскрытию информации для всех юридических лиц, имеющих на балансе финансовые инструменты.

Стандарт был впервые опубликован в 2005 году и заменил собой очень старый стандарт *МСФО (IAS) 30 «Раскрытие информации в финансовой отчетности банков и аналогичных финансовых институтов»*.

Но, хотя МСФО (IAS) 30 применялся только для банков и финансовых учреждений, МСФО (IFRS) 7 применяется ко всем компаниям. Поэтому, даже если вы работаете в торговой компании, и у вас есть некоторые займы и торговая дебиторская задолженность, вы должны быть знакомы с IFRS 7, чтобы знать, что включать в свои примечания к финансовой отчетности.

Есть несколько типов инструментов, на которые МСФО (IFRS) 7 не распространяется, и вы должны раскрывать информацию о них в соответствии с другими стандартами. Это такие инструменты как:

- Доли в дочерних компаниях, совместных предприятиях и ассоциированных компаниях [см. IAS 28];
- Договоры страхования [см. IFRS 4, IFRS 17];
- Планы вознаграждения работников [см. IAS 19];
- Выплаты на основе акций [см. IFRS 2];
- Составные инструменты в соответствии с МСФО (IAS) 32 (здесь исключаются собственные долевые инструменты вашей компании, а не долевые инструменты других компаний, которые являются вашими финансовыми активами).

Какие раскрытия информации требуются в соответствии с МСФО (IFRS) 7?

МСФО (IFRS) 7 требует определенных раскрытий в двух основных областях:

• Существенность финансовых инструментов;

• Характер и степень рисков финансовых инструментов, и способы управления этими рисками.

Существенность финансовых инструментов. Эти раскрытия необходимы для понимания того, являются ли финансовые инструменты значимыми для финансового положения и эффективности компании. Они разделены на несколько подгрупп в соответствии с основными финансовыми отчетами.

Перечислим некоторые из них:

1. Раскрытие информации отчета о финансовом положении:

• Балансовая стоимость финансовых инструментов по перечисленным в стандарте категориям.

• Финансовые активы или финансовые обязательства, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток (FVTPL).

• Инвестиции в долевые инструменты, оцениваемые по справедливой стоимости через прочий совокупный доход(FVOCI).

• Реклассификации.

• Взаимозачеты финансовых активов и финансовых обязательств.

• Обеспечение обязательств.

• Счет учета оценочных резервов по кредитным убыткам.

• Составные финансовые инструменты со встроенными производными инструментами.

• Дефольт финансовых инструментов и нарушение обязательств.

2. Раскрытие информации отчета о совокупном доходе. Необходимо раскрывать данные о доходах, расходах, прибылях или убытках, в основном по следующим статьям:

• Чистые прибыли или убытки по каждой категории финансовых инструментов.

• Общие суммы процентных доходов и расходов.

• Доходы и расходы в виде процентных комиссий и сборов.

• Анализ прибыли или убытка от прекращения признания финансовых активов по амортизированной стоимости.

3. Прочие раскрытия

• Учетная политика.

• Раскрытие учета хеджирования (стратегии управления рисками, эффект от учета хеджирования и т.д.)

• Справедливая стоимость (ее определение; справедливая стоимость финансовых активов и обязательств; разъяснение ситуаций, когда справедливая стоимость не может быть определена).

Вы должны раскрывать большую часть информации, указанной выше, детализируя ее, по крайней мере, по категориям финансовых инструментов.

Характер и уровень рисков финансовых инструментов. Эта часть раскрытий весьма трудоемкая, поскольку она требует дополнительного анализа и работы, особенно для раскрытия рыночного риска.

МСФО (IFRS)7 требует **качественного и количественного раскрытия информации** по трем основным рискам:

- Кредитный риск ('market risk');
- Риск ликвидности ('liquidity risk');

Рыночный риск ('credit risk').

Качественные раскрытия ('qualitative disclosures'):

Здесь вы обычно описываете, как компания подвержена рискам, как возникают риски и как компания управляет этими рисками[42].

Количественные раскрытия ('qualitative disclosures quantitative disclosures'):

Необходимо предоставить сводку количественных данных (цифр) об уровнях риска. Для каждого типа риска вам следует делать:



Рис.7.7 Раскрытие рисков в соответствии с МСФО (IFRS) 7

Раскрытие кредитного риска. Кредитный риск связан с вашими финансовыми активами, и, проще говоря, это *риск того, что вы понесете финансовые убытки из-за того, что контрагент не выполнил свои обязательства.*

Если у вас есть торговая дебиторская задолженность или вы предоставляете кредиты, тогда вы подвергаетесь кредитному риску, и вам следует сосредоточиться на этой части стандарта.

Вы должны раскрыть:

- Методы управления кредитным риском.
- Информацию о суммах, связанных с ожидаемыми кредитными убытками.
- Подверженность кредитному риску.
- Обеспечение и другие повышения кредитного качества, снижающие подверженность кредитному риску.

Вот в таблице 7.1. один из примеров того, как может выглядеть количественное раскрытие кредитного риска для торговой дебиторской задолженности:

[42] см. параграф IFRS 7:33

Таблица 7.1

Сегмент	Анализ сроков погашения торговой дебиторской задолженности				
	Текущая	>30 дней	>60 дней	>90 дней	Итого
Оптовые клиенты					
Ожидаемый коэффициент кредитных убытков	0,05%	1,5%	6%	15%	
Оценочная балансовая стоимость дефолта	53 400	3 700	1240	480	58 820
ECL на весь срок погашения дебиторской задолженности	27	56	74	72	229
Розничные клиенты					
Ожидаемый коэффициент кредитных убытков	0,15%	3,5%	9%	20,00%	
Оценочная балансовая стоимость дефолта	62 800	5 900	2 700	1500	72 900
ECL на весь срок погашения дебиторской задолженности	94	207	243	300	844

Раскрытие риска ликвидности. Риск ликвидности связан финансовыми обязательствами и является своего рода «противоположностью» кредитным рискам. Это *риск того, что ваша компания не сможет погашать свои финансовые обязательства с помощью денежных средств или других финансовых активов.*

Вы должны раскрыть:

- анализ сроков погашения финансовых обязательств (отдельно для непроизводных и производных финансовых рисков);
- как вы управляете риском ликвидности.

Ниже представлена таблица 7.2. количественного раскрытия для риска ликвидности:

Таблица 7.2

Тыс. д.е.	Сроки погашения финансовых обязательств			
	<1 года	1-5 лет	> 5 лет	Всего
Банковские кредиты	3 830	2 570	1200	7600
Кредиторская задолженность	33 200	1600	0	34 800
Производные финансовые обязательства	8 700	3 670	2 900	15 270
Прочие финансовые обязательства	2 500	800	0	3 300
Итого	48 230	8 640	4 100	60 970

Раскрытие рыночного риска. Рыночный риск – это *риск того, что как справедливая стоимость, так и будущие денежные потоки от ваших финансовых активов или финансовых обязательств будут колебаться в связи с изменениями рыночных цен.*

Рыночный риск имеет несколько составляющих, связанных с тем, что вызывает изменение будущих денежных потоков или справедливой стоимости:

• **Валютный риск ('currency risk').** Риск изменения валютного курса вызывает колебания денежных потоков или справедливой стоимости;

• **Риск изменения процентных ставок ('interest rate risk').** Колебания денежных потоков вызваны изменениями процентных ставок;

• **Прочий ценовой риск ('other price risk').** Колебания вызваны изменениями прочих рыночных цен, такими как цены на сырьевые товары, цены на акции и т. д.

Раскрытие информации о рыночном риске является довольно сложным и требует некоторых усилий, потому что необходимо провести анализ чувствительности.

Существует два типа анализа чувствительности, и вы можете выбрать тот, который лучше всего подходит в вашей ситуации:

• *«Базовый» анализ чувствительности.* Здесь необходимо смоделировать изменения определенной переменной (процентной ставки, обменного курса и т. д.) И показать, как эти изменения повлияют на прибыль или убыток и капитал.

• *Анализ рисковой суммы.* Здесь необходимо проанализировать взаимозависимости между переменными, например, между процентными ставками и обменными курсами.

Прочие раскрытия. За исключением двух больших групп раскрытия информации (значимость и характер риска), требуется также раскрытие дополнительной информации:

• Информация о передаче финансовых активов;

• Информация, необходимая при первоначальном применении МСФО (IFRS) 9.

Как представить раскрытие информации?

Как видно из приведенных выше положений, МСФО (IFRS) 7 требует представления значительного объема информации.

Если вы хотите, чтобы раскрытия были полезными для пользователей отчетности, учитывайте следующее:

1. Множество раскрытий требуется в соответствии с классами финансовых инструментов (например, раскрытие кредитного риска или раскрытие информации о риске ликвидности).

Классы не совпадают с категориями финансовых инструментов, и здесь вы должны сгруппировать свои финансовые инструменты в классы согласно вашему мнению о том, что лучше всего подходит пользователям отчетности. Также не следует использовать одни и те же классы для разных рисков.

2. Вы можете объединять раскрытия информации. Таким образом, одно раскрытие может удовлетворить нескольким требованиями.

3. Найдите правильный баланс между уровнем детализации и существенностью.

Удостоверьтесь, что вы включили всю существенную информацию, но опустили чрезмерную информацию о деталях, которые не так существенны. В противном случае пользователи будут сбиты с толку, и раскрытие информации будет бесполезным.

Вопросы для самопроверки

1. Как представлять финансовые инструменты в соответствии с МСФО (IAS) 32?
2. Какова цель МСФО(IAS) 32?
3. Какова цель МСФО 7?
4. Какова цель МСФО 9?
5. Что такое финансовый инструмент?
6. Когда признавать финансовый инструмент?
7. Когда признавать финансовый инструмент?
8. Когда прекратить признание финансового инструмента?

Тесты для самостоятельного контроля

1. Амортизированная стоимость имеет отношение к:

1. Долевым инструментам
2. Долговым инструментам
3. Долевым и долговым инструментам

2. В рамках амортизированной стоимости, что именно амортизируется:

1. Себестоимость

2 Любая скидка или премия.

3. Какую систему оценки следует использовать, чтобы избежать учетного несоответствия:

а. Справедливую стоимость

б. Амортизированную стоимость

4. В определении классификации что является наиболее важным:

а. Характер денежных потоков

б. Бизнес модель

5. При оценке по справедливой стоимости затраты по сделке:

(а) Относятся на расходы

(б) Прибавляются к стоимости инструмента

6. При оценке по амортизированной стоимости затраты по сделке:

(а) Относятся на расходы

(б) Прибавляются к стоимости инструмента

7. По инвестициям в долевые инструменты:

(а) Прибыли и убытки должны признаваться в составе прибыли или убытка

(б) Прибыли и убытки должны признаваться в составе прочего совокупного дохода.

(в) Прибыли и убытки могут признаваться в составе прочего совокупного дохода в случае, если инструмент не является предназначенным для торговли.

8. Себестоимость может быть использована в качестве основы для определения справедливой стоимости не котируемых инструментов:

(а) Верно

(б) Не верно

9. Предприятие может иметь:

(а) Только один портфель финансовых инструментов

(б) Один или более одного портфелей финансовых инструментов

10. Большинство производных инструментов учитывается по:

(а) Справедливой стоимости через прибыль или убыток

(б) Амортизированной стоимости

ГЛАВА 8. СТАНДАРТЫ, ХАРАКТЕРИЗУЮЩИЕ УЧЕТА ОСНОВЫ КОНСОЛИДАЦИИ

8.1. Содержание и применение МСФО (IAS) 28 Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия

Целью стандарта МСФО (IAS) 28 Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия (Investments in Associates and Joint Ventures) является определение правил учета инвестиций в ассоциированные организации и требований по применению метода долевого участия при учете инвестиций в ассоциированные организации и совместные предприятия.

Данный стандарт применяется всеми организациями, которые являются инвесторами, имеющими совместный контроль или значительное влияние по отношению к объекту инвестиций.

Значительное влияние (significant influence) – полномочие принимать участие в принятии решений по финансовой и операционной политике объекта инвестиций, но не контролировать или совместно контролировать эту политику.

Ассоциированная компания (associate) – компания, на деятельность которой инвестор оказывает значительное влияние.

Совместное предпринимательство (joint arrangement) – предпринимательская деятельность, которая контролируется совместно двумя или более сторонами.

Совместный контроль (joint control) – предусмотренное договором разделение контроля над деятельностью, которое имеет место, только когда принятие решений в отношении значимой деятельности требует единогласного согласия сторон, разделяющих контроль.

Совместное предприятие (joint venture) – совместное предпринимательство, которое предполагает наличие у сторон, обладающих совместным контролем над деятельностью, прав на чистые активы деятельности.

Метод по долевому участию (equity method) – метод учета, при котором инвестиции первоначально признаются по первоначальной стоимости, а затем их стоимость корректируется с учетом изменения доли инвестора в чистых активах объекта инвестиций. Прибыль или убыток инвестора включает долю инвестора в прибыли или убытке объекта инвестиций, а прочий совокупный доход инвестора включает долю инвестора в прочем совокупном доходе объекта инвестиций.

Значительное влияние

При владении 20 % или более голосующих акций (прямо или через дочерние компании) считается, что инвестор обладает значительным влиянием при отсутствии убедительных доказательств обратного. Если инвестор владеет менее чем 20 %, то считается, что он не обладает значительным влиянием при

отсутствии убедительных доказательств обратного. Наличие крупного или контрольного пакета акций, принадлежащего другому инвестору, не обязательно исключает наличие у организации значительного влияния.

Существование значительного влияния инвестора обычно подтверждается одним или более из следующих способов:

- представление на совете директоров или равноценном органе объекта инвестиций;
- участие в разработке политик компании, в том числе участие в принятии решений о выплате дивидендов или ином распределении прибыли;
- существенные операции между инвестором и объектом инвестиций;
- обмен руководящим персоналом;
- предоставление важной технической информации.

Наличие и влияние потенциальных прав голоса, которые на текущий момент являются реализуемыми или конвертируемыми, включая потенциальные права голоса других организаций, являются факторами, которые должны учитываться при оценке того, имеет ли организация значительное влияние. Производя такую оценку, организация должна проанализировать все факты и обстоятельства, которые влияют на потенциальные права (за исключением намерений руководства и финансовой возможности реализовать или конвертировать эти потенциальные права).

Организация утрачивает значительное влияние над деятельностью объекта инвестиций при утрате права участвовать в принятии решений по вопросам финансовой и операционной политики этого объекта инвестиций. Утрата значительного влияния может сопровождаться или не сопровождаться изменением абсолютных или относительных долей участия.

Метод долевого участия

Основной принцип. По методу учета по долевому участию при первоначальном признании инвестиции в ассоциированную организацию или совместное предприятие признаются по первоначальной стоимости, и впоследствии их балансовая стоимость увеличивается или уменьшается за счет признания доли инвестора в прибыли или убытке объекта инвестиций после даты приобретения.

Выплаты дивидендов и другие поправки балансовой стоимости. Доля инвестора в прибыли или убытке объекта инвестиций признается в составе прибыли или убытка инвестора. Средства, полученные от объекта инвестиций в результате распределения прибыли, уменьшают балансовую стоимость инвестиций. Корректировки балансовой стоимости могут потребоваться для отражения изменений в пропорциональной доле участия инвестора в объекте инвестиций, возникающих в связи с изменениями в прочем совокупном доходе объекта инвестиций (например, в связи с переоценкой основных средств или накопленными курсовыми разницами от пересчета валют).

Потенциальные права голоса. Хотя потенциальные права голоса и рассматривают при принятии решения о существовании значительного влияния, доля инвестора в ассоциированной организации или совместном предприятии

определяется исключительно на основе существующих долей владения и не отражает возможную реализацию или конвертацию потенциальных прав голоса и прочих производных инструментов.

Взаимодействие с МСФО (IFRS) 9. МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» не применяется к доле участия в ассоциированных организациях и совместных предприятиях, которая учитывается с использованием метода долевого участия. Организация применяет МСФО (IFRS) 9, включая требования по учету обесценения, к долгосрочным вложениям, которые, в сущности, составляют часть чистой инвестиции в ассоциированную организацию или совместное предприятие и к которым не применяется метод долевого участия. Инструменты с потенциальными правами голоса в ассоциированной организации или совместном предприятии учитываются в соответствии с МСФО (IFRS) 9, если только они на текущий момент по существу не дают доступ к доходам, связанным с долей владения в ассоциированной организации или совместном предприятии.

Классификация в качестве внеоборотного актива. Инвестиции в ассоциированную организацию или совместное предприятие обычно классифицируются как внеоборотные активы, если только они не классифицируются как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность».

Применение метода долевого участия. Основной принцип. Организация с совместным контролем или значительным влиянием над объектом инвестиций должна учитывать свои инвестиции в ассоциированную организацию или совместное предприятие, используя метод долевого участия. Многие процедуры, осуществляемые при применении метода долевого участия, аналогичны процедурам консолидации, описанным в МСФО (IFRS) 10. Кроме того, концепции, лежащие в основе процедур, осуществляемых при учете приобретения дочерней организации, также используются при учете приобретения инвестиций в ассоциированную организацию или совместное предприятие.

Исключения в применении метода долевого участия. Метод долевого участия не используется в следующих случаях:

- Если организация является материнской организацией, которая освобождена от составления консолидированной финансовой отчетности согласно исключению, указанному в сфере применения пункта 4(а) МСФО (IFRS) 10, или если верны все перечисленные ниже положения:
  - инвестором выступает дочерняя компания, находящаяся в полной или частичной собственности другой компании, и ее другие собственники, включая тех, которые не имеют права голоса, информированы и не возражают о том, что инвестор не применяет этот метод;
  - долговые или долевые инструменты инвестора не обращаются на открытом рынке;

- инвестор не представлял и не предоставляет в данный момент финансовую отчетность в комиссию по ценным бумагам или другой аналогичный орган с целью выпустить любой вид инструмента на открытый рынок;
- конечная или любая промежуточная материнская компания инвестора подготавливает консолидированную финансовую отчетность, доступную для открытого использования, в соответствии с МСФО, и в которой дочерние организации консолидируются или оцениваются по справедливой стоимости через прибыль или убыток в соответствии с МСФО (IFRS) 10.

• Если инвестиции в ассоциированную организацию или совместное предприятие принадлежат прямо организации (или через такую организацию), которая специализируется на венчурных инвестициях или является взаимным фондом, паевым фондом или аналогичной организацией, включая страховые фонды инвестиционного типа, то в этом случае организация может решить оценивать такие инвестиции по справедливой стоимости через прибыль или убыток в соответствии с МСФО (IFRS) 9. Решение принимается отдельно для каждой ассоциированной организации или совместного предприятия при первоначальном признании.

Если организация имеет инвестиции в ассоциированную организацию, владение частью доли в которой осуществляется через организацию, специализирующуюся на венчурных инвестициях, взаимный фонд, паевой фонд или аналогичную организацию, включая страховые фонды инвестиционного типа, то организация может решить оценивать данную долю инвестиций по справедливой стоимости через прибыль или убыток в соответствии с МСФО (IFRS) 9 независимо от того, оказывают ли такие организации (организация, специализирующаяся на венчурных инвестициях, взаимный фонд, паевой фонд или аналогичная организация, включая страховые фонды инвестиционного типа) значительное влияние на эту долю инвестиций. Если организация делает такой выбор, то она должна применять метод долевого участия к любой части оставшейся доли ее инвестиции, которой она владеет не через такие организации.

Инвестиции, классифицируемые как предназначенные для продажи. Когда инвестиции или доли инвестиций в ассоциированную организацию или совместное предприятие отвечают критерию классификации «предназначенные для продажи», организация должна применять к ним МСФО (IFRS) 5. Любая оставшаяся доля инвестиций должна учитываться с использованием метода долевого участия, пока не произойдет выбытие той доли, которая классифицируется как предназначенная для продажи. После выбытия организация должна учитывать оставшуюся долю в соответствии с МСФО (IFRS) 9, кроме случаев, когда оставшаяся доля продолжает признаваться ассоциированной организацией или совместным предприятием, и в этом случае организация должна использовать метод долевого участия.

Если инвестиции или доля инвестиций, ранее классифицированные как предназначенные для продажи, перестают удовлетворять критериям для такой

классификации, их следует учитывать по методу долевого участия ретроспективно начиная с даты классификации как предназначенные для продажи. Финансовая отчетность за все периоды должна быть соответствующим образом скорректирована.

Прекращение применения метода учета по долевому участию. Применение метода учета по долевому участию заканчивается с даты утраты значительного влияния или совместного контроля:

- если инвестиция становится дочерней организацией, организация должна учитывать свои инвестиции в соответствии с МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов» и МСФО (IFRS) 10;
- если оставшаяся доля является финансовым активом, то оценивается по справедливой стоимости и впоследствии учитывается в соответствии с МСФО (IFRS) 9;
- если организация прекращает использование метода долевого участия, организация должна учитывать все суммы, ранее признанные в составе прочего совокупного дохода, в отношении этих инвестиций так же, как если бы соответствующие активы и обязательства выбывали непосредственно у объекта инвестиций (что может потребовать реклассификацию в составе прибыли или убытка, например, курсовых разниц);
- если инвестиция в ассоциированную организацию становится инвестицией в совместное предприятие (или наоборот), организация продолжает использовать метод долевого участия и не производит переоценку оставшейся доли.

Изменения доли владения. Если доля владения организации в ассоциированной организации или совместном предприятии уменьшается, но инвестиция продолжает классифицироваться либо как ассоциированная организация, либо как совместное предприятие соответственно, то организация должна реклассифицировать в состав прибыли или убытка определенную долю дохода или убытка, ранее признанную в составе прочего совокупного дохода, связанного с данным уменьшением доли владения.

Процедуры, применяемые при методе долевого участия

Операции с ассоциированными организациями и совместными предприятиями. Прибыли и убытки, возникающие в результате операций «снизу вверх» (например, продажа или взнос активов в ассоциированную организацию) и «сверху вниз» между организацией (включая ее консолидированные дочерние организации) и ее ассоциированной организацией или совместным предприятием, признаются в финансовой отчетности организации в той мере, в которой они не относятся к доле участия инвестора в этой ассоциированной организации или совместном предприятии. Доля инвестора в прибылях и убытках подлежит элиминации. Однако нереализованные убытки не элиминируются, если операции свидетельствуют об уменьшении чистой возможной цены продажи активов, подлежащих продаже или вложению, или об убытке от обесценения этих активов.

Первоначальное признание. Инвестиции учитываются по методу долевого участия начиная с даты, когда организация становится ассоциированной организацией или совместным предприятием. При приобретении инвестиций любая разница между стоимостью инвестиции и долей организации в чистой справедливой стоимости идентифицируемых активов и обязательств объекта инвестиций учитывается следующим образом:

- гудвилл, относящийся к инвестиции, включается в состав балансовой стоимости инвестиций (амортизация не разрешается);
- сумма превышения доли организации в чистой справедливой стоимости активов и обязательств над стоимостью инвестиции отражается в качестве дохода при определении доли инвестора в прибыли или убытке ассоциированной организации или совместного предприятия за тот период, в котором инвестиции были приобретены.

После приобретения выполняются корректировки доли инвестора в прибыли или убытке инвестиции для отражения, например, амортизации амортизируемых активов на основе их справедливой стоимости на дату приобретения или корректировки с целью учета убытков от обесценения, таких как от обесценения гудвилла или основных средств.

Дата составления отчетности ассоциированной компании. При применении метода учета по долевому участию инвестор должен использовать финансовую отчетность ассоциированной организации или совместного предприятия, составленную на ту же дату, что и его собственная, если это выполнимо. Если это невыполнимо, должна использоваться новая доступная отчетность ассоциированной организации или совместного предприятия с поправками по существенным сделкам и операциям, которые произошли между датами составления отчетности ассоциированной организации или совместного предприятия и отчетности инвестора. В любом случае разница между отчетными датами инвестора и ассоциированной организации или совместного предприятия не может быть более 3 месяцев.

Учетная политика. Если учетная политика ассоциированной организации или совместного предприятия отличается от учетной политики инвестора, в финансовой отчетности ассоциированной компании должны быть сделаны корректировки, которые бы обеспечили соответствие учетной политики инвестора и ассоциированной организации или совместного предприятия для целей применения метода учета по долевому участию.

Применение метода долевого участия не инвестиционной организацией, имеющей долю участия в ассоциированной организации или совместном предприятии, являющихся инвестиционными организациями. Если организация, которая сама не является инвестиционной организацией, имеет долю участия в ассоциированной организации или совместном предприятии, являющихся инвестиционными организациями, то при применении метода долевого участия такая организация может решить сохранить оценку по справедливой стоимости, примененную ее ассоциированной организацией или совместным предприятием к своим собственным долям участия в дочерних организациях. Такое решение

принимается отдельно для каждой ассоциированной организации или совместного предприятия.

Убытки ассоциированной организации или совместного предприятия.

- Когда доля организации в убытках ассоциированной организации или совместного предприятия становится равна ее доле участия в ней или превышает эту долю, организация прекращает признание своей доли в дальнейших убытках.
- Доля участия в ассоциированной организации или совместном предприятии – это балансовая стоимость инвестиций в ассоциированную организацию или совместное предприятие по методу учета по долевому участию вместе с любыми долгосрочными долями участия, которые составляют часть чистой инвестиции в ассоциированную организацию или совместное предприятие (например, статья, погашение которой в обозримом будущем не планируется и не является вероятным, по существу, представляет собой дополнительные инвестиции организации).
- После того, как доля участия организации станет равна нулю, дополнительные убытки признаются только в той мере, в которой организация приняла на себя юридические или обусловленные практикой обязательства или произвела платежи от имени ассоциированной организации или совместного предприятия.
- Если ассоциированная организация или совместное предприятия впоследствии объявляет прибыли, организация возобновляет признание своей доли в этой прибыли только после того, как ее доля в прибыли станет равна непризнанной доле в убытках.

Убытки от обесценения. После применения метода долевого участия организация руководствуется требованиями МСФО IFRS 9 «Финансовые инструменты» для определения необходимости признания убытка от обесценения применительно к ее чистым инвестициям в ассоциированную организацию или совместное предприятие.

Если существует объективное свидетельство обесценения, убытки от обесценения рассчитываются в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов». Вся балансовая стоимость инвестиций тестируется на обесценение как единый актив путем сопоставления их возмещаемой суммы (представляющей собой наибольшее из двух значений: ценность использования или справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу) с их балансовой стоимостью (гудвилл не подлежит отдельному тестированию на обесценение).

Возмещаемая сумма инвестиций в ассоциированную организацию или совместное предприятие оценивается по каждой ассоциированной организации или совместному предприятию в отдельности, за исключением случаев, когда ассоциированная организация или совместное предприятие не генерируют денежные притоки независимо от денежных притоков от прочих активов организации.

Практика. Как видно из правил, приведенных выше, учет ассоциированных компаний как при приобретении, так и при дальнейшей

оценке, требует наличия у ассоциированных компаний объема информации, аналогичного дочерним компаниям, включая:

- отчетности по МСФО, а также оценки справедливой стоимости активов и обязательств на дату приобретения – для первоначального признания;
- отчетности в соответствии с МСФО – для дальнейшего учета.

Отдельная финансовая отчетность

В отдельной (standalone) финансовой отчетности материнской компании инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия отражаются в соответствии с МСФО (IAS) 27 (с учетом поправок 2011 года):

- в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы на продажу и прекращаемая деятельность», если применимо;
- по первоначальной стоимости;
- в соответствии МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»;
- либо с использованием метода долевого участия.

Раскрытие. Требования к организации о раскрытии информации содержатся в стандарте МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации об участии в других организациях». Стандартом требуются следующие раскрытия:

- *Существенные суждения и допущения, которые она приняла при установлении:*
  - характера своего участия в другой организации или деятельности;
  - вида соглашения о совместном предпринимательстве, в котором она имеет свою долю участия;
  - того, что она отвечает определению инвестиционной организации, если применимо.

Должна раскрываться информация о существенных суждениях и допущениях при определении:

- того, что организация имеет контроль над другой организацией в соответствии с МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность»;
- того, что она имеет совместный контроль над деятельностью или оказывает значительное влияние на другую организацию;
- вида соглашения о совместном предпринимательстве (если деятельность организована в виде отдельной структуры).

- *Информация о ее участии в совместном предпринимательстве и ассоциированных организациях*

Организация должна раскрыть информацию, позволяющую пользователям оценить характер, степень и финансовые последствия ее участия в соглашении о совместном предпринимательстве и ассоциированных организациях (договорные отношения с другими инвесторами):

- наименование совместного предпринимательства или ассоциированной организации;
- основное место ведения деятельности и характер отношений между организацией и совместным предпринимательством или ассоциированной организацией;

- процент доли владения или прав участия в прибыли организации и, если они не совпадают, процент права голоса (если применимо);
- оценивается ли инвестиция с использованием метода долевого участия или по справедливой стоимости;
- обобщенную финансовую информацию;
- если совместное предприятие или ассоциированная организация отражается в учете с использованием метода долевого участия, справедливую стоимость ее инвестиции при наличии рыночной котировки на инвестицию;
- финансовую информацию в совокупности об инвестициях организации в совместные предприятия и ассоциированные организации, которые не являются существенными по отдельности;
- характер и степень влияния любых значительных ограничений на возможность совместных предприятий или ассоциированных организаций передавать средства организации в форме наличных дивидендов или погашать займы или авансы, выданные организацией;
- дату конца отчетного периода финансовой отчетности совместного предприятия или ассоциированной организации и причину использования другой даты или периода, если отличается от даты или периода организации;
- непризнанную долю в убытках совместного предприятия или ассоциированной организации как за отчетный период, так и кумулятивно, если организация прекратила признавать свою долю в убытках.

Организация должна раскрыть информацию, позволяющую пользователям оценить характер и изменение рисков, связанных с ее участием в совместных предприятиях и ассоциированных организациях:

- договорные обязательства по будущим операциям, которые она имеет в отношении своих совместных предприятий;
- условные обязательства, принятые в отношении ее долей участия в совместных предприятиях или ассоциированных организациях (включая ее долю в условных обязательствах, принятых вместе с другими инвесторами).

Рассмотрим стандарт МСФО (IAS) 28 и особенности учета инвестиций в ассоциированные компании и совместные предприятия, а также, что собой представляют существенное влияние и метод долевого участия.

Стандарты МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов» и МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» посвящены различным аспектам контроля над инвестициям одной компании в другие компании: как определить и учесть эти инвестиции, а также, как их консолидировать в отчетности.

Еще одним очень частым видом инвестиций является **ассоциированная компания, на которую компания-инвестор оказывает значительное влияние**.

Правила учета таких инвестиций определяются *стандартом МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия»*. Рассмотрим основные положения этого стандарта.

Какова цель МСФО (IAS) 28?

Целью стандарта МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия» является определение:

- правил учета инвестиций в ассоциированные компании;
- требований к применению метода долевого участия при учете инвестиций в ассоциированные компании и совместные предприятия[43]. (Рис.8.1).

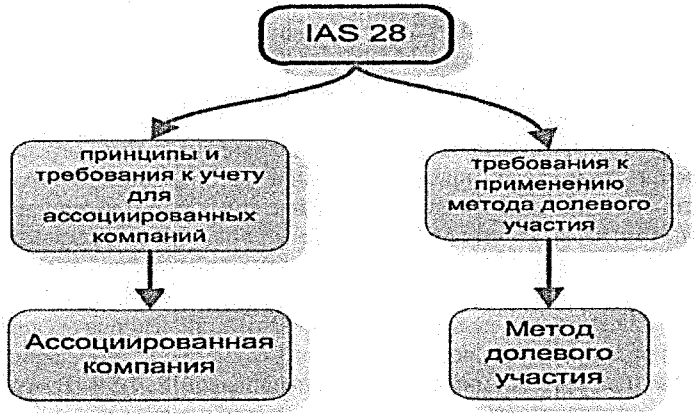

Рис. 8.1. Цели МСФО (IAS) 28

Напомним, что означают эти термины:

Ассоциированная организация («associate») является компанией, на которую инвестор оказывает значительное влияние.

Совместное предприятие («joint venture») представляет собой совместную деятельность, в рамках которой стороны осуществляют совместный контроль над компанией и имеют права на чистые активы компании[44].

Что такое значительное влияние и как его идентифицировать?

Стандарт МСФО (IAS) 28 определяет *значительное влияние ('significant influence')* как право участвовать в принятии решений, связанных с финансовой и операционной (хозяйственной) политикой компании, НЕ обладая при этом полным или совместным контролем над принятием этих решений.

Иногда бывает сложно определить, имеем ли мы дело с контролем или значительным влиянием – и при этом бухгалтер не может ошибаться в этом вопросе, поскольку весь дальнейший бухгалтерский учет и финансовая отчетность зависят от этой классификации.

Как подтвердить наличие значительного влияния?

Основным показателем значительного влияния является (прямо или косвенно) владение более 20 % голосующих акций объекта инвестиций.

Но!

[43] см. параграф IAS 28:1

[44] см. определение в параграфе IAS 28:3

Это не строгое правило и часто бывает так, что фактически такая доля не соответствует значительному влиянию.

Иногда бывает так, что, когда инвестор владеет более 20 % голосов (но менее 50), он получает контроль над объектом инвестиций.

Допустим, компания ABC владеет 40 % компании XYZ. Остальные 60 % распределены между большим количеством мелких инвесторов, каждый из которых удерживает долю не более 1 %.

В данном случае ABC не владеет контрольным большинством голосов (более 50 %), и ее доля превышает 20 %, что может свидетельствовать о значительном влиянии.

Но, поскольку другие инвесторы владеют максимум по 1% каждый, вероятность одержать верх над голосом ABC в основных решениях очень низка, поэтому компания ABC может фактически обладать контролем над компанией XYZ, а не значительным влиянием. Конечно, такую ситуацию следует изучить более подробно.

Другие способы доказать значительное влияние заключаются в следующем:

- Инвестор заседает в совете директоров (или другом эквивалентном руководящем органе) компании.
- Инвестор участвует в процессе разработки политики компании (включая решения о выплате дивидендов).
- Между инвестором и компанией есть существенные операции.
- Между инвестором и компанией есть обмен управленческим персоналом.
- Компания предоставляет инвестору необходимую техническую и управленческую информацию.

Когда вы оцениваете наличие значительного влияния, вы должны всегда изучать потенциальные права голоса (в виде опционов на покупку акций, конвертируемых долговых инструментов и т. д.).

Как применять метод долевого участия?

Как только инвестор получает значительное влияние или совместный контроль над совместным предприятием, он должен применять в учете **метод долевого участия (equity method)**. (Рис.8.2).

Основными принципами метода долевого участия являются:

При первоначальном признании:

1. Инвестиции в ассоциированную компанию или совместное предприятие признаются по себестоимости. Проводка:
   - *Дебет.* Инвестиции в отчете о финансовом положении.
   - Кредит. Денежные средства (банковский счет и т.п.).
2. Если есть разница между себестоимостью инвестиций и долей инвестора в компании (оцененной по чистой справедливой стоимости идентифицируемых активов и обязательств), то учет зависит от того, является ли эта разница положительной или отрицательной:

• Если разница положительная (себестоимость выше, чем доля инвестора), тогда есть гудвилл, который не признается отдельно. Он включается в стоимость инвестиций и не амортизируется.

• Когда разница отрицательная (себестоимость ниже доли инвестора), то она признается как доход в составе прибыли или убытка в период приобретения инвестиций.

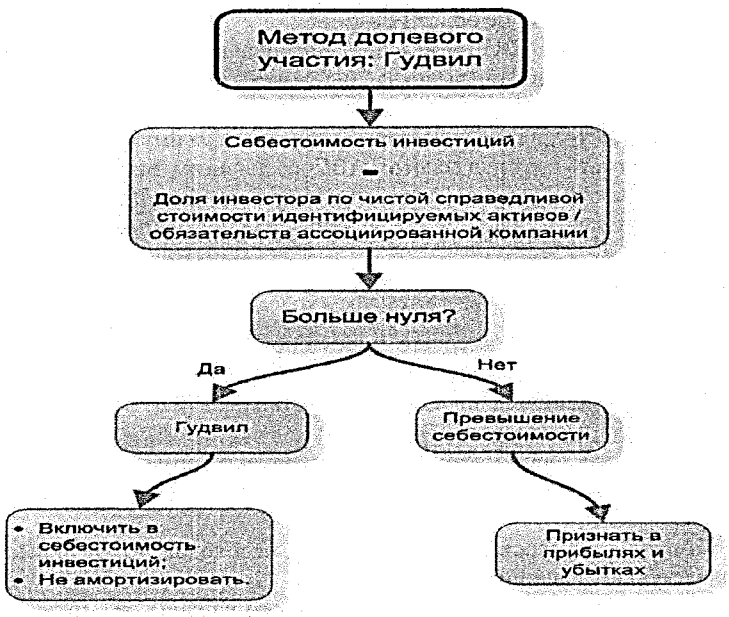

Рис.8.2. Метод долевого участия: Гудвилл

Последующий учет, после первоначального признания (Рис.8.3.):

1. Балансовая стоимость инвестиций увеличивается или уменьшается на долю инвестора от чистой прибыли или убытка от инвестиций после даты приобретения. Проводка:

• Дебет. Инвестиции в отчете о финансовом положении и

• *Кредит.* Доход ассоциированной компании в составе прибыли или убытка.

Или, наоборот, в случае убытка ассоциированной компании.

Когда ассоциированная компания или совместное предприятие несет убытки, и эти убытки превышают балансовую стоимость инвестиций, инвестор не может снизить балансовую стоимость инвестиций ниже нуля. Инвестор просто прекращает нести дальнейшие убытки.

2. Когда компания распределяет дивиденды инвестору, такое распределение уменьшает балансовую стоимость инвестиций. Проводка:

• Дебет. Денежные средства (или все, что применимо) и

• Кредит. Инвестиции в отчете о финансовом положении.



Рис. 8.3. Метод долевого участия: Последующий учет, после даты приобретения

Процедуры метода долевого участия. Процедуры метода долевого участия очень похожи на процедуры консолидации, описанные в стандарте МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность»:

- И инвестор, и объект инвестиций должны применять единообразные учетные политики для подобных операций.
- Используется та же самая отчетная дата, если это не является практически невозможным.
- Доля инвестора в прибыли или убытке от взаимных операций *«снизу-вверх» («upstream») и «сверху вниз» («downstream»)* исключается. Таким образом, вы не устраняете остатки на счете (дебиторской или кредиторской задолженности) на конец отчетного периода, но вы исключаете долю инвестора в прибыли.

В каких случаях метод долевого участия не применим?

Инвестору не нужно применять метод долевого участия в следующих обстоятельствах:

1. Инвестор является материнской компанией, которой не нужно подготавливать консолидированную финансовую отчетности в соответствии с исключениями, предусмотренными параграфом IFRS10:4(a), который сводится к следующему:

- Компания является дочерней компанией, находящейся под полным или частичным контролем другого инвестора, и владельцы этой другой компании-инвестора проинформированы и не возражают против того, что дочерняя компания не применяет метод долевого участия;
- Долговые или долевые инструменты предприятия не торгуются на открытом рынке;

• Предприятие не предоставляет свою финансовую отчетность в Комиссию по ценным бумагам или другой аналогичный орган с целью эмиссии финансовых инструментов любого класса на открытом рынке;

• Конечная или любая промежуточная материнская компания объекта инвестиций составляет консолидированную финансовую отчетность в соответствии с МСФО, доступную для публичного использования.

2. Когда инвестиции в ассоциированную компанию или совместное предприятие удерживаются в компании, которая является венчурной организацией, взаимным или паевым фондом или аналогичным предприятием, тогда инвестор может оценивать инвестиции по справедливой стоимости через прибыль или убыток в соответствии с МСФО (IFRS) 9 (и таким образом, не применять метод долевого участия). То же самое относится к ситуации, когда инвестор осуществил инвестиции в ассоциированную компанию, часть которой принадлежит таким организациям.

Здесь следует добавить, что, если инвестиции соответствуют критериям МСФО (IFRS) 5 и классифицируются как удерживаемые для продажи, инвестор должен применять к ним IFRS 5, а не метод долевого участия (если это относится только к части инвестиций, то к этой части применяется МСФО (IFRS) 5).

Когда прекращать применение метода долевого участия?

Инвестор прекращает применять метод долевого участия, когда его объект инвестиций перестает быть ассоциированным или совместным предприятием.

Способ прекращения зависит от конкретных обстоятельств. Например, если объект инвестиций становится дочерней компанией, тогда инвестор прекращает применять метод долевого участия и начинает применять полную консолидацию в соответствии с IFRS 10 / IFRS 3.

8.2. Содержание и применение МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность»

IFRS 10 – Основные правила подготовки консолидированной финансовой отчетности

В апреле 2002 года проблема консолидации добавлена в повестку дня для СМСФО, а 18 декабря 2008 года опубликован Проект стандарта ED 10 «Консолидированная финансовая отчётность», комментарии по которому собирались до 20 марта 2009 года. 12 мая 2011 года был опубликован стандарт IFRS 10, который вводится с 01.01.2013 года. 28 июня 2012 года внесены совместные изменения в IFRS 10, IFRS 12 и IAS 27, вступающие в силу 01.01.2013 года. Поправки от 31 октября 2012 года об инвестиционных компаниях в IFRS 10, IFRS 12 и IAS 27 вступали в силу после 01.01.2014 года. 11 сентября 2014 года вышли поправки, поясняющие, что в сделке с ассоциированной компанией или совместным предприятием, размер признаваемой прибыли/убытка зависит от того, является ли проданный или внесенный капитал актив бизнесом.

18 декабря 2014 года внесены поправки об исключении из требований о консолидации материнской компании, которая является дочерним предприятием инвестиционной компании, которые начали действовать с 01.01.2016 года.

IFRS 10 заменил SIC 12 «Консолидация предприятия специального назначения

Цель стандарта – установление единого подхода к консолидации предприятий на основе наличия контроля.

Консолидированная финансовая отчетность – финансовая отчетность группы, включая все дочерние компании, контролируемые материнской компании.

Группа – материнская компания и все её дочерние компании. Материнская компания – компания, которая имеет одну или несколько дочерних компаний.

Дочернее предприятие – предприятие, контролируемое другим (материнским) предприятием.

Контроль – возможность управлять финансовой и хозяйственной политикой компании с тем, чтобы получать выгоды от её деятельности. Контроль включает властные полномочия в отношении инвестиций, права или риски от деятельности объекта инвестиции, возможность использовать властные полномочия в отношении объекта инвестиций для оказания влияния на доходность объекта инвестиций. Доля неконтролирующих акционеров — это часть капитала дочерней компании, которой материнская компания не владеет прямо или косвенно.

Инвестиционная компания – компания, которая привлекает денежные средства инвестора в обмен на оказание услуг по управлению портфелем инвестиций; принимает на себя обязательства инвестировать привлеченные средства для получения дохода от прироста курсовой стоимости, дивидендов, процентов или иного инвестиционного дохода; оценивает свой портфель инвестиции по справедливой стоимости[5].

Материнская компания не обязана предоставлять консолидированную финансовую отчётность, если[5]:

- компания сама является дочерней компанией, а вышестоящая материнская компания не возражает против этого;
- долевые или долговые инструменты этой материнской компании не обращаются на открытом фондовом рынке;
- материнская компания не должна предоставлять финансовую отчётность комиссии по ценным бумагам (иным аналогичным регулирующим органам);
- конечная или промежуточная материнская компания данной материнской компании выпускает консолидируемую отчётность.

Материнская инвестиционная компания представляет консолидированную финансовую отчетность, учитывая инвестиции в дочерние компании по справедливой стоимости через отчет о прибылях и убытках[5].

Финансовая отчетность дочерних компаний и материнской компании составляется на единую дату, а в случае различий дат производится

дополнительная отчётность на единую дату за счёт корректировок на воздействие существенных сделок или событий. Для целей консолидации финансовый результат дочерней компании распределяется на пропорционально-временной основе. Консолидированная финансовая отчётность формируется на основе единой учётной политики группы, в случае не совпадения производятся корректировки.

При консолидации отчетности компания построчно суммирует статьи активов, обязательств, капитала, при этом исключаются: внутригрупповые остатки из отчета; балансовая стоимость инвестиций материнской компании в дочернюю; капитал дочерней компании, принадлежащей материнской компании. Возникающий при объединении гудвилл отражается в консолидированном отчёте отдельной строкой в долгосрочных активах; определяется доля чистых активов дочерних компаний неконтролирующих акционеров, состоящая из суммы на дату объединения согласно IFRS 3 и за период объединения отдельными строками от капитала материнской компании. Изменения материнской доли в дочерней компании учитываются как операции внутри капитала.

Этапы консолидации отчеты о финансовом положении

Этап 1. Расчет стоимости чистых активов дочерней компании на дату приобретения и отчетную дату[5]:

	Дата приобретения	**Дата отчётности**
Акционерный капитал	**x**	**x**
Эмиссионный доход	**x**	**x**
Резерв переоценки (по ОФП ДК)	**x**	**x**
Нераспределенная прибыль	**x**	**x**
+/- корректировки на сумму нереализованной прибыли		**(x)**
+/- корректировки до справедливой стоимости	**x/(x)**	**x/(x)**
+/- корректировки отложенного налога	**x/(x)**	**x/(x)**
+/- +/- прочие корректировки (учетные политики, ошибки)	**x/(x)**	**x/(x)**
Итого	**Чистые активы на дату приобретения**	**Чистые активы на дату отчётности**

Прибыль и прочие операции дочерней компании признаются равномерно в течение года.

Этап 2. Расчёт гудвилла

1. Гудвилл на дату приобретения = Инвестиция материнской компании + Неконтролирующая доля участия (НДУ) на дату приобретения — чистые активы (ЧА) на дату приобретения.

2. Гудвилл на отчётную дату = Гудвилл на дату приобретения — обесценение гудвилла с даты приобретения.

3. Обесценения гудвилла с даты объединения, распределяя пропорционально долям владения между материнской компанией и неконтролирующей долей участия.

Этап 3. Расчёт неконтролирующей доли участия (НДУ):

- На дату объединения:
- пропорционально справедливой стоимости чистых активов дочерней компании:

НДУ на дату приобретения =%НДУхЧА на дату приобретения, или

- по справедливой стоимости.
- На дату отчёта:

НДУ на дату отчёта =НДУ на дату объединения + %НДУ х Изменение ЧА с даты объединения

Этап 4. Расчёт нераспределённой прибыли группы

Нераспределенная прибыль группы учитывается в консолидированном отчёте о финансовом положении в капитале[5].

Нераспределенная прибыль материнской компании	x
Корректировки:	
дивиденды, объявленные МК	(x)
дивиденды, подлежащие получению от ДК	x
Итого нераспределенная прибыль МК на отчетную дату	x
доля в прибыли (убытках) ДК, заработанных ею после даты приобретения	X/(X)
нереализованная прибыль группы (если она не учтена в расчете чистых активов ДК)	(X)
отложенный налог с нереализованной прибыли	X
обесценение гудвила с даты приобретения	(X)
Итого нераспределенная прибыль группы	X

Этап 5. Резерв переоценки группы (РП)

РП группы = РП МК + доля в изменении РП ДК после даты приобретения

При консолидации внутригрупповая дебиторская и кредиторская задолженность подлежат взаимозачету. Корректируются внутригрупповые расчеты денежных средств, перечисленные, но не учтенные получателем, за счёт корректировки суммы дебиторской задолженности по внутригрупповым расчетам и остатки по счету денежных средств получателя денег. При реализации товаров по операциям внутри группы нереализованная прибыль (НРП) уменьшает стоимость запасов и консолидированную нераспределенную прибыль группы.

Если продавцом по внутригрупповым операциям является материнская компания, то нереализованная прибыль исключается через нераспределенную прибыль группы. Если продавцом является дочерняя компания, то нереализованная прибыль исключается при расчете чистых активов (этап 1).

Согласно IAS 12 временные разницы, возникающие вследствие исключения нереализованной прибыли, приводят к возникновению отложенных

налогов. При консолидации внутригрупповые операции по передаче основных средств исключаются: исключается финансовый результат по сделке и корректируется сумма начисленной амортизации.

Консолидация отчетности проводится после всех корректировок, в том числе по дивидендам объявленным, но не отраженным в отчетности компаний, входящих в группу. Корректировки дивидендов, которые выплачиваются из прибыли, полученной после даты объединения, учитываются до консолидации. Компания, объявившая дивиденды:

Дт НРП
Кт Обязательство по дивидендам.
Когда ДК объявляет дивиденды, то МК признаёт свою долю:
Дт ДЗ по дивидендам
Кт Отчет о прибылях и убытках.

Внутригрупповая дебиторская и кредиторская задолженность по дивидендам подлежат взаимозачету.

В консолидированном отчёте отражаются дивиденды, объявленные МК своим акционерам, и неконтролирующая доля в дивидендах, объявленных ДК. До консолидации МК признаёт свою долю заработанной при объявленных дивидендах, выплачиваемых из прибыли до даты приобретения:

Дт ДЗ по дивидендам
Кт Инвестиции.

При консолидации отчетности компания построчно суммирует статьи доходов и расходов. Внутригрупповые операции, доходы и расходы, имевшие место между компаниями группы, полностью исключаются. Указывается обесценение гудвилла за отчётный период в отчёте о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе группы. МК включает в свой отчёт о прибылях и убытках доход от дивидендов, полученных от ДК, а при консолидации, исключая внутригрупповые обороты, сумма дивидендов заменяется доходами и расходами ДК, часть дивидендов ДК, относящихся к неконтролирующим акционерам учитывается в отчёте о финансовом положении. Определяется доля прибыли неконтролирующей акционеров за период, когда МК принадлежит менее 100 % акций ДК, и отражается доля неконтролирующих акционеров в прибыли ДК и в общем совокупном доходе ДК.

Схема консолидированного отчёта о финансовом положении

Статьи ОФП	МК	ДК	Группа	Комментарий
Гудвил			Г	Расчет на этапе 2
Инвестиции в ДК	М			Исключается
Основные средства	М	Д	М+Д	корректировки (внутригрупповые, переоценка по справедливой стоимости)
Нематериальные активы	М	Д	М+Д	корректировки (внутригрупповые, переоценка по справедливой стоимости)
Прочие внеоборотные активы	М	Д	М+Д	корректировки (внутригрупповые, переоценка по справедливой стоимости)
Запасы	М	Д	М+Д	корректировки (внутригрупповые, переоценка по справедливой стоимости)
Дебиторская задолженность	М	Д	М+Д	корректировки (внутригрупповые)
Денежные средства	М	Д	М+Д	корректировки (внутригрупповые, деньги в пути)
Прочие текущие активы	М	Д	М+Д	корректировки (внутригрупповые, переоценка по справедливой стоимости)
Акционерный капитал	М	Д	М	только М
Эмиссионный доход	М	Д	М	только М
Резерв переоценки	М	Д	РП	По расчету на этапе 5
Нераспределенная прибыль	М	Д	НП	По расчету на этапе 4
Неконтролирующая доля участия			НДУ	По расчету на этапе 3
Обязательства	М	Д	М+Д	корректировки (внутригрупповые)

Схема консолидированного отчёта о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе[45]:

Выручка группа = выручка МК + выручка ДК — внутригрупповая выручка

— Себестоимость продаж = себестоимость МК + себестоимость ДК — внутригрупповая себестоимость

— Нереализованная прибыль

— Операционные расходы = операционные расходы МК + операционные расходы ДК

— Обесценение гудвила

[45] *PwC*. Учебное пособие АССА ДипИФР. — 2019. — С. 404-425.

= Итого прибыль группы до налогообложения
— Налог группы = налог МК + налог ДК
= Итого прибыль за период:
Неконтролирующая доля в прибыли в ДК
Прибыль, принадлежащая акционерам МК
Прочий совокупный доход группы (ПрСД) = ПрСД МК + ПрСД ДК
Итого совокупный доход группы за период:
Неконтролирующая доля в совокупном доходе ДК
Совокупный доход МК

В консолидированном отчете должны отражаться только изменения собственного капитала с точки зрения группы

Рассмотрим основные вопросы применения стандарта МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность».

Какова цель МСФО 10?

Цель МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» заключается в установлении правил представления и подготовки консолидированной финансовой отчетности, когда одна компания контролирует другую компанию(рис.8.4.)

В частности, IFRS 10:

- Требует, чтобы материнская компания, которая контролирует одну или несколько дочерних компаний, представляла *консолидированную финансовую отчетность («consolidated financial statements»);*
- Определяет *контроль участия инвестора («control of an investee»)*как основу для консолидации и предписывает, как определить, контролирует ли инвестор объект инвестиций;
- Устанавливает требования к бухгалтерскому учету для подготовки консолидированной финансовой отчетности и

Определяет понятие *инвестиционной организации («investment entity»)* и устанавливает исключение для консолидации отдельных дочерних компаний инвестиционной организации.

Проще говоря, контроль является основным условием для консолидации:

- Если инвестор контролирует объект своих инвестиций - инвестор составляет консолидированную отчетность;
- Если инвестор НЕ контролирует - НЕ составляет.



Рис.8.4. Контроль – основание для консолидации

Что такое контроль?

Инвестор контролирует объект инвестиций, если обладает всеми перечисленными полномочиями и способностями:

- **право на получения дохода** от своего участия в объекте инвестиций;
- **способность влиять на этот доход**, а также способность подвергаться риску от изменения этой доходности;
- **право влиять на объект инвестиций**.

Как оценить контроль?

Рассмотрим 3 основных характеристики, присущих контролю над объектом инвестиций: право влияния, способность использовать это права и получение дохода.

Контроль - это наличие полномочий, которые наделяют способностью выполнять соответствующие контрольные действия. Уточним, какими должны быть полномочия и способности (рис.8.5.):

- Полномочия инвестора должны быть существенными, а не просто некоторыми незначительными миноритарными правами;
- Способность должна быть текущей, осуществимой в настоящее время;
- Соответствующие контрольные действия должны быть значимыми и связанными с основными видами деятельности объекта инвестиций.

При оценке того, контролирует ли инвестор объект инвестиций, необходимо учитывать более одного фактора.

Требования IFRS 10 к бухгалтерскому учету.

Процедуры консолидации.

Для подготовки консолидированной финансовой отчетности МСФО (IFRS) 10 предписывает следующие процедуры консолидации:

1. Объединение статей активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов и денежных потоков материнской компании с аналогичными статьями ее дочерних компаний;

2. Взаимозачет (исключение):

- Балансовой стоимости инвестиций материнской компании в каждую дочернюю компанию; а также
- Балансовой стоимости доли материнской компании в капитале каждой дочерней компании.

3. Исключение в полном объеме внутригрупповых активов и обязательств, капитала, доходов и расходов, а также денежных потоков, связанных с операциями между компаниями группы.

Другие требования к учету.

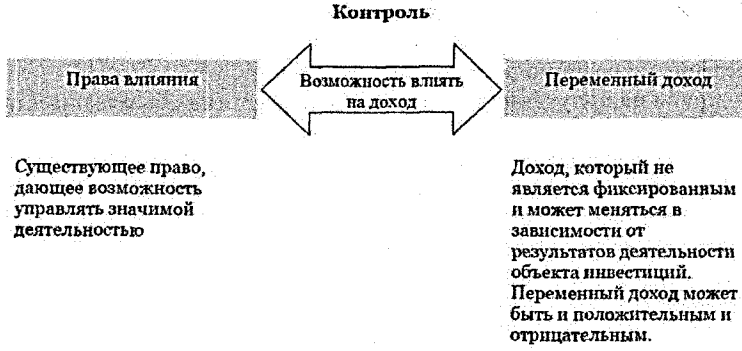

Рис. 8.5. Контроль объекта инвестиций

Кроме базовых процедур консолидации, МСФО (IFRS) 10 предписывает ряд других правил составления консолидированной финансовой отчетности, таких как:

- представление неконтролирующих долей участия: в собственном капитале, но отдельно от капитала владельцев материнской компании;
- единая учетная политика должна использоваться как материнской компанией, так и дочерними компаниями;
- финансовые отчеты материнской компании и дочерней компании должны составляться на одну и ту же дату;
- что делать, если материнская компания теряет контроль над дочерней компанией,
- и ряд других правил, касающихся конкретных обстоятельств.

Исключения в IFRS 10.

Как упоминалось выше, если материнская компания контролирует дочернее предприятие, она должна консолидировать отчетность. Но не всегда. МСФО (IFRS) 10 устанавливает следующие исключения из этого правила:

1. **Материнская компания** не **должна представлять консолидированную финансовую отчетность**, если она соответствует всем следующим условиям:

- сама является дочерней компанией, находящейся под полным или частичным контролем, и ее владельцы согласны с тем, что она не представляет консолидированную отчетность;
- ее долговые или долевые инструменты не торгуются на открытом рынке;
- она не обязана отчитываться перед комиссией по ценным бумагам или аналогичным, или другой регулирующей организацией в связи с выпуском какого-либо класса инструментов на открытом рынке и
- ее конечная или любая промежуточная материнская компания формирует консолидированную финансовую отчетность в соответствии с МСФО, доступную для публичного использования.

2. **Вознаграждения** по окончании трудовой деятельности и прочие долгосрочные вознаграждения работникам, к которым применяется МСФО

(IAS) 19 «Вознаграждения работникам» - не требуется представлять в консолидированной финансовой отчетности;

3. Инвестиционные компании. Это исключение применяется с 1 января 2014 года.

С примером консолидации отчетов о финансовом положении материнской и дочерней компании, с учетом описанных выше процедур консолидации и исключений, можно ознакомиться здесь.

Инвестиционные компании.

Инвестиционная компания – это компания, которая:

1. Получает средства от одного или нескольких инвесторов с целью предоставления этим инвесторам услуг по управлению инвестициями;

2. Несет обязательства перед инвесторами в том, что ее бизнес-цель предусматривает вложение средств исключительно с целью получения дохода от прироста капитала или иного инвестиционного дохода, и

3. Оценивает и рассчитывает эффективность практически всех своих инвестиций по справедливой стоимости.

МСФО (IFRS) 10 содержит руководство и устанавливает правила для определения того, является ли компания инвестиционной или нет.

Типичные характеристики инвестиционной компании:

- у компании больше одной инвестиции;
- у компании больше одного инвестора;
- у компании есть инвесторы, которые не обладают контролем над компанией.

Большинство инвестиционных организаций НЕ МОГУТ представлять консолидированную финансовую отчетность, и вместо этого им необходимо оценивать инвестиции в дочернюю компанию по справедливой стоимости через прибыль или убыток в соответствии с МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты».

Вопросы для самопроверки

1. Какова цель МСФО (IAS) 28?
2. Что такое значительное влияние и как его идентифицировать?
3. Как подтвердить наличие значительного влияния?
4. Как применять метод долевого участия?
5. Назовите этапов консолидации отчета о финансовом положении.
6. Какова цель МСФО 10?

Тесты для самостоятельного контроля

1. Существенное влияние требуется для:

(а) **Ассоциаций**

(б) Совместных предприятий

(в) И тех, и других

2. Существенное влияние требует по крайне мере 20% голосующих акций объекта инвестиции:

(а Верно

(б) **Не верно**

3. Метод долевого участия применяется для:

(а) Ассоциаций

(б) Совместных предприятий

(в) **И тех, и других**

4. Исключением для венчурных организаций и паевых инвестиционных фондов, паевых трастов и других подобных предприятий, в том числе связанных со страхованием, является то, что:

(а) Они должны оценивать инвестиции по справедливой стоимости через прибыль и убытки в соответствии с МСФО (IFRS) 9

(б) Они должны использовать метод долевого участия

(в) **Они могут использовать любой метод**

5. Может ли предприятие, которое не имеет дочерних компаний, применять метод долевого участия для своих ассоциированных предприятий:

(а) **Да**

(б) Нет

6. Может ли гудвил, относящийся к ассоциированным предприятиям, выделяться отдельно в балансовом отчете:

(а) Да

(б) **Нет**

7. Возможна ли амортизация гудвила:

(а) Да

(б) **Нет**

8. Обесценение выделяется по отдельным активам ассоциированного предприятия, как того требует МСФО (IAS) 36:

(а) Да

(б) **Нет**

9. Потери учитываются, когда совокупные потери превышают размер инвестиции в ассоциированное предприятие:

(а) Да

(б) **Нет**

10. Применяется ли метод долевого участия для ассоциированного предприятия в Отдельной Финансовой Отчетности (МСФО (IAS 27)):

(а) **Да**

(б) **Нет**

ГЛАВА 9. ТРАНСФОРМАЦИЯ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

9.1. Методы составления отчета по МСФО

МСФО, как известно, регулируют процессы, которые связаны с составлением отчетности о финансовом положении. Эти стандарты поясняют вопросы, которые могут возникнуть в момент раскрытия, признания и измерения статей отчетности.

Пока во многих странах составлять финансовый отчет можно согласно национальным стандартам, а позже вносить необходимые поправки, чтобы постепенно осуществить переход на МСФО. Этот процесс носит название - «трансформация».

Трансформация финансовой документации по требованиям МСФО осуществляется на основании отчетности, составленной согласно национальным стандартам. Этот процесс можно выполнить с помощью корректировки элементов классификации и оценки объектов бухгалтерского учета. отчётность в соответствии с МСФО помогает местным компаниям найти общий язык с зарубежными, в том числе для получения заемных средств.

Применение МСФО способствует единообразию представляемых во всем мире финансовых отчетов путем гармонизации учетных стандартов. Суть гармонизации заключается в том, чтобы система учета разных стран соответствовала принципам международных стандартов финансовой отчетности.

Как показывает практика, финансовая отчетность, составленная по национальным и западным стандартам для одной и той же компании, будет существенно отличаться. Руководители компаний признают, что финансовая отчетность по международным стандартам необходима для более эффективного управления, поэтому сотни предприятий в Узбекистана уже сейчас составляют отчетность по МСФО.

Необходимость составления отчетности по западным стандартам возникает у компаний, которые работают с иностранными банками и инвесторами. При привлечении иностранного финансирования эти организации могут рассчитывать на снижение процентных ставок, так как инвестор в этом случае имеет возможность объективно оценить риски, которые закладывает в ставку по кредиту. Кроме того, в настоящее время значительное количество компаний заинтересованы в составлении отчетности по МСФО с целью участия в международных проектах. При этом, как правило, условия данных проектов предусматривают, чтобы достоверность отчетности, составленной по западным стандартам, была подтверждена аудиторским заключением.

Существуют несколько способов составления отчетности в формате МСФО, представленные в табл. 9.1.

Таблица 9.1

Способы составления отчетности в формате МСФО

Способы составления отчетности	Суть способа
Параллельный учет	Учет ведется по национальным и западным стандартам одновременно
Комбинированный способ	Периодическая трансляция из учета согласно НСБУ в учет по МСФО с последующими корректировками
Трансформация отчетности	Показатели отчетности по МСФО формируются на основании отчетности по национальным стандартам путем проведения корректировок

Рост международной интеграции, связанный с развитием бизнеса, предъявляет определенные требования к понятности и единообразию применяемых в различных странах принципов формирования и представления информации в финансовой отчетности. Необходимость формирования информации о своей деятельности в виде финансовой отчетности по МСФО перед национальными предприятиями стоит, начиная с 1996 года, когда была принята Закон «О бухгалтерском учете».

В последние годы все больше становится предприятий, осуществляющих внешнеторговые операции и привлекающих иностранные инвестиции. Вместе с тем, несмотря на принятые меры по внедрению современных методов корпоративного управления, сохраняется ряд системных проблем, препятствующих внедрению международных стандартов финансовой отчетности, обеспечению необходимой информационной среды для иностранных инвесторов.

Напомним, что Законом «Об акционерных обществах и защите прав акционеров», Указом Президента от 24.04.2015 г. №УП-4720 «О мерах по внедрению современных методов корпоративного управления в акционерных обществах», постановлениями Президента от 17.01.2019 г. №ПП-4124 «О мерах по дальнейшему совершенствованию деятельности предприятий горно-металлургической отрасли» и от 3.03.2019 г. №ПП-4265 «О мерах по дальнейшему реформированию и повышению инвестиционной привлекательности химической промышленности» предусмотрена публикация ежегодной финансовой отчетности согласно МСФО и проведение ее внешнего аудита в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА).

Министерство финансов РУз. как уполномоченный орган по внедрению МСФО, будет осуществлять совершенствование нормативно-правовой базы и мониторинг процесса внедрения МСФО.

С 1 января 2021 года субъекты предпринимательства, составляющие на добровольной основе финансовую отчетность в соответствии с МСФО, освобождаются от представления финансовой отчетности согласно национальным стандартам бухгалтерского учета.

Акционерные общества, банки, страховые организации, хозяйствующие субъекты с долей государства в уставном фонде, юридические лица, отнесенные к крупным налогоплательщикам, с 1 января 2021 года организуют ведение бухгалтерского учета и, начиная с итогов 2021 года, составляют финансовую отчетность только на основе МСФО. До окончания 2021 года они обеспечивают достаточную для качественного применения МСФО численность работников – в количестве не менее двух специалистов, имеющих документ об успешной сдаче предмета «Финансовый учет» или «Финансовая отчетность» по МСФО в рамках международной сертификации бухгалтеров либо международный сертификат бухгалтера (ACCA и ее дипломы, CPA, CIPA). Документом утверждена «Дорожная карта» поэтапного внедрения МСФО и современных методов подготовки кадров в данной области с учетом передовой международной практики.

До 1 января 2021 года с привлечением республиканских общественных объединений бухгалтеров и аудиторов будут пересмотрены национальные стандарты бухучета с целью их гармонизации с МСФО. До 1 октября 2020 года будут пересмотрены и разработаны новые формы налоговой отчетности, адаптированные к финансовой отчетности по МСФО, а также предложения по усилению мер административной ответственности за нарушение законодательства о бухгалтерском учете, в том числе несвоевременной подготовки и публикации финансовой отчетности. Практика применения МСФО при формировании финансовой отчетности обусловила возникновение различных способов реализации процесса составления и представления финансовой отчетности в формате МСФО.

В связи с чем, знания МСФО помогут Вам при составлении отчетности предприятия в соответствии с международными стандартами, что сделает Вас одним из самых востребованных специалистов на рынке труда.

Трансформация МСФО – это процесс, заключающийся во внесении необходимых корректировок (поправок) в соответствии с МСФО в статьи отчетности, которая была подготовлена ранее по национальным стандартам учета. Проводиться эта процедура должна на отчетную дату.

Трансформация отчетности – это свод таблиц, которые показывают переход национальных статей финансового отчета и балансовых статей к показателям по МСФО. Главный недостаток этой процедуры заключается в невозможности ведения параллельного учета. Соответственно в период между отчетными датами оперативно предоставить информацию руководству или заинтересованным личностям не предоставляется возможным. К тому же отчетность, которая была получена после трансформации, несколько не точна. Суммарный риск ошибок несколько выше, чем при параллельном учете, а погрешность составляет 10-50 %.

Специалист, занимающийся трансформацией отчетности, может самостоятельно выбирать методику и определять этапы процедуры. Выбор

напрямую зависит от таких субъективных факторов, как особенности организации учета, специфика финансово-хозяйственной деятельности, наличие временных ресурсов (финансовых и человеческих), учетная политика и степень детализации отчетности. К сожалению, нет единого задекларированного подхода к осуществлению трансформации, поэтому каждому бухгалтеру и экономисту приходится разрабатывать индивидуальный алгоритм. К тому же разрешается самим подбирать методику и этапы, которые будут применяться к трансформации отчетности в МСФО.

План трансформации финансовой отчетности по МСФО Подготовительные меры:

•досконалное освоение главных предписаний, касающихся документации, согласно МСФО;

•сопоставительный анализ международных и национальных стандартов, обнаружение различий и несовпадений в оценках;

•досконалное изучение условий применения МСФО (IFRS) 1 «Первое применение МСФО»;

•формирование учетной политики предприятия согласно предписаниям международных стандартов финансовой отчетности.

Процесс трансформации:

•сопоставительный анализ учетной политики, которая подготовлена согласно МСФО и национальных стандартов, обнаружение объема корректировок;

•сбор информационных материалов, которые требуют осуществления трансформации;

•подготовка рабочей документации, подбор формата элементов финансовой отчетности;

•проведение корректировок, реклассификации; формирование исходного баланса; составление Баланса и Отчета о прибылях и убытках согласно концепции МСФО;

•формирование Отчета об изменении капитала, Отчета о движении денежных средств и Пояснений к отчетности согласно требований МСФО.

После трансформационных действий:

•формирование необходимых дополнительных форм отчетности;

•трансформационные корректировки по МСФО всех элементов отчетности, учитывающие инфляцию;

•переведение элементов финансовой отчетности в иностранную валюту (таблица 9.2.).

Таблица 9.2

Трансформация финансовой отчетности предприятия в формат МСФО

Полная трансформация	Этот метод вносит необходимые корректировки, с помощью которых устраняются обнаруженные различия и несоответствия между МСФО и национальными стандартами в действующей системе бухгалтерского учета. Корректировка осуществляется на основании информации из первичной документации. Такая информация согласно МСФО представляется в условиях гиперинфляции. Финансовая отчетность представляется в национальной валюте
Полная трансформация с учетом гиперинфляции	Этот метод, как и предыдущий, вносит все необходимые изменения. Финансовая отчетность предоставляется согласно требований МСФО в национальной валюте с соответствующими изменениями, которые учитывают сдвиги покупательской способности денег.
Полная трансформация с учетом требований по пересчету показателей в иностранную валюту	Данный способ трансформации требует перевод финансовых отчетов из национальной валюты в стабильную иностранную. Это происходит в случае гиперинфляции, чтобы можно было сравнить с подобными зарубежными организациями или для объединения с зарубежным материнским предприятием.
Полная конверсия	Данный метод состоит в параллельном двойном учете. Этот метод параллельного ведения учета подходит для компаний, работающих с использованием бухгалтерского программного обеспечения для учета всех финансово-хозяйственных операций. При этом компании будут иметь возможность предоставлять полный пакет финансовой отчетности, предусмотренный как НСБУ, так и IAS.
Поэтапная конверсия	Компании, которые ведут бухгалтерский учет вручную, пользуются поэтапной конверсией. Они предоставляют информацию по МСФО в несколько этапов и одновременно ведут компьютеризированный бухгалтерский учет. Причём компьютеризация вводится постепенно в каждой из областей учета. Новые области учета появляются в работе после того, как введены предыдущие зоны и уже успешно функционируют. Для того, чтобы предоставить нужную информацию согласно МСФО, области учета, которые не охватили методом двойного учета, стоит осуществлять корректировки сопоставимые с МСФО.

Поскольку финансовая информация является важным инструментом для принятия обдуманных и рациональных решений, она должна быть высокого качества. Именно от этого фактора зависит количество привлеченных инвестиций и объем капитала. А из этого следует дальнейшее состояние финансов предприятия и его развитие на рынке. Всем странам, принявшим международные стандарты, необходимо начинать переквалификацию кадров с целью изучения МСФО, а также позиционирования себя в роли равноправного партнера. Это позволит максимально эффективно и выгодно пользоваться абсолютно всеми возможностями на международном рынке капитала.

В настоящее время актуальными являются вопросы перехода национальных предприятий на Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). Это обусловлено тем, что МСФО являются одним из главных инструментов, гарантирующих предоставление прозрачной и унифицированной информации о финансовом положении компании полезной для принятия экономических решений различным группам пользователей.

Наши компании продолжают составлять финансовую отчетность в соответствии с национальными стандартами бухгалтерского учета (НСБУ). Но постепенно в дополнение к национальной отчетности некоторые из них начинают готовить финансовую отчетность в соответствии с международными стандартами, так как с введением МСФО должна повыситься прозрачность деятельности компаний, появиться возможность сравнения финансовых показателей как одной компании по периодам, так и разных компаний между собой. В результате заинтересованные стороны (инвесторы, участники, акционеры, контрагенты) с большей уверенностью будут вкладывать свои деньги в компанию. Информация, получаемая при составлении консолидированной отчетности по МСФО, также может быть использована для бюджетирования, планирования изменений в составе группы, оценки стратегического развития всего бизнеса.

Таким образом, применение МСФО для отражения финансово-хозяйственной деятельности наших предприятий позволит совершенствовать внутреннюю систему управления предприятием за счет использования единой методики учета в целях управления хозяйственной деятельностью, а также повысить конкурентоспособность предприятия за счет повышения надежности и прозрачности информации для заинтересованных пользователей.

9.2. Способы подготовки отчетности по МСФО

В настоящее время выделяют два основных метода подготовки отчетности в соответствии с МСФО: корректировка (трансформация) национальной отчетности и ведение параллельного учета (конверсия) и составление отчетности на основе его данных.

Трансформация бухгалтерской (финансовой) отчетности – это процесс составления отчетности в соответствии с МСФО путем перегруппировки учетной информации и корректировки статей отчетности, подготовленной по

правилам национальной системы бухгалтерского учета. Для трансформации отчетности по МСФО применяют уже готовую отчетность по национальным стандартам бухгалтерского учета (НСБУ) и аналитические расшифровки к ней по статьям баланса и отчета о прибылях и убытках. Она проводится путем внесения соответствующих корректировок и дополнительных проводок в целях доведения активов, обязательств и капитала до величины, по которой они должны отражаться по МСФО. Единой методики проведения трансформации национальной отчетности в отчетность, соответствующую МСФО, нет. В каждом конкретном случае на нее влияет специфика финансово-хозяйственной деятельности, особенности организации бухгалтерского учета и учетная политика, наличие временных, финансовых ресурсов и квалифицированного в данной области персонала.

Процесс конверсии (метод параллельного учета) требует либо формирования бухгалтерских данных в двух системах финансовой отчетности, либо конфигурации программного обеспечения таким образом, чтобы оно позволяло формировать два вида отчетности: в формате МСФО и НСБУ. По сравнению с трансформацией такой способ подготовки отчетности является более достоверным и оперативным, но требует значительных затрат на осуществление, связанных с большими временными издержками и высокими запросами к квалификации персонала. Для ведения параллельного учета необходимо иметь две бухгалтерии или одни и те же бухгалтеры должны выполнять двойную работу: вести национальный учет и учет по МСФО. Сравнительная характеристика способов подготовки отчетности по МСФО представлена в таблице 9.3.

Существует промежуточный вариант автоматизации (между трансформацией и параллельным учетом) подготовки отчетности по МСФО - метод трансляции.

Трансляция данных представляет собой организацию учета по МСФО, которая осуществляется в отдельной базе данных. Учет хозяйственных операций выполняется в одной базе данных по национальным стандартам (база-источник), затем каждая операция переносится (транслируется) в базу по МСФО (база-приемник). Автоматическая трансляция данных выполняется на основе таблицы соответствия счетов национального бухгалтерского учета и счетов международного учета.

Выбор способа подготовки отчетности по МСФО зависит от целей ее дальнейшего использования, необходимой периодичности составления, квалификации специалистов, временных и финансовых затрат. Высокие затраты на ведение параллельного учета определяют выбор компаний в пользу метода трансформации, получившего наибольшее распространение в экономики страны.

Таблица 9.3

Сравнительная характеристика способов подготовки отчетности по МСФО

Способ подготовки отчетности по МСФО	Преимущества	Недостатки
Трансформация отчетности	1. Невысокие финансовые и временные затраты. 2. Простота осуществ-ления процедуры. 3. Наглядность корректирующих записей	1. Высокий информационный риск. 2. Присутствие субъективных оценок. 3. Невозможность прогнозирования данных отчетности по МСФО на конец года. 4. Существенное искажение отчетных данных, связанное с применением большого количества допущений и невозможностью учесть исторический курс валют, в которых совершаются хозяйственные операции. 5. Невозможность либо трудоемкость детализации учтенных хозяйственных операций до уровня первичного документ. 6. Невозможность использования отчетности для оперативных управленческих решений
Параллельный учет	1. Низкий уровень риска неточной информации, отражаемой в финансовой отчетности предоставляемой информации. 2. Минимизация субъективных суждений. 3. Высокая оперативность подготовки отчетности. 4. Независимость от времени подготовки отчетности по национальным стандартам	1. Необходимость дополнительных затрат от компании (расходы на квалифицированный персонал, необходимость использования специального программного обеспечения, реорганизация подразделений и др.). 2. Требует продолжительного периода времени, так как затрагивает многие области финансово-хозяйственной деятельности компании. 3. Необходимость вести параллельный учет в каждом предприятии холдинга.

9.3. Методика трансформации отчетности

Трансформация национальной бухгалтерской отчетности в международный формат является достаточно сложным процессом, требующим особо высокого профессионализма от бухгалтерского персонала. Для выполнения трансформации отчетности необходимы хорошие знания

международных стандартов в области учета активов, обязательств и капитала. При проведении трансформации необходимо соблюдение международных стандартов IFRS 1 «Принятие МСФО впервые» и IAS 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике». Кроме того, при переходе на МСФО организации потребуется провести определенную подготовительную работу методологического и организационного характера. В отличие от конверсии трансформация представляет собой не регулярный, а периодический процесс. Трансформация включает подготовительный, основной и технический этапы.

Подготовительный этап включает следующие операции:

- разработку учетной политики по МСФО в целях максимального сближения учетной политики национального бухгалтерского учета и МСФО в целях уменьшения расхождения статей учета при трансформации;
- выполнение требований МСФО (IFRS) 1 и составление начального баланса;
- выбор валюты оценки и валюты представления отчетности;
- анализ корпоративной структуры компании для определения дочерних и зависимых предприятий, которые необходимо включить в отчетность для составления консолидированной отчетности по МСФО;
- расчет входящих остатков в качестве базы для трансформации;
- анализ всех операций компании в целях выявления различий в учете объектов по национальным и международным стандартам, а также сбор информации, необходимой для расчета трансформационных корректировок;
- разработку плана счетов по МСФО и таблицы соответствия национального Плана счетов плану счетов по МСФО;
- разработку трансформационной модели, т.е. системы трансформационных таблиц, позволяющих с помощью корректирующих проводок пересчитать позиции отчетности;
- осуществление реклассификации счетов и составление бухгалтерских проводок по переходу с национального на международный план счетов.

Основной этап трансформации включает:

- поиск и определение различий в подходах к ведению бухгалтерского учета и отчетности по МСФО и НСБУ;
- подготовку корректировочных записей на основе существующих различий в учете.

Технический этап трансформации включает:

- подготовку трансформационных записей;
- составление корректировочных проводок;
- создание рабочей трансформационной таблицы;
- заполнение форм отчетности в соответствии с форматом МСФО.

На сегодняшний день не существует единого алгоритма трансформации финансовой отчетности, и в каждом случае требуется индивидуальный подход. Это объясняется тем, что на процесс составления отчетности влияет значительное число субъективных факторов, среди которых: специфика

финансово-хозяйственной деятельности, особенности организации бухгалтерского учета и применяемой учетной политики, необходимая степень детализации отчетности, наличие временных, финансовых и человеческих ресурсов и др. По этой причине в настоящее время существует ряд подходов к трансформации.

Специалист, трансформирующий отчетность, имеет право самостоятельно определять методику и этапы трансформации применительно к отчетности каждой конкретной организации.

При трансформации отчетности необходимо соблюдение требований стандарта МСФО (IFRS) 1 «Принятие международных стандартов финансовой отчетности впервые», в котором содержатся указания на особенности начального перевода отчетности из национальной системы учета в МСФО. Однако соблюдение условий данного стандарта приводит к необходимости применения методов трансформации, так как в нем содержатся требования пересчета отчетности на МСФО за прошедший период.

Датой перехода на МСФО является начало самого раннего периода, для которого предприятие представляет полную сравнительную информацию согласно МСФО. Данный стандарт применяется в тех случаях, когда организация переходит на подготовку своей отчетности в соответствии с МСФО впервые. Основное требование стандарта заключается в том, что при переходе на МСФО компания должна подготовить начальный бухгалтерский баланс по МСФО, который будет являться отправной точкой для подготовки отчетности в соответствии с МСФО.

Согласно требованиям МСФО (IFRS) 1 компания должна:

- признать все активы и обязательства в соответствии с требованиями МСФО;
- не признавать статьи баланса как активы или обязательства, если МСФО не разрешают такое признание;
- переклассифицировать те статьи, которые были признаны в соответствии с применявшимися прежде национальными правилами учета как активы, обязательства или собственный капитал;
- произвести оценку всех признанных активов и обязательств в соответствии с МСФО.

Для исполнения данных требований компания обязана использовать одну и ту же учетную политику в своем начальном бухгалтерском балансе по МСФО и во всех периодах, представленных в первой финансовой отчетности по МСФО.

Расчетные оценки предприятия, согласно МСФО (IFRS) 1, на дату перехода на международные стандарты должны соответствовать расчетным оценкам, сделанным на ту же дату согласно предыдущим общепринятым принципам бухгалтерского учета. Для соответствия МБС (IAS) 1 финансовая отчетность предприятия, впервые подготовленная по МСФО, должна включать, по крайней мере, три отчета о финансовом положении, два отчета о совокупной прибыли, два отчета о движении денежных средств, два отчета об изменениях в

капитале и соответствующие примечания, включая сравнительную информацию.

Первая финансовая отчетность предприятия по МСФО должна включать:

- сверку капитала, отраженного в отчете согласно предыдущим общепринятым принципам бухгалтерского учета, с капиталом согласно МСФО на дату перехода на международные стандарты и на дату окончания последнего периода, представленного в последней годовой финансовой отчетности предприятия согласно предыдущим общепринятым принципам бухгалтерского учета;
- сверку общей совокупной прибыли по МСФО за самый последний период самой последней годовой финансовой отчетности предприятия. Отправной точкой для такой сверки должна быть общая совокупная прибыль согласно предыдущим общепринятым принципам бухгалтерского учета за тот же самый период или, если предприятие не отражало данный показатель, прибыль или убыток согласно предыдущим общепринятым принципам бухгалтерского учета;
- сверку признанных убытков от обесценения при их наличии.

Если предприятие в своем начальном отчете о финансовом положении по МСФО использует оценку по справедливой стоимости в качестве условной первоначальной стоимости для основных средств, инвестиционного имущества или нематериальных активов, то начальный финансовый отчет предприятия, впервые подготовленный по МСФО, должен раскрывать по каждой отдельной статье следующие данные:

- сумму справедливых стоимостей;
- сумму корректировок балансовых стоимостей, отраженных в отчете согласно предыдущим общепринятым принципам бухгалтерского учета.

При трансформации отчетности также необходимо соблюдение требований МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике». Данный стандарт должен применяться в отношении финансовой отчетности, включая консолидированную финансовую отчетность всех предприятий, функциональная валюта которых является валютой страны с гиперинфляционной экономикой.

9.4. Автоматизация подготовки отчетности по МСФО

В связи с ростом числа предприятий, применяющих МСФО при составлении отчетности, повышается актуальность автоматизации процесса ее подготовки путем применения современных технических средств. Отметим, что автоматизация подготовки отчетности позволяет не только сократить время на подготовку отчетности, но и значительно снизить количество ошибок на этапе ввода информации, связанных с человеческим фактором.

В последнее время на программы по автоматизации подготовки отчетности по МСФО наметился рост спроса. Однако на рынке пока нет ни одного широко распространенного программного продукта для составления отчетности по МСФО. Основной причиной является то, что его создание связано с определенными сложностями и спецификой отдельных отраслей.

Автоматизировать подготовку отчетности по МСФО возможно с помощью табличных редакторов, баз данных и сложных программных продуктов отдельных фирм.

Наиболее распространенным и низко затратным вариантом является трансформация национальной отчетности с помощью табличных редакторов (например, MS Excel). Модель трансформации в MS Excel представляет собой подробные аналитические расшифровки по каждой статье баланса и отчету о прибылях и убытках. В аналитические таблицы вносятся данные по объектам учета или операциям (информация по НСБУ и различные классификационные признаки по МСФО). Затем на основании формул и классификаций осуществляется пересчет итогов и приведение их в соответствие с МСФО. Количество таких таблиц достаточно велико. Важным моментом является внесение более подробной информации, позволяющей правильно классифицировать объекты учета по МСФО.

Трудоемкость этой задачи зависит от масштабов и видов деятельности предприятия, а также от объема необходимой входящей информации. Работа по заполнению аналитических таблиц в основном ведется вручную. Между сотрудниками разных отделов распределяются формы Excel для заполнения данных: бухгалтерия предоставляет информацию по основным средствам, запасам, задолженности и т.д., кредитный отдел – информацию по кредитам и займам, юридический отдел – данные по объектам недвижимости (зданиям и земельным участкам).

Каждый из отделов заполняет соответствующую форму, в которую заложены определенные алгоритмы проверки правильности внесенной информации. После заполнения аналитические расшифровки поступают в подразделение бухгалтерии, занимающееся подготовкой отчетности. В этом подразделении данные объединяются в общий файл. Затем на основе полученной информации делается первичная разноска по статьям учета МСФО. Когда аналитические таблицы готовы и данные в них пересчитаны, необходимо сделать корректирующие записи для доведения значений отчетности по НСБУ до МСФО. Такие записи для наглядности делаются на отдельном листе.

Окончательное преобразование национальной отчетности в международную происходит в горизонтальной модели трансформации. Она представляет собой план статей баланса и отчета о прибылях и убытках, которые размещают на одном листе для просмотра во взаимосвязи. В модель включаются результаты первоначальной трансформации из НСБУ, последовательно все корректирующие проводки и конечный результат по МСФО, дополняемый переводом в иностранную валюту.

Часть работ по заполнению аналитических расшифровок к отчетности можно автоматизировать. По желанию заказчика программисты разрабатывают модули для регулярного импорта данных из бухгалтерских систем в MS Excel. Такие выгрузки позволяют в автоматическом режиме формировать подробную информацию о составе и сумме дебиторской и кредиторской задолженностей, номенклатуре и величине запасов и др. Это позволит несколько снизить временные затраты на подготовку отчетности по МСФО.

Также для трансформации используется специальное программное обеспечение, где настройку соответствия счетов и проводок национального учета западным можно провести в более удобном формате, нежели в Excel, например «GAAP для платформы «1С:Предприятие 7.7» (разработчик - компания «ПиБи»), Transformation ToolKit («Финако») и т. д. Такие системы поддерживают много валютный учет и позволяют делать целый ряд корректировок, например:

- перенос суммы по счету из базы учета на соответствующий счет в документах международной отчетности;
- перенос в систему параллельного учета только дебетового или только кредитового оборота по счету;
- перенос счета с учетом аналитики;
- перенос счета по типу проводок (например, «Контрагент А - юр лицо В»);
- перенос счета по набору проводок («Авансовый платеж»);
- перенос оборота по счету на группу счетов параллельного учета пропорционально определенной базе и т. д.

Для средних и больших компаний, имеющих сложную структуру дочерних компаний, больше подходит иная технология трансформации - с использованием хранилищ данных (например, система «Контур. Отчетность по МСФО»). Такие программные продукты состоят из двух частей: промышленной системы управления базами данных (СУБД) и программы-интерфейса для доступа к ней. Основные этапы работы с данными в этих системах подобны описанным ранее этапам работы с программой MS Excel, так как методика трансформации не зависит от программной реализации. Система управления базами данных может хранить практически неограниченные объемы информации без нарушения целостности и связей между ними, упорядоченные в соответствии с пользовательскими настройками.

В отличие от MS Excel настроить хранилище данных может только программист или компетентный в этом аналитик. Проблемы многопользовательского доступа, разграничения объема прав в системе решаются автоматически. Внедрение системы трансформации отчетности в МСФО на основе хранилищ данных обойдется дороже, чем автоматизация в MS Excel.

Таким образом, выбор способа подготовки отчетности по МСФО зависит от целей ее дальнейшего использования, необходимой периодичности составления, квалификации специалистов, временных и финансовых затрат.

Эффективность проекта автоматизации подготовки отчетности по МСФО оценивается сопоставлением получаемых выгод с понесенными затратами. Расстановка приоритетов индивидуальна для каждой компании и имеет решающее значение в данном вопросе.

В целом для проекта автоматизации учета по международным стандартам характерны те же трудности, что и для всех проектов автоматизации: сопротивление персонала в связи с усилением контроля и увеличившейся нагрузкой, трудности при разработке технического задания, необходимость закупки дополнительного оборудования и т. д.

Независимо от способа составления отчетности по международным стандартам для его реализации необходимо либо разработать правила перекладки операций или даже групп операций национального учета по правилам международного учета, либо выработать единый план счетов с расширенной аналитикой, который позволит составлять все типы отчетности. Интерпретация стандарта по отношению к конкретным хозяйственным операциям, особенно в отраслях с выраженной спецификой (например, строительство), зачастую вызывает трудности даже у профессионалов. Это заставляет привлекать к проекту квалифицированных высокооплачиваемых специалистов.

Несмотря на то что при автоматизации параллельного учета компании стремятся максимально адаптировать существующую учетную систему к правилам международного учета, есть операции, отражение которых принципиально различается, например, учет расходов по кредитам. Это приводит как к появлению параллельного отражения хозяйственных операций, так и к необходимости корректировок при формировании сводных отчетов международного учета.

Вопросы для самопроверки

1. Что означает название - "трансформация"?
2. Назовите способов составления отчетности в формате МСФО?
3. Что такое трансформация отчетности?
4. Что требует процесс конверсии (метод параллельного учета)?

Тесты для самостоятельного контроля

1. Финансовая отчетность дает информацию по следующим параметрам организации:

(а) активы;
(б) обязательства;
(в) капитал;
(г) доходы и расходы, включая прибыли и убытки;
(д) прочие изменения капитала;
(е) движение денежных средств;
(ё) кадровая политика.
1. (а)+(в)+(г)+(д)

2. (а) – (в)

3. (а) – (г)

4. (а) – (ё)

2 Полный перечень финансовой отчетности включает:

(а) Отчет о финансовом положении по состоянию на конец периода;

(б) отчет о совокупном доходе за период;

(в) отчет об изменениях капитала за период;

(г) отчет о движении денежных средств за период;

(д) примечания, включающие краткое изложение существенных пунктов учетной политики и прочую информацию разъяснительного характера;

(е) Отчет о финансовом положении по состоянию на начало самого раннего сравнительного периода, когда предприятие начинает использовать учетную политику ретроспективно или ретроспективно пересчитывает позиции своей финансовой отчетности, или когда оно реклассифицирует позиции в своей финансовой отчетности.

3. Отчеты о природоохранных мероприятиях и отчеты о добавленной стоимости:

1. являются неотъемлемой частью финансовой отчетности;

2. не относятся к сфере МСФО;

3. никогда не представляются вместе с финансовой отчетностью.

4. Знания пользователя о хозяйственной деятельности и бухгалтерском учете исходно предполагаются:

1. **достаточными;**

2. отсутствующими;

3. всесторонними.

5. Достоверное представление финансовой отчетности предполагает, что организация будет:

(а) осуществлять выбор учетной политики в соответствии с МСФО (IAS) 8;

(б) **предоставлять уместную, надежную, сопоставимую и доступную для понимания информацию;**

(в) обеспечивать раскрытие дополнительной информации;

(г) представлять аудиторский отчет.

6. Несоответствующая МСФО учетная политика разъясняется путем:

1. раскрытия информации о принятой учетной политике;

2. пояснений;

3. представления объяснительной записки;

4. ничем из вышеперечисленного.

7. Когда отступление от МСФО оказывает продолжающееся влияние на показатели:

1. требуется обеспечить выполнение положений МСФО;

2. **информация об этом должна раскрываться в каждом отчетном периоде;**

3. создается актив по отложенному налогу.

8. Отчетность, составленная на основе принципа непрерывности, предполагает, что хозяйственная деятельность будет продолжаться в течение:

1. 6 месяцев;
2. 1 года;
3. **обозримого будущего.**

9. В июне вы перечислили платеж по аренде фабрики за октябрь, ноябрь и декабрь. Вы относите арендную плату на расход:

1. июня;
2. декабря;
3. **октября, ноября и декабря.**

10. В июне вы приобрели ряд товаров в кредит, которые оплатите денежными средствами в марте. В вашей отчетности в декабре будет отражена:

1. **кредиторская задолженность поставщику;**
2. дебиторская задолженность;
3. резерв.

11. Последовательность представления финансовой отчетности предполагает:

1. **сопоставимость показателей за различные периоды;**
2. отсутствие изменений в учетной политике;
3. отсутствие новых МСФО.

12. Прибыль и убытки по курсовым валютным разницам отражаются:

1. в составе выручки;
2. двумя отдельными статьями;
3. **свернуто, отдельной статьей.**

13. Восстановление резервов следует отражать:

1. в качестве актива в бухгалтерском балансе;
2. **в уменьшение расходов на формирование резерва в отчете о финансовом положении;**
3. отдельной статьей в отчете о прибылях и убытках.

14. Каждый компонент финансовой отчетности должен четко идентифицироваться. Помимо этого, следует наглядно раскрывать следующую информацию:

(а) наименование организации, которая составила финансовую отчетность;

(б) составители (авторы) отчетности;

(в) указание на объект финансовой отчетности: отдельную организацию или группу;

(г) Конец отчетного периода или отчетный период – в зависимости от того, что является более приемлемым для данного компонента финансовой отчетности; (v) валюта отчетности;

(д) степень округления отчетных показателей.

1. **(а)+(в)-(д)**
2. (а) – (в)

3. (а) – (г)

4. (а) – (е)

15. Активы и обязательства в отчете о финансовом положении должны представляться:

1. с разбивкой по категориям: оборотные и внеоборотные, долгосрочные и краткосрочные;

2. в целом в порядке изменения ликвидности;

3. или 1, или 2.

16. Вам необходимо рефинансировать свой долгосрочный заем. Датой окончания отчетного периода является 30 июня, вы заключаете договор о рефинансировании в июле и утверждаете финансовую отчетность в августе. Данный заем отражается как:

1. **краткосрочное обязательство;**

2. долгосрочное обязательство;

3. условное обязательство.

17. **Вы нарушаете условия договора долгосрочного займа, в результате заем переходит в категорию подлежащих немедленному погашению по предъявлении. Датой окончания отчетного периода является 30 июня. Заимодавец соглашается не требовать погашения займа до 30 июня, предоставляя вам, как минимум, 12 месяцев для исправления нарушения. Данный заем отражается как:**

1. краткосрочное обязательство;

2. долгосрочное обязательство;

3. условное обязательство.

18. Обязательство по отложенному налогу всегда отражается как:

1. краткосрочное;

2. долгосрочное;

3. условное.

ГЛОССАРИЙ

Амортизируемая стоимость – первоначальная стоимость актива или другая сумма, отраженная вместо первоначальной стоимости, за вычетом ликвидационной стоимости. Амортизация – систематическое распределение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезной службы.

Амортизируемая стоимость финансового актива или финансового обязательства – это стоимость, по которой финансовый актив или финансовое обязательство оцениваются при первоначальном признании, за вычетом выплат основной суммы, плюс или минус накопленная амортизация, с применением метода эффективной ставки процента, разницы между первоначальной стоимостью и стоимостью на момент погашения, минус частичное списание (осуществляемое напрямую или с использованием резервного счета) на обесценение или безнадежную задолженность.

Аренда – это договор, по которому арендодатель передает арендатору в обмен на арендную плату или серию платежей право на использование актива в течение согласованного срока.

Ассоциированная организация – это организация, в том числе и неинкорпорированная организация, такая, как товарищество, на деятельность которой инвестор имеет значительное влияние, и которая не является ни дочерней организацией, ни долей участия в совместной деятельности.

Балансовая стоимость – сумма, в которой признается актив после вычета любой накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения.

Биологический актив – животное или растение.

Биотрансформация состоит из процессов роста, дегенерации, производства продукции и воспроизводства, в результате которых в биологическом активе происходят качественные или количественные изменения.

Бухгалтерская прибыль – это чистая прибыль или убыток за период, до вычета расходов по уплате налога.

Валовые инвестиции в аренду – это совокупность:

a) минимальных арендных платежей, получаемых арендодателем при финансовой аренде,

b) любой негарантированной ликвидационной стоимости, причитающейся арендодателю.

Валюта представления – валюта, в которой представляется финансовая отчетность.

Валютный курс – коэффициент обмена одной валюты на другую.

Вмененная обязанность – это обязанность, возникающая вследствие действий компании, когда:

a) установившейся прошлой практикой, публикуемой политикой или достаточно конкретным текущим заявлением компания указала другим сторонам, что она примет на себя определенные обязанности; и

b) в результате компания создала обоснованные ожидания у этих других сторон, что она выполнит эти обязанности.

Возмещаемая сумма – большее из двух значений: чистой продажной цены актива и его ценности использования.

Возможная чистая стоимость реализации – это предполагаемая продажная цена при нормальном ходе дел, за вычетом возможных затрат на выполнение работ и возможных затрат на реализацию.

Временные разницы – это разницы между балансовой стоимостью актива или обязательства и их налоговой базой. Временные разницы могут быть либо:

a) налогооблагаемыми, которые являются временными разницами, приводящими к возникновению налогооблагаемых сумм при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) будущих периодов, когда балансовая стоимость актива или обязательства возмещается или погашается; либо

b) вычитаемыми, т.е. временными разницами, результатом которых являются вычеты при определении налогооблагаемой прибыли (убытка, учитываемого при налогообложении) будущих периодов, когда балансовая стоимость соответствующего актива или обязательства возмещается или погашается.

Гарантированная ликвидационная стоимость – это:

a) для арендатора: та часть ликвидационной стоимости, которая гарантируется арендатором, или связанной с ним стороной (величина гарантии при этом равняется максимальной сумме, которая могла бы в любом случае подлежать выплате);

b) для арендодателя: та часть ликвидационной стоимости, которая гарантируется арендатором или не связанной с арендодателем третьей стороной, в финансовом отношении способной выполнить обязательства по гарантии.

Генерирующая единица – это наименьшая идентифицируемая группа активов, обеспечивающая поступления денежных средств, которые в значительной степени независимы от притоков денежных средств от других активов или групп активов.

Группа – материнская организация со всеми ее дочерними организациями.

Группа биологических активов – совокупность сходных животных или растений.

Датой соглашения об объединении предприятий является день, в который между объединяющимися сторонами достигается существенное соглашение, и, в случае организаций с публичным листингом, доводится до сведения общественности. в случае враждебного поглощения, самой ранней датой, на которую заключается существенное соглашение между объединяющимися сторонами, является дата, на которую достаточное число владельцев приобретаемой организации приняло предложение организации-покупателя об установлении контроля над этой приобретаемой организацией.

Денежные средства включают деньги в кассе и на текущем счете компании.

Денежные статьи – имеющиеся единицы валюты, активы и обязательства к получению или выплате в фиксированных или определимых суммах единиц валюты.

Движение денежных средств – поступления и платежи денежных средств и их эквивалентов.

Доходы – это валовой приток экономических выгод за период, возникающий в ходе обычной деятельности компании, когда такой приток приводит к увеличению капитала, иному, чем за счет взносов акционеров.

Дочерняя организация – это организация, в том числе неинкорпорированная организация, такая как товарищество, которая контролируется другой организацией (называемой материнской).

Запасы – это активы:

a) предназначенные для продажи в ходе нормальной деятельности;

b) в процессе производства для такой продажи;

c) в форме сырья или материалов, предназначенных для использования в производственном процессе или при предоставлении услуг.

Зарубежная деятельность – организация, являющаяся дочерней, ассоциированной, совместной организацией или филиалом отчитывающейся

организации, деятельность которой базируется или осуществляется в стране или в валюте, отличной от страны или валюты отчитывающейся организации.

Затраты по займам – процентные и другие расходы, понесенные компанией в связи с получением заемных средств.

Затраты на выбытие – это дополнительные затраты, которые прямо связаны с выбытием актива или генерирующей единицы, за исключением финансовых затрат и расходов по налогу на прибыль.

Затраты по сделке представляют собой дополнительные издержки, прямо связанные с приобретением, выпуском или выбытием финансового актива или финансового обязательств. Дополнительные издержки не возникают, если организация не приобретает, не выпускает или не реализует финансовый инструмент.

Изменение в расчетной оценке – это корректировка балансовой стоимости актива или обязательства, или величины периодического потребления актива, которая происходит вследствие оценки текущего состояния активов и обязательств, а также связанных с ними ожидаемых будущих выгод и обязанностей. Изменения в расчетных оценках являются результатом получения новой информации или наступления новых обстоятельств и, соответственно, не являются исправлениями ошибок.

Инвестиционная деятельность – приобретение и продажа внеоборотных активов и других инвестиций, не относящихся к денежным эквивалентам.

Иностранная валюта – валюта, отличная от функциональной валюты организации.

Инвестиционная недвижимость – имущество (земля или здание, либо часть здания, либо и то, и другое), находящееся в распоряжении (собственника или арендатора по договору финансовой аренды) с целью получения арендных платежей, доходов от прироста стоимости капитала, или того и другого, но не для:

a) использования в производстве или поставках товаров или услуг, либо для административных целей;

b) продажи в ходе обычной деятельности.

Инструмент хеджирования – это определенный производный инструмент или (применительно к хеджированию риска изменений только валютно-обменных курсов) определенный непроизводный финансовый актив или непроизводное финансовое обязательство, справедливая стоимость или потоки денежных средств которого, как ожидается, будут компенсировать

изменения справедливой стоимости или потоков денежных средств определенной хеджируемой статьи.

Исследования – это оригинальные и плановые научные изыскания, предпринимаемые с перспективой получения новых научных или технических знаний.

Квалифицируемый актив – актив, подготовка которого к предполагаемому использованию или для продажи обязательно требует значительного времени.

Консолидированная финансовая отчетность – это финансовая отчетность группы, представленная так, как если бы она была подготовлена единой экономической организацией.

Корпоративные активы – это активы, кроме деловой репутации, которые вносят вклад в будущие поступления денежных средств как рассматриваемой генерирующей единицы, так и других генерирующих единиц.

Контроль – это полномочия на управление финансовой и операционной политикой организации таким образом, чтобы получать выгоды от ее деятельности.

Курсовая разница – разница, возникающая в результате пересчета одинакового количества единиц одной валюты в другую валюту по другим валютным курсам.

Ликвидационная стоимость актива – расчетная сумма, которую организация получила бы на текущий момент от реализации актива за вычетом предполагаемых затрат на выбытие, если бы данный актив уже достиг того возраста и состояния, в котором, как можно ожидать, он будет находиться в конце срока полезной службы.

Материнская организация – это организация, имеющая одну или несколько дочерних организаций.

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) – это Стандарты и Толкования, принятые Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО). Они включают:

a) Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS);
b) Международные стандарты финансовой отчетности (IAS);
c) Толкования, выпущенные Комитетом по толкованиям международной финансовой отчетности (IFRIC), или бывшим Постоянным комитетом по интерпретациям (SIC).

Метод учета по долевому участию – это метод бухгалтерского учета, при котором инвестиции первоначально учитываются по себестоимости, а затем корректируются на произошедшее после приобретения изменение доли инвестора в чистых активах объекта инвестиций. Прибыль или убыток инвестора включает его долю в прибыли или убытке объекта инвестиций.

Метод учета по себестоимости – это метод учета инвестиции, при котором инвестиция признается по ее себестоимости. Инвестор признает доход от инвестиций только в той степени, в которой он получает распределения из накопленных чистых прибылей объекта инвестиций, возникающей после даты приобретения. Распределения, полученные сверх этих прибылей, рассматриваются как возмещение инвестиций, и признаются как уменьшение себестоимости инвестиций.

Метод эффективной ставки процента представляет собой метод расчета амортизируемой стоимости финансового актива или финансового обязательства (либо группы финансовых активов или финансовых обязательств) и начисления процентного дохода или расходов на выплату процентов в течение соответствующего периода. Эффективная ставка процента представляет собой ставку, которая обеспечивает точное дисконтирование ожидаемой суммы будущих денежных выплат или поступлений вплоть до наступления срока погашения по данному финансовому инструменту, либо, когда это уместно, в течение более короткого периода, до чистой балансовой стоимости финансового актива ли финансового обязательства. При расчете эффективной ставки процента организация должна определять потоки денежных средств с учетом всех договорных условий финансового инструмента (например, предоплаты, опциона на покупку и аналогичных опционов), но не принимая во внимание будущие кредитные убытки. В расчет принимаются все вознаграждения и прочие выплаченные или полученные сторонами суммы, являющиеся неотъемлемой частью эффективной ставки процента, а также затраты по сделке и все другие премии или скидки. Предполагается, что потоки денежных средств и расчетный срок группы аналогичных финансовых инструментов могут быть достоверно оценены. Однако, в тех редких случаях, когда не представляется возможным произвести оценку потоков денежных средств или ожидаемого срока действия финансового инструмента (или группы финансовых инструментов), организация должна использовать предусмотренные договором денежные потоки в течение всего договорного срока финансового инструмента (или группы финансовых инструментов).

Минимальные арендные платежи – платежи на протяжении срока аренды, которые требуются или могут быть затребованы от арендатора, за исключением сумм по оплате услуг и налогов, выплачиваемых арендодателем и возмещаемых ему, наряду со следующими суммами:

a) для арендатора: любыми суммами, гарантированными арендатором или стороной, связанной с арендатором;

b) для арендодателя: любой ликвидационной стоимостью, гарантированной арендодателю:

1) арендатором;

2) стороной, связанной с арендатором;

3) третьей стороной, не связанной с арендатором, в финансовом отношении способной выполнить обязанности по гарантии.

Налоговая база актива или обязательства – это величина, присваиваемая активу или обязательству для целей налогообложения.

Налогооблагаемая прибыль (убыток, учитываемый при налогообложении) – это сумма прибыли (убытка) за период, определяемая в соответствии с правилами, установленными налоговыми органами, в отношении которой уплачивается (возмещается) налог на прибыль.

Начало срока аренды – это более ранняя из следующих дат: дата заключения договора аренды или дата принятия сторонами обязательств в отношении основных условий аренды. Именно на эту дату:

a) аренда классифицируется как операционная или финансовая;

b) в случае финансовой аренды, определяются суммы, подлежащие признанию на начало срока аренды.

Началом срока аренды считается дата, с которой арендатор получает возможность осуществлять свое право на использование арендуемого актива. Это дата первоначального признания аренды (т.е. признания соответствующих активов, обязательств, дохода или расходов, возникающих в связи с арендой).

Неаннулируемая аренда – это договор аренды, который может быть аннулирован только в следующих случаях:

a) при наступлении маловероятного условного события;

b) с разрешения арендодателя;

c) если арендатор заключает новое соглашение об аренде того же или эквивалентного актива с тем же арендодателем;

d) в случае уплаты арендатором дополнительной суммы, размер которой таков, что на начало срока аренды ее продолжение можно обоснованно считать гарантированным.

Негарантированная ликвидационная стоимость – это та часть ликвидационной стоимости арендуемого актива, получение которой арендодателем не гарантировано или гарантировано только стороной, связанной с арендодателем.

Нематериальный актив – это идентифицируемый неденежный актив, не имеющий физической формы.

Обременительный контракт – это контракт, по которому неустранимые затраты на выполнение обязательств по контракту превышают экономические выгоды, которые ожидается по нему получить.

Обязательство – это существующая обязанность компании, возникающая из прошлых событий, в результате исполнения которой ожидается выбытие из компании ресурсов, заключающих в себе экономические выгоды.

Обязывающее событие – это событие, которое создает юридическую или вмененную обязанность, в результате чего у компании отсутствует реалистичная альтернатива урегулированию этой обязанности.

Операционная аренда – это аренда, отличная от финансовой.

Операционная деятельность – основная приносящая выручку деятельность компании и прочая деятельность, отличная от инвестиционной и финансовой деятельности.

Основные средства представляют собой материальные активы, которые:

a) используются организацией для производства или поставки товаров и услуг, для сдачи в аренду другим организациям, или для административных целей;

b) предполагается использовать в течение более чем одного периода.

Отдельная финансовая отчетность – это представляемая материнской организацией, инвестором ассоциированной организации или предпринимателем в совместно контролируемой организации отчетность, учет инвестиций в которой ведется на основе прямой доли участия, а не представляемых в отчетности результатов и чистых активов объектов инвестиций.

Отложенные налоговые обязательства – это суммы налога на прибыль, подлежащие уплате в будущих периодах в связи с налогооблагаемыми временными разницами.

Отложенные налоговые требования – это суммы налога на прибыль, возмещаемые в будущих периодах в связи с:

a) вычитаемыми временными разницами;

b) перенесенными на будущий период непринятыми налоговыми убытками; и

c) перенесенными на будущий период неиспользованными налоговыми кредитами.

Оценочное обязательство – это обязательство, неопределенное по величине или с неопределенным сроком исполнения.

Первоначальная стоимость – сумма уплаченных денежных средств или эквивалентов денежных средств и справедливая стоимость другого встречного предоставления, переданного для приобретения актива на момент его приобретения или сооружения.

Первоначальные прямые затраты представляют собой дополнительные издержки, связанные с подготовкой и заключением договора аренды, за исключением случаев, когда такие затраты несут арендаторы в лице производителей или дилеров.

Перспективное применение изменения в учетной политике и признания воздействия изменения в какой-либо расчетной оценке – это, соответственно:

a) применение новой учетной политики к операциям, другим событиям и обстоятельствам, которые имели место после даты изменения политики;

b) признание воздействия этого изменения в расчетной оценке в текущем и будущих периодах, затронутых данным изменением.

Прекращение признания представляет собой списание ранее признанного финансового актива или финансового обязательства с баланса организации.

Примечания – содержат информацию, представляемую в дополнение к балансу, отчету о прибылях и убытках, отчету об изменениях в собственном капитале и отчету о движении денежных средств. В примечаниях приводятся повествовательные описания или более подробный анализ статей, раскрытых в финансовой отчетности, а также информация о тех статьях, которые не отвечают критериям признания в финансовой отчетности.

Приростная ставка процента на заемный капитал – это ставка процента, которую арендатору пришлось бы платить по аналогичной аренде или, если таковую определить невозможно, то ставка на начало срока аренды, которую арендатор должен был бы платить по займам, полученным на такой же срок и при том же обеспечении, в объеме, необходимом для покупки актива.

Прогнозируемая сделка – это не совершенная, но ожидаемая будущая сделка.

Промежуточный период – это отчетный период, продолжительность которого короче полного финансового года.

Промежуточная финансовая отчетность – означает финансовую отчетность, содержащую либо полный комплект финансовой отчетности (как описано в IAS 1 *«Представление финансовой отчетности»*), либо набор сжатых финансовых отчетов за промежуточный период.

Разработки – это применение научных открытий или других знаний для планирования или конструирования новых, или существенно улучшенных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг до начала их коммерческого производства или применения.

Расходы по уплате налога (доходы от переплаты налога) – это совокупная величина, включенная в расчет чистой прибыли или убытка за период в отношении текущего и отложенного налога.

Ретроспективное применение – это применение новой учетной политики к операциям, другим событиям и условиям таким образом, как если бы эта политика применялась всегда.

Ретроспективный пересчет – это исправление признания, оценки и раскрытия сумм в элементах финансовой отчетности, как если бы ошибка предшествующего периода никогда не была допущена.

Сбор сельскохозяйственной продукции – отделение продукции от биологического актива или прекращение жизнедеятельности биологического актива.

Сельскохозяйственная деятельность – управление биотрансформа-цией биологических активов в целях реализации, получения сельскохозяй-ственной продукции или производства дополнительных биологических активов.

Сельскохозяйственная продукция – продукция, собранная с биологических активов компании.

Совместный контроль – это согласованное по договору распределение контроля над экономической деятельностью.

Справедливая стоимость – это та сумма, на которую можно обменять актив или урегулировать обязательство при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами.

Срок аренды – не подлежащий сокращению период, на который арендатор, в соответствии с договором, арендует актив, а также любые иные

дополнительные периоды, на которые арендатор вправе продлить аренду актива с дополнительной оплатой или без нее, если на начало срока аренды имеется обоснованная уверенность в том, что арендатор реализует это право.

Срок полезной службы – это расчетный оставшийся период с начала срока аренды, не ограничиваемый сроком аренды, на протяжении которого организация предполагает получать экономические выгоды, заключенные в активе.

Ставка процента, подразумеваемая в договоре об аренде – это ставка дисконта, применение которой на начало срока аренды обеспечивает положение, при котором общая дисконтированная стоимость (a) минимальных арендных платежей и (b) негарантированной ликвидационной стоимости равняется сумме (i) справедливой стоимости арендованного актива и (ii) первоначальных прямых затрат арендодателя.

Стоимость, специфичная для конкретной организации – дисконтированная стоимость потоков денежных средств, которые, согласно ожиданиям организации, возникнут либо в связи с использованием какого-либо актива и его выбытием в конце срока его полезной службы, либо в связи с погашением какого-либо обязательства.

Существенность – опущения или искажения информации о статьях финансовой отчетности являются существенными, если они могут, каждое по отдельности или в совокупности, повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе этой финансовой отчетности. Существенность зависит от размера и характера конкретного опущения или искажения информации, оцениваемых в контексте сопутствующих обстоятельств. Решающим фактором может оказаться либо размер, либо характер соответствующей статьи финансовой отчетности, либо сочетание того и другого.

Существенные опущения или искажения информации о статьях финансовой отчетности являются существенными, если они могут, каждое по отдельности или в совокупности, повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе этой финансовой отчетности. Существенность зависит от размера и характера конкретного опущения или искажения информации, оцениваемых в контексте сопутствующих обстоятельств. Решающим фактором может оказаться либо размер, либо характер соответствующей статьи финансовой отчетности, либо сочетание того и другого.

Твердое соглашение – имеющий обязательную силу договор обмена указанным количеством ресурсов по указанной цене в определенный день (определенные дни) в будущем.

Текущие налоги – это сумма налогов на прибыль к уплате (к возмещению) в отношении налогооблагаемой прибыли (убытка, учитываемого при налогообложении) за период.

Убыток от обесценения – та сумма, на которую балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую сумму.

Условная арендная плата – это та часть арендных платежей, которая не фиксируется в виде определенной суммы, но основана на будущей величине фактора, изменение которого не связано с прохождением времени (например, будущий объем продаж, будущий объем использования, будущие индексы цен, будущая рыночная ставка процента).

Учетная политика – это конкретные принципы, основы, соглашения, правила и практика, применяемые организацией для подготовки и представления финансовой отчетности.

Финансовая аренда – это аренда, по условиям которой происходит существенный перенос всех рисков и выгод, сопутствующих владению активом. Правовой титул в итоге может как передаваться, так и не передаваться.

Финансовая деятельность – деятельность, которая приводит к изменениям в размере и составе собственного капитала и заемных средств компании.

Ценность использования – это дисконтированная стоимость будущих потоков денежных средств, получение которых ожидается от актива или генерирующей единицы.

Чистая инвестиция в аренду представляет собой валовую инвестицию в аренду, дисконтированную по ставке процента, предусмотренной в договоре аренды. Неполученный финансовый доход – это разница между:

a) валовой инвестицией в аренду,

b) чистой инвестицией в аренду.

Чистая инвестиция в зарубежную деятельность – величина доли отчитывающейся организации в чистых активах этой деятельности.

Эквивалент денежных средств – краткосрочные, высоколиквидные вложения, легко обратимые в заранее известную сумму денежных средств, и подвергающиеся незначительному риску изменения их стоимости.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Закон Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете» в новой редакции от 13 апреля 2016 года № 404.

2. Указ Президента Республики Узбекистан от 24 апреля 2015 года № УП-4720 «О мерах по внедрению современных методов корпоративного управления в акционерных обществах»

3. Указ Президента Республики Узбекистан №УП-4947 от 7 февраля 2017 года «О Стратегии действий по дальнейшему развитию Республики Узбекистан».

4. Указ Президента Республики Узбекистан от 2 сентября 2017 года № УП-5177 «О первоочередных мерах по либерализации валютной политики».

5. Указ Президента Республики Узбекистан от 24 февраля 2020 года №-4611-УП «О дополнительных мерах по переходу на международные стандарты финансовой отчетности»

6. Аникин П. Учет основных средств: обновленное ПБУ против МСФО / П. Аникин // Консультант. - № 7, апрель 2006 г.

7. Бакаев А.С. Международные стандарты / А.С. Бакаев. – М.: Аскери АССА, 2003.

8. Бархатов А.П. Международный учет. Учебное пособие / А.П. Бархатов. – М.: Издательско-книготорговый центр «Маркетинг», 2004.

9. Слободняк И.А., Хассел Л. Международные стандарта финансовой отчетности: европейский опыт и адаптация в России / И.А. Слободняк, Л. Хассел. – Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2005.

10. Палий В.Ф. Международные стандарты финансовой отчетности. –М.: ИНФРА-М., 2003 г.

11. Малькова Т. Н. Теория и практика международного бухгалтесркого учета: Учеб. пособие. Изд.2-е, перераб. и доп. – СПб.: Издательский дом «Бизнес-пресса», 2003 г.

12. Ташназаров С.Н., Ташназарова Д.С. Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари. – Самарканд: СамИСИ, 2018. -421 б.

13. Эргашева Ш.Т., Кувватов Г./ Strategic reporting and basic principles for its formation. // Проблемы и тенденции развития инновационной экономики: международный опыт и российская практика Материалы VII Международной научно-практической конференции г. Уфа, 22 октября 2018 года 2- том стр. 220-223.

14. Эргашева Ш.Т. Бухгалтерский учёт. Учебное пособие. – Т.: Иқтисод ва молия, 2010. – 508 с.

15. Ibragimov A.K., Marpatov M.D., Rizaev N.Q. Xalqaro moliyaviy hisobot standartlari asosida banklarda buxgalteriya hisobi. O'quv qo'llanma. – T.: Moliya, 2010. – 272 b.

16. Ibragimov A.K. Auditning xalqaro standartlari asosida tijorat banklarida ichki auditning tashkiliy asoslari. O'quv qo'llanma. – T.: O'z R. BMA "Moliya", 2013. – 384 b.

17. Ibragimov A.K., Rizaev N.K. Tijorat banklari tashqi auditida xalqaro moliyaviy hisobot standartlarini joriy etish metodikasi. Monografiya. – T.: Moliya, 2011. – 188 b.

18. Ibragimov A.K. Banklarda buxgalteriya hisobining milliy va xalqaro standartlari. / A.K.Ibragimov, M.D.Marpatov, N.K.Rizaev. – T.: Moliya, 2016. – 370 b.

19. Sh. T. Ergasheva. The importance of the improvement and convergence of ias/ifrs to the national accounting system of Uzbekistan. // Eurasian Journal of Analytical Chemistry (ISSN 1306-3057).

20. Sh. T. Ergasheva. The Importance of The Improvement And Convergence of IAS/IFRS to the National Accounting System of Uzbekistan.// International Journal of Recent Technology and Engineering (IJRTE) ISSN: 2277-3878, Volume-8 Issue-2S4, July 2019. Page 731-733.

21. Sh. Ergasheva, A.K.Ibragimov, N.K.Rizaev, I.R.Ibragimova Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari. O'quv qo'llanma.// -T.: Iqtisodiyot, 2019. -227 стр.

22. 2016 IFRS® Standards (Red Book) is the only official printed edition of the consolidated text of the International Accounting Standards Board's authoritative pronouncements as issued at 13 January 2016. Publication date: 7 March 2016. SET ISBN: 978-1-911040-15-6.

23. 2015 International Financial Reporting Standards IFRS® (Red Book) is the onlyofficial printed edition of the consolidated text of the IASB's authoritative pronouncements as issued at 1 January 2015. (2 vols).

24. International Financial Reporting Standard - Annual Improvements to IFRSs 2012-2014 Cycle (September 2014).

25. The complete guide to International Financial Reporting Standards Including IAS and Interpretation. Published by Thorogood Publishing Ltd 10-12 Rivington Street London EC2A 3DU. Material quoted directly from the IASB in this document is © 2010 IFRS Foundation.

26. IFRS For Dummies Published by John Wiley & Sons, Ltd The Atrium Southern Gate Chichester West Sussex PO19 8SQ England www.wiley.com Copyright © 2012 John Wiley & Sons, Ltd, Chichester, West Sussex, England Published by John Wiley & Sons, Ltd, Chichester.

27. Сайты интернета

www.norma.uz./
www.mf.uz./
www.lex.uz./
www.europa.eu./
www.worldbank.org
www.bfa.uz./
www.soliq.uz./
www.cbu.uz./
www.ias.com./
www.cip.com./
www.aicpa.ord.com.
www.carajkumarradukia.com
rajkumarfca@gmail.com.
www.ifrs.org
www.accountancyage.com
www.accountingtoday.com/
www.accaglobal.com/
www.newaccountan.com
www.slideshare.net/
www.buhgalteria.ru/
www.cchdaily.co.
caaa.in
www.omicsgroup.org/journals/accounting-marketing.php
http://media.clemson.edu/library/infoaccess_policies/account.
www.uwl.ac.uk
uk.sagepub.com/asi/journal/accounting-history
www.iafei.org/
ogbus.com/
ejkm.com

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ 3
ГЛАВА 1. ВВЕДЕНИЕ В МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ 5
1.1. Мир бизнеса и финансов 5
1.2. Основное содержание международных стандартов финансовой отчетности и ее роль в системе подготовки бухгалтеров 10
1.3. История создания международных стандартов финансовой отчетности 12
1.4. Концептуальные основы международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) 21
1.5. Качественные характеристики информации финансовой отчетности: понятность, уместность, надежность, сопоставимость 33
1.6. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 1 Первое применение международных стандартов финансовой отчетности 37
ГЛАВА 2. ОБЩИЕ ВОПРОСЫ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ 44
2.1. Содержание и применение стандарта МСФО №1 «Представление финансовой отчетности» 44
2.2. Содержание и применение стандарта МСФО (IAS) 7 Отчет о движении денежных средств 57
2.3. Содержание и применение стандарта МСФО (IAS) 8 Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки 64
2.4. Содержание и применение стандарта МСФО (IAS) 10 События после окончания отчетного периода 70
2.5. Содержание и применение стандарта МСФО (IAS) 21 "Влияние изменений обменных курсов валют 72
ГЛАВА 3. СТАНДАРТЫ, ХАРАКТЕРИЗУЮЩИЕ УЧЕТ ПОСТУПЛЕНИЙ 80
3.1. Содержание и применение стандарта МСФО (IAS) 11 Договоры на строительство 80
3.2. Содержание и применение стандарта МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» 88
ГЛАВА 4. СТАНДАРТЫ, ХАРАКТЕРИЗУЮЩИЕ УЧЕТ НЕФИНАНСОВЫХ АКТИВОВ 97
4.1. Содержание и применение стандарта МСФО (IAS) 2 «Запасы» ... 97
4.2. Содержание и применение стандарта МСФО (IAS) 16 «Основные средства» 101
4.3. Содержание и применение стандарта МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам» 114

4.4. Содержание и применение стандарта МСФО (IAS) 38 «Нематериальный актив» ... 121
4.5. Содержание и применение стандарта МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость» ... 134
4.6. Содержание и применение стандарта МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» ... 148
ГЛАВА 5. СТАНДАРТЫ, ХАРАКТЕРИЗУЮЩИЕ УЧЕТА ОЦЕНКИ . 155
5.1. Содержание и применение стандарта МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» ... 155
5.2. Содержание и применение стандарта МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» ... 172
ГЛАВА 6. СТАНДАРТЫ, ХАРАКТЕРИЗУЮЩИЕ УЧЕТА НЕФИНАНСОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ... 185
6.1. Содержание и применение стандарта МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» ... 185
6.2. Содержание и применение стандарта МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» ... 196
ГЛАВА 7. СТАНДАРТЫ, ХАРАКТЕРИЗУЮЩИЕ УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ ИНСТРУМЕНТОВ ... 219
7.1. Содержание и применение МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации» ... 219
7.2. Содержание и применение стандарта МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» ... 227
7.3. Содержание и применение стандарта МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации» ... 243
ГЛАВА 8. СТАНДАРТЫ, ХАРАКТЕРИЗУЮЩИЕ УЧЕТ ОСНОВЫ КОНСОЛИДАЦИИ ... 251
8.1. Содержание и применение МСФО (IAS) 28 Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия ... 251
8.2. Содержание и применение МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» ... 264
ГЛАВА 9. ТРАНСФОРМАЦИЯ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ... 275
9.1. Методы составления отчета по МСФО ... 275
9.2. Способы подготовки отчетности по МСФО ... 280
9.3. Методика трансформации отчетности ... 282
9.4. Автоматизация подготовки отчетности по МСФО ... 285
ГЛОССАРИЙ ... 292
СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ ... 304

Эргашева Шахло Тургуновна

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Учебник

"IQTISODIYOT" - 2021

Редактор
Вахабова М.М.

Корректор
Камилова Д.Д.

Компьютерная верстка и дизайн
Матхўжаев О.О.

Лицензия: №10-4286 14.02.2019г. Подписано в печать 17.06.2021.
Размер бумаги 60x84 1/16. Гарнитура "Times". Печать офсетная.
Бумага офсетная. Условный печатный лист 19,3.
Тираж 50 экз. Цена договорная.

Отпечатано в ЧП "ZARAFSHON FOTO".
100066. г. Ташкент, ул. Ислома Каримова, дом 49.