

Учебное пособие

ACCA ДипИФР

*Диплом ACCA
по Международной
Финансовой Отчетности*

2016



АССА

***Диплом по международной
финансовой отчетности***

Материал для подготовки
к экзамену
АССА ДипИфр (рус)

PricewaterhouseCoopers

ул. Бутырский Вал. 10,
125047, Москва, Россия

acca.dipifr@ru.pwc.com

+7 (495) 967-6074

+7 (812) 326-6644

Этот материал разработан исключительно для подготовки слушателей к сдаче квалификационного экзамена АССА ДипИФР. Информация, содержащаяся в этом пособии, не должна рассматриваться как консультационный материал по ведению бизнеса, бухгалтерскому учету или консалтингу. Для получения подобной консультации необходимо обращаться к соответствующим специалистам.

© 2016 PricewaterhouseCoopers. Все права защищены.

Сеть фирм PwC предоставляет услуги в области аудита и бизнес-консультирования, а также налоговые и юридические услуги компаниям разных отраслей. Более 195 000 человек в 157 странах мира используют свои знания, богатый опыт и творческий подход для разработки практических советов и решений, открывающих новые перспективы для бизнеса. Более подробная информация – на www.pwc.com.

Введение

В настоящее время более, чем в 113 странах мира публичные компании обязаны (или им разрешается) готовить финансовую отчетность в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Все публичные компании, ценные бумаги которых котируются на биржах Евросоюза обязаны готовить финансовую отчетность в соответствии с МСФО. Это требование также распространяется на их дочерние и ассоциированные компании.

Другие страны, в том числе Австралия, Гонконг, ЮАР приняли МСФО или стандарты, которые соответствуют требованиям МСФО, в качестве национальных стандартов. Многие другие страны, например, Индия, находятся на пути принятия МСФО или сближения с МСФО, что оказывает значительное влияние на финансовую отчетность компаний таких стран. Россия также движется по пути сближения национальных стандартов с МСФО.

Цель АССА ДипИФР (диплом по международной финансовой отчетности) – дать кандидатам знания МСФО и развить у кандидатов навыки применения МСФО для составления финансовой отчетности.

Что такое АССА ДипИФР

Для тех, кто желает изучить МСФО и подтвердить свои знания в этой области, АССА предлагает диплом по международной финансовой отчетности (АССА ДипИФР). Эта квалификация разработана для того, чтобы дать кандидатам понимание концепций и принципов, лежащих в основе МСФО, а также развить навыки применения МСФО. Это квалификация ориентирована на профессиональных бухгалтеров и аудиторов, аттестованных в соответствии с национальными стандартами.

Что такое ДипИФР (Рус)

Русскоязычный диплом эквивалентен его международной версии на английском языке, форматы этих экзаменов полностью соответствуют друг другу.

Требования к соискателю диплома

Для того чтобы стать соискателем диплома, необходимо:

- иметь аттестат профессионального бухгалтера или аудитора; или
- соответствующее высшее или специальное образование и два года практического опыта работы в области бухгалтерского учета и аудита, что должно быть письменно подтверждено работодателем или копией трудовой книжки; или
- три года практического опыта работы в области бухгалтерского учета и аудита, что должно быть письменно подтверждено работодателем или копией трудовой книжки.

Цели курса

Для успешной сдачи экзамена соискатели должны:

- понимать и уметь объяснить принципы составления финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами;
- уметь применять международные стандарты финансовой отчетности при составлении финансовой отчетности;
- знать и применять требования к раскрытию информации в отчетности;
- готовить консолидированную финансовую отчетность (кроме консолидированного отчета о движении денежных средств) группы компаний, в состав которой входят дочерние компании, ассоциированные компании и совместные предприятия.

Содержание программы курса

- 1 Система международных регулирующих органов
 - Структура Совета по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО)
- 2 Элементы финансовой отчётности
 - Признание выручки
 - Основные средства
 - Обесценение активов
 - Аренда
 - Нематериальные активы и гудвил
 - Запасы
 - Финансовые инструменты
 - Резервы, условные обязательства и условные активы
 - Вознаграждения работникам, в том числе после окончания трудовой деятельности
 - Налоги в финансовой отчетности
 - Влияние изменений валютных курсов
 - Сельское хозяйство
 - Платежи с использованием акций
 - Разведка и оценка минеральных ресурсов
 - Оценка справедливой стоимости
- 3 Представление информации и дополнительные раскрытия информации
 - Подготовка отчета о финансовом положении, отчета о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе
 - События после отчётной даты
 - Прибыль на акцию
 - Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки
 - Раскрытие информации о связанных сторонах
 - Операционные сегменты
 - Требования к отчетности малых и средних предприятий

- 4 Подготовка внешней финансовой отчетности объединенных компаний, ассоциированных компаний и совместных предприятий
- Подготовка внешней консолидированной отчетности группы
 - Объединения бизнеса – внутригрупповые корректировки
 - Объединения бизнеса – корректировки до справедливой стоимости
 - Объединения бизнеса – ассоциированные компании и совместная деятельность

Что не входит в программу курса

В программу курса не входит:

- Финансовая отчетность товариществ и отделений компаний
- Сложные группы, в т.ч. смешанные группы, субдочерние компании и зарубежные дочерние компании
- Постепенные приобретения и продажи дочерних компаний и реструктуризация групп
- Финансовая отчетность банков и аналогичных финансовых институтов
- Подготовка отчетов о движении денежных средств (как для отдельных компаний, так и консолидированных)
- Схемы реорганизации/реструктуризации
- Оценка компаний и акций
- Учет и отчетность страховых компаний
- Информация, отражающая эффект от изменения цен и финансовая отчетность в условиях гиперинфляции
- Проекты положений и дискуссионные документы МСФО
- МСФО с точки зрения межгосударственных организаций
- Пенсионные схемы нескольких работодателей
- Платежи с использованием акций с возможным расчетом денежными средствами

Структура экзамена

Экзамен АССА ДипИФР (Рус) является письменным и продолжается 3 часа. Большинство экзаменационных вопросов сочетают в себе расчетные и аналитические элементы. В некоторых вопросах необходимо проанализировать сценарий или хозяйственную ситуацию. Все вопросы являются обязательным.

Максимальная оценка за первый вопрос составляет 40 баллов. Вопрос включает подготовку одного или более консолидированных отчетов, которые экзаменуются в рамках программы (консолидированный отчет о финансовом положении, консолидированный отчет о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе и консолидированный отчет об изменениях собственного капитала). Вопрос включает также примечания, в соответствии с которыми необходимо внести корректировки в отчетность. В основном эти примечания будут относиться к финансовой отчетности материнской компании.

Максимальная оценка за каждый из оставшихся трех вопросов составляет 20 баллов. Часто эти вопросы предлагают определенные сценарии и касаются выбора подходящего принципа бухгалтерского учета и раскрытия различных операций или ситуаций. В вопросах-сценариях кандидатам может быть предложено прокомментировать выбранный руководством способ отражения операции и описать более подходящий, руководствуясь условиями, указанными в сценарии. Часто один из этих вопросов посвящен требованиям какого-либо конкретного стандарта.

Некоторые стандарты международной финансовой отчетности весьма детальные и сложны. На экзамене ДипИФР кандидаты должны продемонстрировать знание принципов и ключевых элементов таких стандартов. От кандидатов также требуется хорошее понимание предпосылок появления и потребности в международных стандартах финансовой отчетности, а также вопросов, касающихся гармонизации бухгалтерского учета в общемировом масштабе.

Структура экзамена	Количество баллов
Раздел А: 1 обязательный вопрос по консолидированной отчетности	40
Раздел В: 3 обязательных вопроса (20 баллов каждый)	<u>60</u>
	100

Соискателям необходимо набрать 50 баллов для получения диплома АССА по международной финансовой отчетности.

В ходе декабрьской сессий 2015 года, а также июньской сессии 2016 года будет тестироваться знание стандартов, опубликованных до 31 августа 2014 года.

Список документов, выносимых на экзамен АССА ДипИФР (Рус)

Концептуальные основы подготовки и представления финансовой отчетности

МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»

МСФО (IAS) 2 «Запасы»

МСФО (IAS) 8 «Учётные политики, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»

МСФО (IAS) 10 «События после окончания отчётного периода»

МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»

МСФО (IAS) 16 «Основные средства»

МСФО (IAS) 17 «Аренда»

МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»

МСФО (IAS) 20 «Учёт государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»

МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют»

МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам»

МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»

МСФО (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность»

МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные компании и совместные предприятия»

МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации»

МСФО (IAS) 33 «Прибыль на акцию»

МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность»

МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»

МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы»

МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»

МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная собственность»

МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»

МСФО (IFRS) 1 «Применение МСФО впервые»

МСФО (IFRS) 2 «Платежи, основанные на акциях»

МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса»

МСФО (IFRS) 5 «Необоротные активы, предназначенные для продажи, и прекращённая деятельность»

МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка минеральных ресурсов»

МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации»

МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты»

МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»

МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность»

МСФО (IFRS) 11 «Совместная деятельность»

МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации об участии в других предприятиях»

МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»

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

Начиная с июня 2011 года документы IFRIC и SIC больше не экзаменуются в рамках программы.

Содержание

1. Введение в международные стандарты финансовой отчетности	0100
2. Концептуальные основы подготовки и представления финансовой отчётности.....	0200
3. Представление финансовой отчётности	0300
4. Промежуточная финансовая отчётность.....	0400
5. Учётные политики, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки.....	0500
6. Применение МСФО впервые.....	0600
7. Выручка по договорам с покупателями	0700
8. Запасы	0800
9. События после окончания отчётного периода.....	0900
10. Основные средства.....	1000
11. Затраты по займам	1100
12. Учёт государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи	1200
13. Сельское хозяйство	1300
14. Аренда.....	1400
15. Обесценение активов	1500
16. Нематериальные активы.....	1600
17. Инвестиционная собственность	1700
18. Резервы, условные обязательства и условные активы	1800
19. Налоги на прибыль	1900
20. Финансовые инструменты.....	2000
21. Влияние изменений обменных курсов валют	2100
22. Объединения бизнеса, консолидированная и отдельная финансовая отчетность, инвестиции в ассоциированные компании, совместная деятельность.....	2200
23. Раскрытие информации о связанных сторонах	2300
24. Прибыль на акцию	2400
25. Вознаграждения работникам	2500
26. Платежи, основанные на акциях.....	2600
27. Отчет о движении денежных средств.....	2700
28. Необоротные активы, предназначенные для продажи и прекращенная деятельность.....	2800
29. Разведка и оценка полезных ископаемых	2900
30. Операционные сегменты	3000
31. Оценка справедливой стоимости	3100
32. Требования к отчетности малых и средних предприятий.....	3200

Введение

Введение в Международные стандарты финансовой отчётности

План сессии

1. История внедрения международных стандартов финансовой отчетности..... 0102
2. Структура регулирующих органов..... 0102
 - 2.1 Структура
 - 2.2 Институт попечителей (Trustees)
 - 2.3 Совет по МСФО (International Accounting Standards Board – IASB)
 - 2.4 Комитет по интерпретациям МСФО (International Financial Reporting Interpretations Committee – IFRIC)
 - 2.5 Консультативный совет по стандартам (Advisory Council)
3. Принятие новых стандартов..... 0105
4. Международная гармонизация – сближение требований МСФО и ОПБУ США..... 0106

1. История внедрения международных стандартов финансовой отчётности

В XX веке стали активно зарождаться и распространяться транснациональные корпорации. Им стало необходимо составлять отчётность, объединяющую показатели бухгалтерских балансов компаний, находящихся в разных странах, понятную при этом инвесторам во всем мире.

С целью улучшения и гармонизации практики финансовой отчётности в международном масштабе 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**).

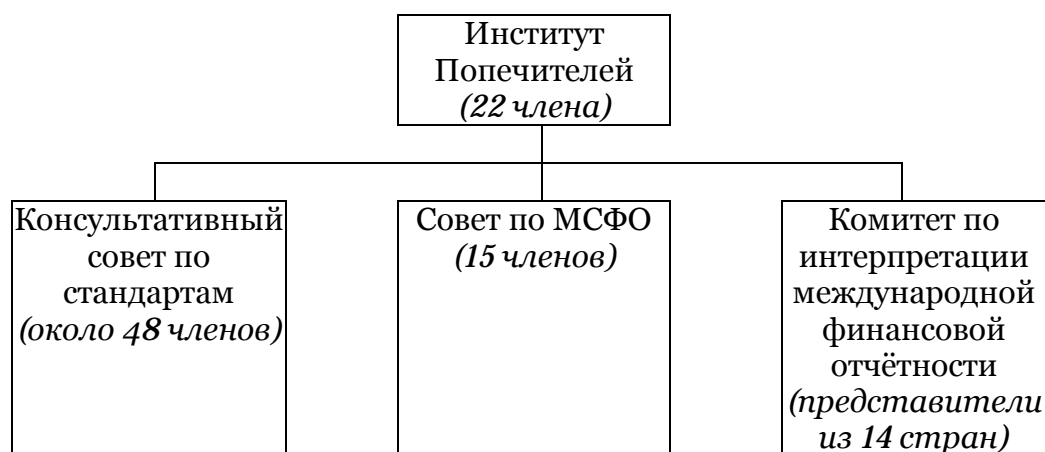
С 1981 года КМСФО был полностью автономным во внедрении международных стандартов финансовой отчётности и в вопросах обсуждения документов, касающихся международного учета.

В 2002 Европейская комиссия принимает Директиву Европейского Союза о том, что все компании, чьи акции котируются на биржах Европы, начиная с 2005 года, обязаны готовить консолидированную отчётность по МСФО.

В рамках реструктуризации в апреле 2001 года Совет по Международным стандартам финансовой отчётности (СМСФО) заменил Комитет по Международным стандартам финансовой отчётности (КМСФО).

2. Структура регулирующих органов

2.1 Структура



2.2 Институт Попечителей (Trustees)

Управляющим органом СМСФО является **Институт Попечителей**.

Функции Института Попечителей:

- назначение членов СМСФО и Консультативного совета по стандартам;
- контроль эффективности работы всех органов МСФО;
- обеспечение финансирования;
- утверждение бюджета;
- внесение изменений в устав.

2.3 Совет по МСФО (International Accounting Standards Board – IASB)

Совет по Международным стандартам финансовой отчётности состоит из 15 членов (12 из которых работают на постоянной основе) и назначаются попечителями на срок от трёх до пяти лет.

Функции СМСФО:

- разработка и издания МСФО;
- разработка и публикация проектов стандартов;
- установление порядка рассмотрения комментариев, полученных по опубликованным для обсуждения Проектам стандартов;
- публикация основ для выработки заключений.

Перед СМСФО поставлены три основные **цели**:

- разработать в интересах общества единый комплект высококачественных, понятных и практически реализуемых всемирных стандартов учёта, которые требуют предоставления высококачественной, прозрачной и сравнимой информации в финансовой отчётности и прочих финансовых отчётах для помощи участникам международных фондовых рынков и другим пользователям в принятии решений;
- способствовать принятию, соблюдению и единой интерпретации стандартов во всем мире;
- активно сотрудничать с национальными органами, отвечающими за разработку и внедрение стандартов финансовой отчётности для обеспечения максимального сближения стандартов финансовой отчётности во всем мире.

2.4 Комитет по интерпретациям МСФО (International Financial Reporting Interpretations Committee – IFRIC)

Комитет по интерпретациям международной финансовой отчётности (КИМФО) (до реорганизации 2002 года – Постоянный комитет по интерпретациям (ПКИ) был создан в апреле 1997 года).

В состав КИМФО входят 14 экспертов в области бухгалтерского учёта, назначаемых Попечителями. КИМФО может выпускать проекты интерпретаций для обсуждения. Однако окончательные тексты интерпретаций утверждает СМСФО, после чего интерпретации становятся частью нормативной базы МСФО, и имеют такую же силу, как и МСФО.

Функции КИМФО:

- разъяснять применение МСФО (IAS и IFRS) и своевременно предоставлять рекомендации в вопросах учёта, специально не рассматриваемых в самих МСФО, а также выполнять другие обязанности по запросу СМСФО;
- при выполнении вышеуказанных функций обращаться к цели СМСФО по активной работе с национальными стандартами финансовой отчётности для обеспечения максимального сближения стандартов финансовой отчётности во всем мире;
- после рассмотрения СМСФО проектов интерпретаций публично их опубликовывать для получения комментариев от общественности в течение разумного периода времени до окончательного принятия интерпретаций;
- отчитываться перед СМСФО и получать от него одобрение об окончательном варианте интерпретаций.

Интерпретации КИМФО обозначаются как IFRIC (до 2002 года они именовались SIC). Интерпретации вступают в силу непосредственно сразу после утверждения и публикации, если не предусмотрено иное.

2.5 Консультативный Совет по стандартам

Консультативный совет по стандартам консультирует членов СМСФО и КИМФО и предоставляет форум для организаций и лиц, желающих участвовать в обсуждении методических и иных вопросов, касающихся применения и формулировки стандартов, – а также в выработке рекомендаций Совету и Попечителям по вопросам повестки дня и приоритетам.

Консультативный совет по стандартам состоит из 48 членов, назначаемых Попечителями на 3 года, представляющих различные географические регионы и области деятельности. Консультативный совет проводит, как минимум, 3 открытые встречи с СМСФО в год.

3. Принятие новых стандартов

Стандарты публикуются после прохождения регламентированного процесса рассмотрения и одобрения, который включает подробное обсуждение и консультации с участием профессионального сообщества: профессиональных бухгалтеров, финансовых аналитиков, бирж и других заинтересованных пользователей и регулирующих органов.

В целях получения замечаний и предложений Совет по МСФО выпускает документы для обсуждения (**Discussion paper**) и проекты стандартов (**Exposure draft**). На открытых встречах Совет по МСФО обсуждает план работ, текущие приоритеты и технические вопросы с членами Консультативного совета.

Процесс принятия стандарта включает следующие этапы:

1. Всесторонний анализ проблемы, и оценка возможности применения «Концептуальных основ подготовки и представления финансовой отчетности».
2. Изучение национальных требований и практики бухгалтерского учёта и обмен мнениями с национальными органами, устанавливающими стандарты.
3. Проведение консультаций с Институтом попечителей и Консультативным советом о включении данной темы в повестку дня СМСФО.
4. Создание рабочей группы.
5. Публикация дискуссионного документа (**Discussion paper**) для всеобщего обсуждения.
6. Публикация проекта стандарта (**Exposure draft**) для всеобщего обсуждения.
7. Вместе с проектом стандарта публикуется документ «Основания для принятия решения» (**Basis for Conclusion**) и позиции членов СМСФО, не согласных с положениями проекта стандарта.
8. Рассмотрение всех полученных комментариев, полученных в течение периода, отведенного для сбора комментариев.
9. Если это необходимо, то проводятся общественные слушания и тестирование применимости стандарта.
10. Утверждение стандарта, для этого требуется, по крайней мере, 9 голосов членов СМСФО.
11. Публикация стандарта вместе с основаниями для принятия решений, где описывается, помимо всего прочего, процесс создания стандарта и приводятся комментарии СМСФО в ответ на критические замечания, полученные от профессионального сообщества, а также приводятся альтернативные точки зрения членов СМСФО которые не нашли своего отражения в итоговом тексте стандарта.

4. Международная гармонизация – сближение требований МСФО и ОПБУ США

Начиная с 2002 года Совет по МСФО и Комитет по стандартам финансового учёта США ведут работу по сближению МСФО и ОПБУ (Общепринятые принципы бухгалтерского учета) США. Целью процесса сближения является создание общего комплекта универсальных высококачественных стандартов.

Ниже приведены примеры достижений совместного проекта по сближению требований:

- Согласно предыдущей версии МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам» существовало 2 варианта учёта затрат по займам: капитализация затрат или признание их в Отчёте о прибылях и убытках, в то время ОПБУ США допускали только капитализацию данных затрат. МСФО 23, пересмотренный в 2007 году, разрешает такой же учёт затрат по займам как и ОПБУ США, то есть только капитализацию (обновлённый вариант вступил в силу с 1 января 2009 года).
- МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты», опубликованный в 2006 году, заменил МСФО (IAS) 14 (МСФО 8 вступил в силу 1 января 2009 года) и установил принципы раскрытия информации по операционным сегментам «глазами менеджеров» (уже используемый подход в ОПБУ США).
- В 2008 году были опубликованы обновленные стандарты по объединению компаний в МСФО (МСФО (IFRS) 3 «Объединение компаний») и в ОПБУ США. Однако, до сих пор существуют небольшие расхождения в пересмотренных стандартах, в целом положения совпадают.
- МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», утверждённый в 2011 году, также сблизил требования МСФО и ОПБУ США.
- 29 мая 2014 года Совет по МСФО и Комитет по стандартам финансового учёта США, наконец, выпустили долгожданный стандарт по учету выручки – МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» (ASC 606 – название документа в США).

На данный момент Совет по МСФО совместно с Комитетом по стандартам финансового учёта США ведут работу по следующим значимым проектам:

- **Финансовые инструменты**
Совет по МСФО и Комитет по стандартам финансового учёта США работали над совместным проектом по учету финансовых инструментов, включающим модель классификации и оценки и модель обесценения финансовых инструментов. Однако стороны не смогли выработать единый подход. В результате, в июле 2014 года Совет по МСФО выпустил финальную версию стандарта МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты». Комитет по стандартам финансового учёта США пока молчит.
- **Аренда.**

Одним из достижений процесса гармонизации является отмена в 2007 году требования Комиссии по ценным бумагам и биржам США (SEC) о необходимости иностранным компаниям, зарегистрированным на биржах США, предоставлять годовую отчетность в соответствии с ОПБУ США, если их отчётность подготовлена в соответствии с МСФО.

Концептуальные основы

Концептуальные основы
подготовки и представления
финансовой отчётности

План сессии

1. Введение	0202
2. Цель финансовой отчётности.....	0202
3. Пользователи финансовой отчётности	0203
4. Информация об экономических ресурсах компании и требованиях к компании и изменениях в ресурсах и требованиях.....	0203
5. основополагающее допущение при составлении финансовой отчётности	0204
6. Качественные характеристики полезной финансовой информации	0204
7. Элементы финансовой отчётности	0206
7.1 Активы	
7.2 Обязательства	
7.3 Капитал	
7.4 Доходы	
7.5 Расходы	
8. Критерии признания.....	0209
9. Методы оценки	0210
10. Концепции капитала	0211

1. Введение

Документ Концептуальные основы подготовки и представления финансовой отчетности (далее – Концептуальные основы) сам по себе не является стандартом. Тем не менее, именно этот документ определяет основные требования к качеству финансовой отчетности, а также является **базой для принятия решения** в ситуациях, которые напрямую не регулируются стандартами отчетности. Однако важно помнить, что при наличии указаний о порядке отражения тех или иных операций в стандарте, они имеют приоритет, если вдруг эти указания в чём-либо противоречат Концептуальным основам.

Цели документа

- содействовать Совету по МСФО в разработке новых стандартов МСФО и пересмотре действующих МСФО;
- содействовать Совету по МСФО в продвижении к гармонизации правил, бухгалтерских стандартов представления финансовой отчетности через создание основ для уменьшения количества допустимых альтернативных подходов в МСФО;
- оказывать помощь национальным органам, устанавливающим стандарты, в разработке национальных стандартов;
- оказывать помощь составителям финансовой отчетности в применении МСФО;
- оказывать помощь аудиторам в формировании мнения о соответствии финансовой отчетности требованиям МСФО;
- оказывать помощь пользователям финансовой отчетности в толковании информации, содержащейся в финансовой отчетности, подготовленной по МСФО;
- предоставлять всем лицам, интересующимся работой МСФО, информацию о подходе к формулированию МСФО.

2. Цель финансовой отчетности

Целью подготовки финансовой отчетности является предоставление финансовой информации о компании существующим и потенциальным инвесторам, кредитным учреждениям и другим кредиторам для принятия решений о предоставлении ими финансовых ресурсов для компании.

Решения этих пользователей включают покупку, продажу, удержание долговых и долевых инструментов, предоставление или требование погашения займов или других форм кредитования.

3. Пользователи финансовой отчетности

Согласно данному документу, **основные пользователи**, для которых предназначается финансовая отчетность:

- существующие и потенциальные инвесторы;
- заимодавцы;
- прочие кредиторы.

Прочие пользователи:

- руководство компании;
- регулирующие органы;
- другие заинтересованные лица.

4. Информация об экономических ресурсах компании и требованиях к компании и изменениях в ресурсах и требованиях

Решения пользователей

Покупка, продажа, удержание долговых и долевых инструментов

Предоставление или требование погашения займов или других форм кредитования

Анализ, проводимый пользователями

Ожидаемый доход от инвестирования в эти инструменты и возвратность (например, дивиденды, выплаты основного долга и процентов, изменение рыночной цены)

Ожидаемый доход и возвратность (например, выплаты основного долга и процентов и другие виды дохода)

Ожидания относительно дохода и возвратности строятся на основе оценочных будущих чистых денежных притоков в компанию

Для данных оценок необходима следующая информация:



- ресурсы компании и требования к компании
- изменения в ресурсах и требованиях



- насколько эффективно руководство компании использует ресурсы компании

Поэтому основная цель финансовой отчетности – это предоставить информацию о финансовом положении компании (которая включает информацию об экономических ресурсах компании и требованиях к компании).

Финансовая отчетность также предоставляет информацию об изменениях в экономических ресурсах и требованиях, случившихся:

- в результате финансовой деятельности:
 - представленной по методу начисления (отчет о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе)
 - представленной в виде денежных потоков (отчет о движении денежных средств)
- в результате прочих событий или операций (например, выпуска долговых или долевого инструментов).

Принцип начисления состоит в том, что результаты экономических операций и прочих событий, влияющих на экономические ресурсы компании и требования к компании должны признаваться и отражаться в том периоде, в котором они произошли, независимо от уплаты или получения денежных средств;

5. Основопологающее допущение при составлении финансовой отчетности

Финансовая отчетность должна быть подготовлена на основе одного **основопологающего допущения**:

- **допущение о непрерывности деятельности компании**, которое означает, что компания будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем, и кроме такого намерения у компании должны быть и экономические возможности продолжать свою деятельность.

6. Качественные характеристики полезной финансовой информации

Качественные характеристики полезной финансовой информации – это атрибуты, которые делают информацию, представленную в финансовой отчетности, полезной для пользователей.

Фундаментальные (основные) качественные характеристики – это **уместность** (relevance) и **достоверное представление** (faithful representation).

Вспомогательные качественные характеристики – это **сопоставимость** (comparability), **подтверждаемость** (verifiability), **своевременность** (timeliness), **понятность** (understandability).

6.1 Фундаментальные качественные характеристики

6.1.1 Уместность

Финансовая информация является уместной, если она способна повлиять на принятие экономических решений. Финансовая информация может повлиять на принятие экономических решений, если она имеет:

- прогнозный характер (т.е. может использоваться для прогноза событий в будущем);
- подтверждающий характер (т.е. подтверждает или не подтверждает предыдущие оценки), или
- оба перечисленных выше свойства.

Важным аспектом уместности информации является ее **существенность** (*materiality*). Информация **существенна**, если её искажение или пропуск могут повлиять на решение пользователя финансовой отчетности. Существенность зависит от размера объекта или ошибки, оцениваемой в конкретных обстоятельствах.

Пример 1.

Раскрытие уместной информации

Компания А производит и поставляет химическую продукцию компании Б, одной из крупнейших сетей магазинов, специализирующихся на продаже бытовой химии. Поставки осуществляются много лет, и их объем уже составил 80% всего оборота компании А.

Руководству компании необходимо описать ситуацию, связанную с такой концентрацией продаж в своем отчете (в примечаниях к отчетности или в приложении, описывающем деятельность компании). В данном случае уровень продаж и общая доходность компании А существенно зависят от поставок в пользу компании Б, и данная информация является уместной для пользователей.

6.1.2 Достоверное представление

Финансовая информация представлена достоверно, если она является:

- **полной** (*complete*) - включение всей информации необходимой для понимания того или иного события пользователем (включая все описания и объяснения)
- **нейтральной** (*neutral*) - выбор информации для представления и представление информации должны быть непредвзятыми
- **не содержащей ошибок** (*free from error*) - описание события не должно содержать ошибки или упущения, точно также как выбор и использование процесса подготовки отчетности

Информация важна для принятия экономических решений, если она одновременно является уместной и достоверно представленной.

6.2 Вспомогательные качественные характеристики

- сопоставимость (*comparability*) - позволяет пользователям определять и понимать сходства и различия между показателями (сопоставимость между различными компаниями, и между различными периодами деятельности одной и той же компании). Последовательность помогает добиться сопоставимости.
- подтверждаемость (*verifiability*) - означает, что различные независимые и компетентные эксперты подтвердят, что событие представлено достоверно
- своевременность (*timeliness*) - означает, что информация имеется в наличии для принятия решения на ее основе тогда, когда она способна повлиять на такое принимаемое решение
- понятность (*understandability*) - отчетливость и конкретность в классификации, описании и представлении информации (очень важно помнить, что, даже если какая-либо сделка или событие представляются сложными с точки зрения понимания пользователями, это не может являться причиной того, чтобы исключить эту информацию из отчётности)

7. Элементы финансовой отчётности

Концептуальные основы определяют пять основных элементов финансовой отчётности:

- активы;
- обязательства;
- доходы;
- расходы;
- капитал.

Практически все элементы отчётности первоначально признаются по их исторической стоимости, однако позднее, в зависимости от конкретного вида активов и обязательств, могут использоваться и другие виды оценок.

Для последующих оценок стандарты дают компаниям возможность выбирать методы оценки. Более подробно применение различных видов оценок к различным элементам отчётности рассматривается в процессе изучения каждого отдельного стандарта.

7.1 Активы

Актив – ресурс, контролируемый компанией в результате прошлых событий, от которого ожидается в будущем увеличение экономических выгод.

Более важным в первой части определения активов является **понятие контроля**. Оно характеризует, прежде всего, способность компании получать выгоды от использования конкретных ресурсов или же ограничивать права других лиц на получение этих выгод.

Компания может использовать контролируемые активы для оказания услуг, а также производства или продажи товаров, погашения обязательств и пр. Как правило, контроль подкрепляется юридическим правом собственности или фактическим владением активом, но это не является определяющим фактором. Как было рассмотрено выше, суть соглашения важнее его юридической формы. Таким образом, для принятия решения о признании актива в учёте необходимо определить, кто контролирует объект, и кто несёт основные риски, связанные с этим объектом.

Пример 2.

Признание актива при отсутствии права собственности

В случае получения или передачи активов в пользование по договорам финансовой аренды арендодатель фактически продолжает являться владельцем актива, но утрачивает контроль над ним и не несёт существенных экономических и физических рисков (например, связанных с его утратой). Как следствие, арендодатель должен прекратить признание такого актива в своём учёте. С другой стороны, арендатор, не имея формальных прав собственности, использует актив в своей деятельности, получает выгоды от его использования, а также несёт ответственность за его сохранность перед формальным владельцем. То есть арендатор должен признать этот актив в своём отчёте о финансовом положении согласно МСФО (IAS) 17 «Аренда».

Активы, признаваемые в учёте, должны возникать **в результате прошлых событий (операций)**. Как правило, такими событиями являются приобретение активов за деньги, в кредит или по бартеру, продажа товаров или услуг, заключение соглашений на получение каких-либо экономических выгод в будущем.

Некоторые естественные природные ресурсы подлежат признанию только после их добычи, а биологические активы и продукция сельского хозяйства возникают в результате сельскохозяйственной деятельности (МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»).

Важно отметить, что для признания актива совершенно не обязательно нести какие-либо затраты. Активы, получаемые безвозмездно, ни в коей мере не лишены способности приносить компании будущие экономические выгоды и, как следствие, признаются в учёте наряду с приобретенными активами.

Согласно определению, данному в Концептуальных основах, **будущие экономические выгоды** выражаются в способности актива вносить свой вклад в увеличение чистых денежных притоков компании.

Естественно, это может происходить либо за счёт возможности генерировать дополнительный денежный приток, либо за счёт сокращения оттока денежных средств.

7.2 Обязательства

Обязательства – настоящая обязанность компании, возникшая в результате прошлых событий, погашение которой приведёт к уменьшению экономических выгод.

Настоящая обязанность, согласно определению, возникает в результате прошлых событий, называемых **обязывающими**. Обязывающими являются события, в результате которых у компании **нет иной альтернативы**, как только исполнить обязательство.

Третьей характеристикой обязательства является неизбежный отток будущих экономических выгод. Понятие «неизбежный» является очень важным, так как наличие альтернативы сразу ставит под сомнение существование обязательства. Так, например, при оформлении заказа на поставку сырья обязательство, как правило, не возникает. Это происходит только при непосредственном получении заказанной продукции.

7.3 Капитал

Капитал – это доля, которая остаётся в активах компании после погашения всех её обязательств.

Как следствие, капитал является балансирующим элементом.

В общем случае активы превышают обязательства, и капитал является положительной величиной. Однако ситуация может быть обратной, и капитал становится отрицательным. Означает ли это невозможность продолжения деятельности компании автоматически? Нет, если у такой компании есть стабильный внешний источник финансирования.

Капитал компании может **увеличиваться** в результате:

- выпуска новых долевого инструментов;
- дополнительных вкладов собственников;
- реинвестирования чистой прибыли;
- переоценки долгосрочных активов в результате роста их справедливой стоимости.

Капитал компании может **уменьшаться** в результате:

- выплат собственникам (например, дивидендов);
- выкупа собственных акций;
- чистых убытков;
- переоценки долгосрочных активов в результате падения их справедливой стоимости.

7.4 Доходы

Доход – это прирост экономических выгод в результате увеличения активов или уменьшения обязательств, приводящий к увеличению капитала, не связанного со взносами участников.

Таким образом, согласно определению, доходом является не только выручка, но и иные прибыли, отражаемые в отчёте о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе.

По своему характеру выручка и прибыль не слишком отличаются друг от друга. Тем не менее, исторически сложилось так, что **доход** более часто ассоциируется с понятием **выручки** (от продажи товаров, оказания услуг), комиссиями, грантами и процентами, тогда как **прибыль** – с реализацией собственных активов компании, переоценкой финансовых инструментов или инвестиционной собственности.

7.5 Расходы

Расход – это уменьшение экономических выгод в виде оттока активов или увеличения обязательств, которое приводит к уменьшению капитала, не связанного с распределением между участниками.

Компания может испытывать «отток экономических выгод» в связи с созданием нового актива. В таких ситуациях важно установить, соответствует ли последний определению актива, для того чтобы быть признанным в отчёте о финансовом положении, и если нет, то затраты должны быть признаны расходами периода, в котором они были понесены. Определение расходов включает в себя понятие убытков. Убытки могут возникать в результате увеличения курсов иностранных валют в отношении займов, полученных в этой валюте. Уменьшение стоимости активов в связи с их обесценением также относится к категории убытков.

8. Критерии признания

Критерии признания – условия, при выполнении которых элемент финансовой отчетности может быть включён в финансовую отчётность.

Существует **три критерия** признания элементов финансовой отчетности:

- соответствие определению одного из элементов финансовой отчетности;
- вероятность того, что будущая экономическая выгода, связанная с конкретным элементом отчетности, будет получена или утрачена;
- возможность надёжно измерить или оценить стоимость элемента финансовой отчетности.

Безусловно, понятие «вероятность» является достаточно расплывчатым, и стандарты умышленно не дают никаких количественных границ для её определения. Это связано с тем, что компании при подготовке отчетности должны руководствоваться, прежде всего, оценкой **сути событий**, а не их формой, а любые количественные ограничения, как правило, приводят к обратному результату.

Кроме того, независимо от выполнения первого критерия отсутствие возможности надежно оценить или измерить стоимость объекта учёта приводит к тому, что такой объект не может быть признан в учёте и отчётности.

Пример 3. Объект удовлетворяет определению актива, но не критериям признания

Компания А производит напитки. Её торговая марка узнаваема и может быть продана.

Компания А не может признать торговую марку в качестве своего актива, несмотря на то что все элементы определения присутствуют. Затраты на продвижение торговой марки невозможно отделить от затрат на развитие бизнеса в целом. Следовательно, критерии признания этого актива не соблюдаются.

Компания не может признавать созданные в процессе деятельности торговые марки, слоганы, названия, перечень клиентов и тому подобные нематериальные активы. Все вышеназванные виды нематериальных активов могут быть признаны только тогда, когда они специально приобретены у третьих лиц. В такой ситуации затраты на эти активы легко поддаются оценке и, соответственно, критерии признания выполняются.

9. Методы оценки

Оценка – это процесс определения денежного эквивалента стоимости элемента финансовой отчётности, который подлежит признанию и отражению в отчёте о финансовом положении или отчёте о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе. Для целей оценки используются различные основы, перечисленные и имеющие краткое описание в Концептуальных основах:

- **историческая стоимость (*historical cost*)** – это сумма, уплаченная в момент приобретения активов или полученная в обмен на обязательство;
- **текущая стоимость (*current cost*)** – это сумма, которую нужно уплатить для приобретения такого же или аналогичного актива на рынке в настоящий момент;
- **возможная цена продажи (*realisable value*)** – это сумма, которая можно получить от реализации такого же или аналогичного актива в настоящий момент;
- **дисконтированная (приведённая) стоимость (*present value*)** – это сумма будущих денежных потоков, связанных с активом или обязательством, скорректированная на коэффициент временной стоимости денег (коэффициент дисконтирования).

Пример 4.**Дисконтирование**

Банк принимает вклады под 10% годовых с капитализацией процентов. Рассчитать:

1. сумму к получению через два года при первоначальном вкладе 100 рублей;
2. какую сумму надо положить в банк, чтобы получить через 2 года 121 рубль?

1. В первом случае:

$$1 \text{ год: } 100 \times (100\% + 10\%) = 100 \times 1.1 = 110$$

$$2 \text{ год: } 110 \times (100\% + 10\%) = 110 \times 1.1 = 121$$

2. Обратный процесс называется дисконтированием и рассчитывается с помощью формулы

$$PV = \frac{FV}{(1+i)^n}$$

PV (Present value) – текущая стоимость денег с учетом фактора времени;

FV (Future value) – будущие денежные потоки;

i – процентная ставка;

n – порядковый номер периода.

$$121 / (1 + 0.1)^2 = 100$$

10. Концепции капитала

Финансовая концепция капитала используется большинством компаний при подготовке финансовой отчетности. Согласно финансовой концепции капитала, подразумевающей под капиталом инвестированные денежные средства или инвестированную покупательную способность, капитал отождествляется с чистыми активами или собственным капиталом организации.

Физическая концепция капитала основана на операционной способности капитала компании приносить экономические выгоды. Согласно физической концепции капитала, капиталом считается производственная мощность организации, основанная, например, на количестве выпускаемых в день единиц продукции.

МСФО (IAS) 1

Представление
финансовой отчётности

План сессии

1.	Введение.....	0302
2.	Цели финансовой отчётности	0302
3.	Общие положения	0303
	3.1 Достоверное представление и соответствие МСФО	
	3.2 Допущение о непрерывности деятельности компании	
	3.3 Метод начисления	
	3.4 Существенность и агрегирование	
	3.5 Взаимозачёты	
	3.6 Периодичность подготовки финансовой отчётности	
	3.7 Сравнительная информация	
	3.8 Последовательность представления	
4.	Компоненты финансовой отчётности	0308
	4.1 Обязательные отчёты	
	4.2 Дополнительные отчёты	
	4.3 Структура и содержание	
	4.4 Определение форм финансовой отчётности	
5.	Отчёт о финансовом положении (Statement of financial position).....	0310
	5.1 Элементы отчёта о финансовом положении	
	5.2 Оборотные и необоротные активы	
	5.3 Краткосрочные и долгосрочные обязательства	
	5.4 Капитал и неконтролирующая доля участия	
	5.5 Структура отчёта о финансовом положении	
6.	Отчёт о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе (Statement of profit or loss and other comprehensive income)	0316
	6.1 Отчёт о прибылях и убытках за период	
	6.2 Отчёт о прочем совокупном доходе за период	
	6.3 Информация, подлежащая представлению в отчёте о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе или в примечаниях	
	6.4 Структура отчёта о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе	
7.	Отчёт об изменениях в собственном капитале (Statement of changes in equity)	0323
	7.1 Структура отчёта об изменениях в собственном капитале	
8.	Отчёт о движении денежных средств (Statement of cash flows)	0324
9.	Примечания (Notes)	0324
	9.1 Структура	
	9.2 Примечание по учётной политике	
	9.3 Раскрытие информации о собственном капитале	
	9.4 Прочие раскрытия	

1. Введение

В сентябре 2007 года МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчётности» был переработан, и новая версия этого стандарта вступила в силу с 1 января 2009 года.

Целью МСФО (IAS) 1 является обеспечение базы для представления финансовой отчётности общего назначения¹ с тем, чтобы достичь сопоставимости как с собственной финансовой отчётностью компании за предшествующие периоды, так и с финансовой отчётностью других компаний. Для достижения этой цели в МСФО (IAS) 1 устанавливается ряд требований для представления финансовой отчётности, рекомендаций по её структуре и минимальных требований к её содержанию. Признание, оценка и раскрытие специфических операций и событий рассматриваются в других МСФО.

2. Цели финансовой отчётности

Целью финансовой отчётности общего назначения является правдивое представление информации о финансовом положении, финансовых результатах деятельности и движении денежных средств компании, полезной для широкого круга пользователей при принятии ими экономических решений. Финансовая отчётность также показывает результаты управления ресурсами, доверенными руководству компании.

Для достижения этой цели финансовая отчётность предоставляет информацию о следующих показателях компании:

- активах;
- обязательствах;
- капитале;
- доходах и расходах, включая прибыль и убытки;
- вкладах и распределениях собственникам;
- движении денежных средств.

Эта информация вместе с прочей информацией в примечаниях к финансовой отчётности помогает пользователям прогнозировать движение денежных средств компании в будущем и, в частности, распределение во времени и определенность создания денежных средств и их эквивалентов.

При этом надо помнить, что одна и та же операция может получить отражение в нескольких основных формах финансовой отчётности, и поэтому эти формы взаимосвязаны. К примеру, покупка товаров может быть показана как:

- расходы в отчёте о прибылях и убытках;
- активы в отчёте о финансовом положении;
- выбытие денежных средств у продавца в отчёте о финансовом положении и отчёте о движении денежных средств.

¹ Финансовая отчётность общего назначения – это финансовая отчётность, предназначенная для удовлетворения потребностей тех пользователей, которые не имеют возможности требовать отчётность, отвечающую их конкретным информационным потребностям.

3. Общие положения

Общие положения МСФО (IAS) 1 дополняют качественные характеристики и основополагающие допущения, приведенные в Концептуальных основах.

3.1 Достоверное представление и соответствие МСФО

Финансовая отчётность должна достоверно представлять финансовое положение, финансовые результаты деятельности и движение денежных средств компании. Надлежащее применение МСФО с дополнительным раскрытием (при необходимости) фактически при любых обстоятельствах приводит к тому, что финансовая отчётность обеспечивает достоверное представление.

Компания, финансовая отчётность которой соответствует МСФО, должна раскрывать этот факт. Финансовая отчётность не должна представляться как соответствующая МСФО, если она не соответствует всем требованиям каждого применимого Стандарта и каждой применимой интерпретации.

Достоверное представление требует:

- **выбора и применения соответствующей учётной политики** (МСФО (IAS) 8 «Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»);
- **представления информации**, включая учётную политику, таким образом, который обеспечивает уместную, надёжную, сопоставимую и понятную информацию;
- **представления дополнительных раскрытий** в тех случаях, когда требования в МСФО недостаточны для того, чтобы позволить пользователям понять влияние конкретных операций или событий на финансовое положение и финансовые результаты деятельности компании.

Если выбран вариант учёта, не соответствующий надлежащему порядку, то он не может быть исправлен ни раскрытием применяемой учётной политики, ни примечаниями или пояснительными материалами.

В чрезвычайно редких обстоятельствах, когда руководство приходит к заключению, что соответствие требованиям стандарта будет вводить пользователей отчётности в заблуждение и, соответственно, отступление от какого-то требования необходимо для достижения достоверного представления, компания должна:

- раскрывать тот факт, что руководство пришло к заключению, что финансовая отчётность достоверно представляет финансовое положение, финансовые результаты деятельности и движение денежных средств компании;
- раскрывать тот факт, что финансовая отчётность соответствует применимым МСФО во всех существенных аспектах, за исключением отступления от какого-либо стандарта в целях достижения достоверного представления;
- указывать стандарт, от которого отступила компания, характер отступления, включая порядок учёта, который требовался бы стандартом, причины, по которым такой порядок учёта вводил бы в заблуждение, и принятый порядок учёта;

- раскрывать финансовое воздействие отступления на чистую прибыль или убыток компании, её активы, обязательства, капитал и движение денежных средств в каждом из представленных периодов.

При оценке необходимости отступления от конкретного требования в МСФО следует принять во внимание следующее:

- цель требования и почему эта цель не достигнута или не является уместной в конкретных обстоятельствах;
- каким образом обстоятельства компании отличаются от обстоятельств других компаний, которые следуют требованию.

Также важно, чтобы пользователи получили достоверную информацию, позволяющую им судить о том, является ли отступление необходимым, и рассчитывать корректировки, которые потребовались бы для приведения отчётности в соответствие со стандартом.

3.2 Допущение о непрерывности деятельности компании

Финансовая отчётность подготавливается на основе принципа непрерывности деятельности, если только руководство не намеревается ликвидировать компанию или прекратить операции, либо у него нет другой реальной альтернативы, кроме как сделать это.

Необходимо раскрывать любые серьезные сомнения о возможности компании придерживаться принципа непрерывности деятельности.

3.3 Метод начисления

Компании должны составлять финансовую отчётность, за исключением информации о движении денежных средств, на основе метода начисления.

Согласно этому методу операции и события признаются тогда, когда они произошли (а не по мере поступления или выплаты денежных средств или их эквивалентов), а также регистрируются в учётных регистрах и представляются в финансовой отчётности тех периодов, к которым они относятся.

Расходы признаются в отчёте о прибылях и убытках на основе **непосредственного сопоставления** между статьями понесённых расходов и статьями заработанных доходов (концепция соотнесения). Однако применение концепции соотнесения не допускает признания в отчёте о финансовом положении статей, которые не отвечают определению активов и обязательств.

3.4 Существенность и агрегирование

Информация является существенной, если её нераскрытие или искажение может повлиять на экономические решения пользователей.

Каждая существенная статья должна представляться в финансовой отчётности отдельно.

Несущественные суммы должны объединяться с суммами аналогичного характера или назначения и не должны представляться отдельно.

3.5 Взаимозачёты

Не разрешается взаимозачёт статей в финансовой отчётности, за исключением случаев, когда это требуется или разрешается другим МСФО или интерпретацией.

Например, МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» требует, чтобы взаимозачёт налоговых обязательств и активов проводился, если имеется юридически защищённое право взаимозачёта и расчёт производится по чистой сумме.

Однако представление в отчётах активов за вычетом резервов по ним, например на моральное устаревание для запасов или на величину сомнительных долгов для дебиторской задолженности, не является взаимозачётом.

Взаимозачёты мешают пользователям понять суть операций и объективно оценивать будущие потоки денежных средств компании, за исключением случаев, когда они отображают сущность операции или события.

3.6 Периодичность подготовки финансовой отчётности

Финансовая отчётность должна представляться как минимум ежегодно.

Однако некоторые компании предпочитают представлять отчёты, например, за период продолжительностью в 52 недели, что обусловлено практической причиной целесообразности. МСФО (IAS) 1 не запрещает такую практику, поскольку получающаяся финансовая отчётность вряд ли будет существенно отличаться от составляемых для годового периода.

Когда в исключительных обстоятельствах отчётная дата компании изменяется и годовая финансовая отчётность представляется за период продолжительнее или короче, чем один год, то компания должна раскрыть в дополнении к периоду, охваченному финансовой отчётностью:

- причину использования периода, отличающегося от одного года;
- факт того, что сравнительные суммы для отчётов о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе, об изменениях в собственном капитале, о движении денежных средств и соответствующих примечаний несопоставимы.

3.7 Сравнительная информация

Сопоставимость информации является качественной характеристикой финансовой отчетности. Одним из аспектов сопоставимости является предоставление сравнительной информации за предыдущий период.

Минимальные требования к представлению сравнительной информации

Согласно требованиям МСФО (IAS) 1, за исключением случаев, когда МСФО допускает или требует иное, компания должна:

- раскрывать **сравнительную информацию** за предыдущий период по всем суммам, отраженным в финансовой отчетности;
- включать **сравнительную информацию** за предыдущий период также и в повествовательную и описательную часть, когда это уместно для понимания финансовой отчетности за текущий период.

Компания должна представить в отчетности, как минимум, два отчета о финансовом положении, два отчета и прибылях и убытках и прочем совокупном доходе, два отчета о прибылях и убытках (если компания представляет отчет о прибылях и убытках отдельно), два отчета о движении денежных средств, два отчета об изменениях в собственном капитале и соответствующие примечания к отчетности.

Дополнительная сравнительная информация

Компания имеет право включить в отчетность дополнительную сравнительную информацию сверх минимально требуемой, если эта дополнительная сравнительная информация соответствует требованиям МСФО.

Дополнительная сравнительная информация совсем не обязательно должна включать полный комплект финансовой отчетности, она может включать один или несколько отчетов, например, дополнительный отчет о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе или отчет о финансовом положении.

Если компания добровольно включает в финансовую отчетность дополнительные отчеты (сверх минимально требуемой сравнительной информации), она обязана представить примечания к этим дополнительным отчетам.

Пример

Компания включила в финансовую отчетность по МСФО дополнительный третий отчет о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе. В данном случае компания не обязана включать в отчетность третий отчет о финансовом положении, третий отчет о движении денежных средств и т.д. Однако компания обязана включить в примечания, относящиеся к отчету о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе суммы, относящиеся к третьему дополнительному отчету о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе.

Изменение учетной политики, ретроспективные корректировки и реклассификации

Компания должна представить третий, дополнительный отчет о финансовом положении на начало периода, предшествующего отчетному, если:

- компания ретроспективно применяет МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» (т.е. компания ретроспективно применяет новую учетную политику или осуществляет ретроспективный пересчет статей в своей финансовой отчетности или реклассифицирует статьи в своей финансовой отчетности) и
- ретроспективное применение МСФО (IAS) 8 существенно влияет на отчет о финансовом положении на начало периода, предшествующего отчетному.

В таком случае компания должна представить три отчета о финансовом положении: на конец отчетного периода, на конец предшествующего периода и на начало периода, предшествующего отчетному.

В тех случаях, когда МСФО (IAS) 1 требует от компании представить третий отчет о финансовом положении на начало периода, предшествующего отчетному, МСФО (IAS) 1 не требует представлять примечания к этому отчету о финансовом положении.

В случае изменения представления или классификации статей в финансовой отчетности, компания также должна реклассифицировать сравнительные суммы чтобы обеспечить сопоставимость с текущим периодом, за исключением случаев, когда реклассификация практически невозможна.

Компания должна раскрыть характер реклассификации, сумму каждой статьи или класса статей, которые являются предметом реклассификации, причину реклассификации.

Когда реклассификация сравнительных сумм является практически нецелесообразной, то компания должна раскрывать причину, по которой не проведена реклассификация соответствующих сумм и характер корректировок, которые были бы произведены в случае реклассификации соответствующих сумм.

В случае изменения представления или классификации статей в финансовой отчетности, компания должна представить три отчета о финансовом положении: на конец отчетного периода, на конец предшествующего периода и на начало периода, предшествующего отчетному. Однако МСФО (IAS) 1 не требует представлять примечания к третьему отчету о финансовом положении (на начало периода, предшествующего отчетному).

Сравнительные данные могут быть скорректированы в случае ретроспективного применения МСФО (IAS) 8 «Учётные политики, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки», если компания меняет учетную политику, представление или классификацию статей в финансовой отчетности или исправляет ошибки. Корректировки сравнительной информации, которые необходимо произвести в таких случаях, также являются предметом рассмотрения МСФО (IAS) 8.

3.8 Последовательность представления

Представление и классификация статей в финансовой отчетности должны сохраняться от предыдущего периода к следующему.

Изменения допускаются только в тех случаях, когда оно приведёт к более адекватному представлению финансовых операций, или изменение требуется МСФО.

4. Компоненты финансовой отчётности

4.1 Обязательные отчёты

Полный комплект финансовой отчётности включает следующие компоненты:

- отчёт о финансовом положении (***Statement of financial position***);
- отчёт о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе (***Statement of profit or loss and other comprehensive income***);
- отчёт об изменениях в собственном капитале за период (***Statement of changes in equity***);
- отчёт о движении денежных средств (***Statement of Cash Flows***);
- примечания, состоящие из краткого обзора основных положений учетной политики и прочей пояснительной информации;
- сравнительную информацию за предшествующий период;
- отчёт о финансовом положении на начало периода, предшествующего отчетному (в том случае, если имеет место ретроспективное изменение учётной политики, изменение представления или реклассификация статей в финансовой отчётности).

Компания может использовать другие названия отчётов, помимо тех, которые используются в МСФО (IAS) 1. Например, отчет о финансовом положении может называться балансом, а отчёт о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе – отчётом о прочем совокупном доходе.

4.2 Дополнительные отчёты

Многие компании помимо финансовой отчетности представляют финансовые обзоры руководства, в которых описываются и объясняются основные характеристики финансовых результатов деятельности компании, её финансового положения и основных неопределённостей, с которыми она сталкивается.

4.3 Структура и содержание

МСФО (IAS) 1 требует определённых раскрытий в самой финансовой отчётности и устанавливает рекомендованные формы в приложении к стандарту, которым компания может следовать, если они применимы в её конкретных обстоятельствах.

Термин «раскрытие» используется в широком смысле, включающем представление статей как в самих формах финансовой отчётности, так и в примечаниях к ним. Раскрытия, требуемые другими МСФО, выполняются в соответствии с этими стандартами. Если иное не установлено каким-нибудь МСФО, то такие раскрытия выполняются или в самой соответствующей форме финансовой отчётности, или в примечаниях.

4.4 Определение форм финансовой отчётности

Финансовая отчётность должна быть чётко определена и выделена из прочей информации внутри того же опубликованного документа (например, годового отчёта или проспекта).

Международные стандарты применяются только к финансовой отчётности, а не к прочей информации, представленной в годовом отчёте или другом документе. Таким образом, важно, чтобы пользователи могли отделить информацию, которая подготовлена с применением МСФО, от прочей информации. Каждый компонент финансовой отчётности должен быть чётко определён.

Финансовая отчётность должна содержать следующую информацию:

- название компании (и было ли оно изменено по сравнению с прошлым отчётным периодом);
- указание на то, охватывает ли финансовая отчётность отдельную компанию или группу компаний;
- отчётную дату или период, покрываемый финансовой отчётностью, в зависимости от того, что больше подходит для соответствующего компонента финансовой отчётности (например, для отчёта о финансовом положении – по состоянию на 31 декабря 200х года, для отчёта о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе – за год, закончившийся 31 декабря 200х года);
- валюту отчётности;
- единицы измерения, использованные при представлении сумм в финансовой отчётности.

5. Отчёт о финансовом положении (*Statement of Financial Position*)

5.1 Элементы отчёта о финансовом положении

Отчёт о финансовом положении представляет собой одну из обязательных форм отчётности компании. Его цель – продемонстрировать финансовое состояние компании на определённую дату, т.е. на конец отчётного периода, в отличие от всех других форм отчётности, которые характеризуют изменение положения компании в течение периода.

МСФО (IAS) 1 определяет перечень элементов, которые должны быть, как минимум, включены в отчёт о финансовом положении.

Элемент отчёта о финансовом положении	Английский эквивалент
Основные средства	Property, plant and equipment
Инвестиционная собственность	Investment property
Нематериальные активы	Intangible assets
Финансовые активы	Financial assets
Инвестиции, учитываемые по методу долевого участия	Investments accounted for using the equity method
Биологические активы	Biological assets
Запасы	Inventories
Торговая и прочая дебиторская задолженность	Trade and other receivables
Денежные средства и их эквиваленты	Cash and cash equivalents
Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и активы выбывающей группы, предназначенной для продажи	Assets classified as held for sale, and assets indicated in disposal groups classified as held for sale
Текущие и отложенные налоговые активы (отдельно)	Current and deferred tax assets (separately)
Торговая и прочая кредиторская задолженность	Trade and other payable
Текущие и отложенные налоговые обязательства (отдельно)	Current and deferred tax liabilities (separately)
Резервы	Provisions
Финансовые обязательства	Financial liabilities
Обязательства, связанные с выбывающими группами, предназначенными для продажи	Liabilities included in disposal groups classified as held for sale
Выпущенный капитал и резервы	Issued capital and reserves attributable to owners of the parent
Неконтролирующая доля участия	Non-controlling interest

Компания обязана представлять оборотные и необоротные активы и краткосрочные и долгосрочные обязательства отдельно в отчете о финансовом положении. Классификация активов и обязательств по принципу ликвидности может быть представлена в том случае, когда компания считает, что такое представление будет более надежным и уместным.

5.2 Оборотные и необоротные активы

Актив должен классифицироваться как **оборотный**, когда выполняется хотя бы один из критериев:

- его предполагается реализовать или держать для продажи или использования в условиях обычного операционного цикла компании;
- он предназначен для торговых целей;
- его предполагается реализовать в течение 12 месяцев с отчётной даты;
- он является активом в виде денежных средств или их эквивалентов, не имеющих ограничений на их использование.

Все прочие активы должны классифицироваться как необоротные.

5.3 Краткосрочные и долгосрочные обязательства

Обязательство должно классифицироваться как краткосрочное, когда выполняется хотя бы один из критериев:

- его предполагается погасить в условиях обычного операционного цикла компании;
- предназначено для использования в торговых целях;
- оно подлежит погашению в течение 12 месяцев с отчётной даты;
- не может быть отсрочено компанией в одностороннем порядке и без выполнения каких-либо условий на период не менее 12 месяцев. Условия, по которым обязательство, по усмотрению контрагента, может быть урегулировано с помощью выпуска долевых инструментов, не влияют на классификацию.

Все прочие обязательства должны классифицироваться как долгосрочные.

Пример 1.

Классификация обязательств

В своем отчёте о финансовом положении компания признаёт следующие обязательства:

- гарантийные обязательства;
- обязательства по восстановлению окружающей среды;
- пенсионные обязательства;
- отложенные налоговые обязательства.

Вопрос.

В какой части отчёта о финансовом положении нужно отразить перечисленные выше обязательства?

Решение.

- Гарантийные обязательства – краткосрочные или долгосрочные. Классификация зависит от условий гарантии. Если гарантия выдается всего на год, то обязательства учитываются как краткосрочные. Соответственно, гарантийные обязательства, выданные на более долгий срок, учитываются как долгосрочные.
- Обязательства по восстановлению окружающей среды – долгосрочные. Этот тип резервов вряд ли является частью оборотного капитала компании. Подобные обязательства должны классифицироваться как долгосрочные.
- Пенсионные обязательства – долгосрочные. Как правило, подобные обязательства бывает трудно разделить на текущие и долгосрочные, поэтому разрешается классифицировать всю сумму как долгосрочные обязательства.
- Отложенные налоговые обязательства – долгосрочные. Отложенные налоговые обязательства должны быть представлены как долгосрочные, даже если временная разница, послужившая причиной их возникновения, будет погашена в течение года (МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»).

Некоторые обязательства, даже если они удовлетворяют определению краткосрочных, должны отражаться в разделе долгосрочных. Как правило, такая ситуация складывается при получении долгосрочного финансирования. В таких обстоятельствах обязательство классифицируется как долгосрочное, только когда:

- до отчетной даты ссудодатель дал согласие не требовать платежа в случае нарушения условий;
- отсутствует вероятность того, что дальнейшие нарушения произойдут в течение 12 месяцев с отчетной даты.

Подробное описание таких соглашений должно быть представлено в примечаниях. Также те части кредитов, которые подлежат погашению в текущем периоде, но руководство компании получило отсрочку и не планирует оплаты, не должны переноситься в раздел долгосрочных обязательств.

Пример 2.

Классификация обязательств по кредитной линии

Компания получила от банка кредитную линию. Соглашение составлено таким образом, что компания может в любой момент в течение длительного периода воспользоваться кредитом в пределах оговоренного лимита. Каждый транш имеет свой срок погашения. Банк не имеет права отказать в выдаче кредита в одностороннем порядке. Кредитная линия доступна в течение двух лет.

Вопрос.

Как должны классифицироваться обязательства по кредитной линии?

Решение.

Обязательства по кредитной линии, описанной в условиях, должны классифицироваться как долгосрочные. В реальности эти средства не представляют часть оборотного капитала компании, т.к. даже при наступлении срока погашения одного транша компания тут же может взять ещё один. В тех случаях, когда рефинансирование осуществляется не по желанию должника, а требует подтверждения кредитора, подобные кредитные обязательства будут считаться текущими.

Пример 3.

Классификация кредитных обязательств

Компания, являющаяся должником банка, нарушила одно из условий кредитного договора. В результате долгосрочный кредит подлежит оплате по требованию банка. Менеджеры компании ведут переговоры с банком о восстановлении сроков кредита. К сожалению, на дату составления отчёта переговоры ещё не завершены.

Вопрос.

Возможно ли оставить обязательства по кредиту в разделе долгосрочных обязательств в связи с тем, что компания ведет переговоры с банком об отсрочке погашения?

Решение.

Факт переговоров с банком не является достаточным основанием для того, чтобы не признавать обязательства, погашаемые по требованию, в разделе текущих обязательств. Только достигнутое соглашение может являться причиной того, чтобы оставить задолженность в части долгосрочных обязательств.

5.4 Капитал и неконтролирующая доля участия

В разделе **Капитал**, как правило, присутствуют следующие элементы:

- уставный капитал по номинальной стоимости с указанием количества разрешенных и фактически выпущенных акций. Для товариществ этот раздел представляет общую долю капитала, принадлежащего каждому классу партнеров;
- эмиссионный доход, возникающий в результате размещения акций по цене выше номинала;
- резервы, включая нераспределенную прибыль/убыток, а также резервы по переоценке активов или валюты;
- неконтролирующая доля участия.

Подробный состав этого раздела приводится в отчёте об изменениях в собственном капитале и в примечаниях (пояснительной записке) к отчёту.

Компания должна раскрывать в отчёте о финансовом положении или в примечаниях следующую информацию:

- 1) для каждого класса акционерного капитала:
 - количество акций, разрешённых к выпуску;
 - количество выпущенных и полностью оплаченных акций, а также выпущенных, но оплаченных не полностью;
 - номинальную стоимость акции или указание на то, что акции не имеют номинальной стоимости;
 - сверку количества акций в обращении в начале и в конце года;
 - права, привилегии и ограничения, связанные с соответствующим классом, в том числе ограничения на распределение дивидендов и возмещение капитала;
 - акции компании, принадлежащие самой компании или ее дочерним или ассоциированным компаниям;
 - акции, зарезервированные для выпуска по договорам опциона или продажи, включая условия и суммы.
- 2) описание характера и цели каждого резерва в рамках капитала владельцев.

Компания, не имеющая акционерного капитала, такая как товарищество, должна раскрывать информацию, эквивалентную требуемой выше, показывая изменения в течение периода по каждой категории доли в капитале и права, привилегии и ограничения, связанные с каждой категорией доли в капитале.

5.5 Структура отчёта о финансовом положении

Консолидированный отчет о финансовом положении компании X на 31 декабря 20XX г., в тыс. долл.

	31 дек. 2013	31 дек. 2012
АКТИВЫ		
Необоротные активы		
Основные средства	X	X
Гудвил	X	X
Нематериальные активы	X	X
Инвестиции, учитываемые по методу долевого участия	X	X
Инвестиции, имеющиеся в наличии для продажи	X	X
Итого необоротные активы	X	X
Оборотные активы		
Запасы	X	X
Торговая и прочая дебиторская задолженность	X	X
Прочие оборотные активы	X	X
Денежные средства и их эквиваленты	X	X
Итого оборотные активы	X	X
ИТОГО АКТИВЫ	X	X
СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
Собственный капитал, относящийся к акционерам материнской компании		
Акционерный капитал	X	X
Эмиссионный доход	X	X
Резерв переоценки	X	X
Нераспределенная прибыль	X	X
Неконтролирующая доля участия	X	X
Итого собственный капитал	X	X
Долгосрочные обязательства		
Долгосрочные займы	X	X
Отложенные налоги	X	X
Долгосрочные резервы	X	X
Итого долгосрочные обязательства	X	X
Краткосрочные обязательства		
Торговая и прочая кредиторская задолженность	X	X
Краткосрочные займы	X	X
Текущая часть долгосрочных займов	X	X
Текущий налог к оплате	X	X
Краткосрочные резервы	X	X
Итого краткосрочные обязательства	X	X
Итого обязательства	X	X
ИТОГО СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	X	X

6. Отчёт о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе (*Statement of profit or loss and other comprehensive Income*)

Все доходы и расходы периода следует представлять в:

- отчёте о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе (т.е. в единой форме отчётности); либо
- в двух формах отчётности:
 - отдельном отчёте о прибылях и убытках (***Statement of profit or loss***);
 - отчёте, который начинается с прибыли или убытка за период и показывает компоненты прочего совокупного дохода (***Statement of other comprehensive income***).

6.1 Отчёт о прибылях и убытках за период

В отчёте о прибылях и убытках как минимум должны быть представлены следующие статьи:

- выручка;
- прибыли и убытки от прекращения признания финансовых активов, учитываемых по амортизированной стоимости;
- финансовые расходы;
- доля в прибыли и убытках ассоциированных компаний и совместной деятельности, учитываемых по методу долевого участия;
- если финансовый актив реклассифицируется и далее учитывается по справедливой стоимости, прибыли/убытки, возникающие вследствие разницы между балансовой стоимостью и справедливой стоимостью на дату реклассификации;
- расходы по налогу;
- суммарная прибыль или убыток от прекращённой деятельности;
- прибыль или убыток (т.е. чистая прибыль, исключая совокупную);

Прибыль или убыток за период должны быть разделены на приходящиеся:

- на неконтролирующую долю участия;
- на держателей акций материнской компании группы.

ВСЕ статьи доходов и расходов периода обязательно учитываются при расчёте прибыли или убытка, если МСФО не требует иного. Классифицировать статью в качестве «чрезвычайной» запрещается.

6.2 Отчёт о прочем совокупном доходе за период

В отчёте о прочем совокупном доходе должны быть представлены следующие статьи:

- каждый компонент прочего совокупного дохода, классифицированный по его характеру;
- доля в прочем совокупном доходе ассоциированных компаний и совместных предприятий, учитываемых по методу долевого участия;
- ИТОГО совокупный доход.

В отчёте о прочем совокупном доходе должны быть отдельно представлены компоненты, которые:

- не подлежат последующей реклассификации в отчёт о прибылях и убытках;
- подлежат последующей реклассификации в отчёт о прибылях и убытках при выполнении специфических условий.

Компоненты прочего совокупного дохода могут быть представлены:

- после налога;
- до налога, с указанием единой суммы в отношении налога. В этом случае компания должна распределить суммы налога в отношении тех компонентов, которые подлежат последующей реклассификации в отчет о прибылях и убытках, и тех компонентов, которые не подлежат последующей реклассификации в отчет о прибылях и убытках.

Корректировки в связи с переклассификацией из статей прочего совокупного дохода в прибыль или убыток включаются в соответствующий компонент прочего совокупного дохода и могут быть представлены непосредственно в отчёте об изменениях в собственном капитале либо в примечаниях.

Отчёт о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе должен содержать итоговый совокупный доход за период (комплексная прибыль). Итоговый совокупный доход за период должен быть разделен на приходящийся:

- на неконтролирующую долю участия;
- на держателей акций материнской компании группы.

6.3 Информация, подлежащая представлению в отчёте о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе или в примечаниях.

Компания должна представлять в отчёте о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе или в примечаниях к нему анализ доходов и расходов, используя классификацию, основанную:

- на характере доходов и расходов;
- на их функции в рамках компании.

Представление расходов по характеру

Расходы объединяются в отчёте о прибылях и убытках в соответствии с их характером (например, амортизация, закупка материалов, транспортные расходы, заработная плата и жалование, расходы на рекламу) и не перераспределяются между различными функциональными направлениями внутри компании.

Пример классификации по характеру расходов выглядит следующим образом:

Пример 4.	
Метод характера расходов	\$'000
Выручка	1,200
Прочий доход	200
Изменения в запасах готовой продукции и незавершенного производства	(120)
Использованное сырье и расходные материалы	(480)
Заработная плата	(400)
Расходы на амортизацию	(120)
<u>Прочие расходы</u>	<u>(215)</u>
Прибыль до налогов	65

Представление расходов по функции расходов или «метод себестоимости продаж»

Расходы классифицируются в соответствии с их функцией как часть себестоимости продаж, коммерческой или административной деятельности. Это представление часто дает пользователям более уместную информацию, чем классификация расходов по их характеру, но распределение расходов по функциям может быть спорным и предполагает значительную долю субъективности.

Пример классификации с помощью метода функции расходов выглядит следующим образом:

Пример 5.	
Метод функции расходов	\$000
Выручка	1,200
<u>Себестоимость продаж</u>	<u>(690)</u>
Валовая прибыль	510
Прочий доход	200
Коммерческие расходы	(30)
Административные расходы	(400)
<u>Прочие расходы</u>	<u>(215)</u>
Прибыль до налогов	65

Компании, классифицирующие расходы по функции, должны раскрывать дополнительную информацию о характере расходов, в том числе расходы на амортизацию и оплату труда.

Выбор метода зависит как от исторических, так и от отраслевых факторов и характера деятельности компании. Оба метода дают возможность увидеть те расходы, на которые прямо или косвенно может повлиять изменение уровня продаж или объема производства компании. Так как разные компании могут предпочесть разные методы представления, МСФО (IAS) 1 требует от компании выбрать более уместный и надежный с ее точки зрения метод классификации расходов. Однако, в силу того, что информация о характере расходов компании полезна для прогнозирования будущих оттоков денежных средств, при выборе классификации, основанной на себестоимости продаж, требуется дополнительное раскрытие по характеру расходов.

6.4 Структура отчёта о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе**Структура консолидированного отчета о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе Компании ABC за год, окончившийся 31 декабря 2013 г. (единый отчёт, представление расходов по функции).**

	2013	2012
Выручка	X	X
Себестоимость продаж	(X)	(X)
Валовая прибыль	X	X
Процентные доходы	X	X
Коммерческие расходы	(X)	(X)
Административные расходы	(X)	(X)
Прибыль/убыток от выбытия финансовых активов, учитываемых по амортизированной стоимости	X/(X)	X/(X)
Прибыль/убыток, возникшие при реклассификации финансовых активов, учитываемых по амортизированной стоимости в категорию учитываемых по справедливой стоимости через прибыли и убытки	X/(X)	X/(X)
Убытки от обесценения	(X)	(X)
Финансовые расходы	(X)	(X)
Доход от инвестиций, учитываемых по методу долевого участия	X	X
Прибыль до налога	X	X
Расходы по налогу	(X)	(X)
Прибыль за год от ПРОДОЛЖАЮЩЕЙСЯ деятельности	X	X
Убыток за год от ПРЕКРАЩЕННОЙ деятельности	(X)	(X)
Прибыль за год	X	X
Прочий совокупный доход:		
Компоненты, которые не могут быть реклассифицированы в отчёт о прибылях и убытках		
Переоценка основных средств	X	X
Прибыли/(убытки) от долевого участия, учитываемых по выбору компании по справедливой стоимости через прочий совокупный доход	X	X
Актуарные прибыли/(убытки) по пенсионным планам с установленными выплатами	X	X
Доля в увеличении стоимости собственности ассоциированных компаний	X	X
Изменения справедливой стоимости финансовых обязательств, связанные с собственным кредитным риском	X	X
Налог на прибыль, относящийся к компонентам, которые не могут быть реклассифицированы	(X)	(X)
Компоненты, которые могут быть реклассифицированы в отчёт о прибылях и убытках		
Прибыли/(убытки) по финансовым активам (долговым инструментам), учитываемым по справедливой стоимости через прочий совокупный доход	X/(X)	X/(X)
Курсовые разницы от пересчета зарубежных дочерних компаний	X	X
Результаты эффективного хеджирования денежных потоков	X	X
Налог на прибыль, относящийся к компонентам, которые могут быть реклассифицированы	(X)	(X)
Прочий совокупный доход за год после налога на прибыль	X	X
ИТОГО СОВОКУПНЫЙ ДОХОД ЗА ГОД	X	X
Прибыль, приходящаяся на:		
Контролирующих акционеров	X	X
Неконтролирующую долю участия	X	X

	2013	2012
	X	X
Итого совокупный доход, приходящийся на:		
Контролирующих акционеров	X	X
Неконтролирующую долю участия	X	X
	X	X
Прибыль на акцию (в единицах валюты презентации):		
Базовая	X	X
Пониженная	X	X

Структура консолидированного ОТЧЁТА О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ за год, закончившийся 31 декабря 2011 г. (два отчета)

	2013	2012
Выручка	X	X
Себестоимость продаж	(X)	(X)
Валовая прибыль	X	X
Процентные доходы	X	X
Коммерческие расходы	(X)	(X)
Административные расходы	(X)	(X)
Прибыль/убыток от выбытия финансовых активов, учитываемых по амортизированной стоимости	X/(X)	X/(X)
Прибыль/убыток, возникшие при реклассификации финансовых активов, учитываемых по амортизированной стоимости в категорию учитываемых по справедливой стоимости через прибыли и убытки	X/(X)	X/(X)
Убытки от обесценения	(X)	(X)
Финансовые расходы	(X)	(X)
Доход от инвестиций, учитываемых по методу долевого участия	X	X
Прибыль до налога	X	X
Расход по налогу на прибыль	(X)	(X)
Прибыль за год	X	X
Прибыль, приходящаяся на:		
Контролирующих акционеров	X	X
Неконтролирующую долю участия	X	X

Структура консолидированного отчета о прочем совокупном доходе за год, закончившийся 31 декабря 2013 г. (два отчета)

Отчёт может быть дан в 2-х форматах:

Формат 1.

	2013	2012
Прибыль/убыток за период	X	X
Компоненты, которые не могут быть реклассифицированы в отчёт о прибылях и убытках		
Переоценка основных средств	X	X
Прибыли/(убытки) от долевыми инвестициями, учитываемых по выбору компании по справедливой стоимости через прочий совокупный доход	X/(X)	X/(X)
Актуарные прибыли/(убытки) по пенсионным планам с установленными выплатами	X/(X)	X/(X)
Доля в увеличении стоимости собственности ассоциированных компаний	X	X
Изменения справедливой стоимости финансовых обязательств, связанные с собственным кредитным риском	X	X
Налог на прибыль, относящийся к компонентам, которые не могут быть реклассифицированы	(X)	(X)

Компоненты, которые могут быть реклассифицированы в отчёт о прибылях и убытках		
Прибыли/(убытки) по финансовым активам (долговым инструментам), учитываемым по справедливой стоимости через прочий совокупный доход		
Курсовые разницы от пересчета зарубежных дочерних компаний	X	X
Результаты эффективного хеджирования денежных потоков	X	X
Налог на прибыль, относящийся к компонентам, которые могут быть реклассифицированы	(X)	(X)
Прочий совокупный доход за год после налога на прибыль	X	X
ИТОГО СОВОКУПНЫЙ ДОХОД ЗА ГОД	X	X
Итого совокупный доход, приходящийся на:		
Контролирующих акционеров	X	X
Неконтролирующую долю участия	X	X
	X	X
Прибыль на акцию (в единицах валюты презентации):		
Базовая	X	X
Пониженная	X	X

Формат 2.

	До налога	Налог	После налога
Прибыль/убыток за период	X	(X)	X
Компоненты, которые не могут быть реклассифицированы в отчёт о прибылях и убытках			
Переоценка основных средств	X	(X)	X
Прибыли/(убытки) от долевых инвестиций, учитываемых по выбору компании по справедливой стоимости через прочий совокупный доход	X	(X)	X
Актuarные прибыли/(убытки) по пенсионным планам с установленными выплатами	X	(X)	X
Доля в увеличении стоимости собственности ассоциированных компаний	X	(X)	X
Изменения справедливой стоимости финансовых обязательств, связанные с собственным кредитным риском	X	(X)	X
Компоненты, которые могут быть реклассифицированы в отчёт о прибылях и убытках			
Прибыли/(убытки) по финансовым активам (долговым инструментам), учитываемым по справедливой стоимости через прочий совокупный доход	X	(X)	X
Курсовые разницы от пересчета зарубежных дочерних компаний	X	(X)	X
Результаты эффективного хеджирования денежных потоков	X	(X)	X
Итого	X	(X)	X
ИТОГО СОВОКУПНЫЙ ДОХОД ЗА ГОД	X	(X)	X
Итого совокупный доход, приходящийся на:			
Контролирующих акционеров	X	(X)	X
Неконтролирующую долю участия	X	(X)	X
Прибыль на акцию (в единицах валюты презентации):			
Базовая	X	(X)	X
Пониженная	X	(X)	X

7. Отчёт об изменениях в собственном капитале (Statement of changes in equity)

Одним из отчётов, представляющих изменения в финансовом положении, является отчёт об изменениях в собственном капитале за период, который компания должна представлять в качестве отдельной формы своей финансовой отчётности. Этот отчёт должен показывать:

- **итоговую величину совокупного дохода** за период, с разбивкой на неконтролирующую долю участия (**non-controlling interest**) и сумму, приходящуюся на акционеров материнской компании;
- **эффект изменений в учётной политике** и корректировку материальных ошибок в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учётные политики, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» на каждый компонент капитала;
- согласование входящего и исходящего остатков по каждому компоненту собственного капитала (включая прибыль/убыток за период, прочий совокупный доход, операции капитального характера с владельцами и распределение прибыли владельцам).

Компания обязана раскрыть в отчёте об изменениях в собственном капитале или в примечаниях сумму дивидендов, распределённых между собственниками в течение периода, а также величину дивидендов на акцию. Также необходимо представить сравнительную информацию за предыдущий период.

7.1 Структура отчёта об изменениях в собственном капитале

Структура консолидированного отчёта об изменениях в собственном капитале компании X за год, окончившийся 31 декабря 2013 г.

	Акцио- нерный капитал	Эмис- сионный доход	Резерв переоценки	Нераспре- деленная прибыль	Итого капитал акционеров	Неконтро- лирующая доля участия	Итого Капитал
Остаток на начало	X	X	X	X	X	X	X
Изменение в учётной политике и ошибки				(X)	(X)	(X)	(X)
Скорректированный остаток	X	X	X	X	X	X	X
Совокупный доход за год			X	X	X	X	X
Дивиденды				(X)	(X)	(X)	(X)
Перенос на нераспределённую прибыль			(X)	X	-		-
Эмиссия акций	X	X			X		X
Остаток на конец	X	X	X	X	X	X	X

8. Отчёт о движении денежных средств (*Statement of cash flows*)

Требования к представлению отчета о движении денежных средств содержатся в отдельном стандарте, МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств», который будет рассмотрен в отдельном разделе учебного пособия.

9. Примечания (*Notes*)

Примечания (или Пояснительная записка) к финансовой отчётности является неотъемлемой её частью, и поэтому МСФО (IAS) 1 и другие МСФО также предъявляют требования к этой части финансовой отчётности.

9.1 Структура

Примечания к финансовой отчётности компании должны:

- представлять информацию о базе подготовки финансовой отчётности и конкретной учётной политике, выбранной и примененной для существенных операций и событий;
- раскрывать информацию, требуемую стандартами, которая не представлена где-либо еще в финансовой отчётности;
- обеспечивать дополнительную информацию, которая не представлена в самой финансовой отчётности, но необходима для достоверного представления.

Примечания к финансовой отчётности должны быть представлены в упорядоченном виде. Обычно порядок примечаний к статьям в финансовой отчётности соответствует порядку их появления в отчётах. При этом по каждой статье в отчёте о финансовом положении, отчёте о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе и отчёте о движении денежных средств должны делаться перекрестные ссылки на любую относящуюся к ней информацию в примечаниях.

Примечания обычно представляются в следующем порядке, который помогает пользователям в понимании финансовой отчётности и сопоставлении её с отчётностью других компаний:

- заявление о соответствии МСФО;
- обзор существенных положений применяемой учётной политики;
- вспомогательная информация для статей, представленных в каждой форме финансовой отчётности в том порядке, в каком представлены каждая линейная статья и каждая форма финансовой отчётности;
- прочие раскрытия, в том числе:
 - условные обязательства, непризнанные договорные обязательства; и
 - раскрытия нефинансового характера.

В некоторых случаях может быть необходимо или желательно изменить порядок расположения определенных статей в примечаниях. Например, информация о процентных ставках и корректировках справедливой стоимости может объединяться с информацией о сроках действия финансовых инструментов, хотя первая относится

к отчёту о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе, а последняя – к отчёту о финансовом положении. Тем не менее, систематическая структура для примечаний должна сохраняться настолько, насколько это применимо.

9.2 Примечание по учётной политике

Раздел учётной политики в примечаниях к финансовой отчётности должен описывать следующее:

- базис (или базисы) оценки, использованный при подготовке финансовой отчётности;
- каждый конкретный вопрос учётной политики, имеющий существенное значение для правильного понимания финансовой отчётности.

Компания должна раскрывать в обзоре положений учётной политики или в других примечаниях ключевые суждения, принятые руководством в процессе применения учётной политики (кроме оценочных) и которые оказали наиболее значительное влияние на суммы, признанные в финансовой отчётности.

Компания должна привести информацию об основных профессиональных суждениях в отношении будущего, а также об источниках, использованных при оценке неопределённостей по состоянию на конец отчётного периода, которые могут обусловить необходимость существенных корректировок признанных активов и обязательств в течение следующего финансового года. В отношении этих активов и обязательств в примечаниях должно быть включено:

- описание их сущности; и
- их учётную величину в конце отчётного периода.

9.3 Раскрытие информации о собственном капитале

Компания обязана раскрыть следующую информацию, призванную дать пользователям возможность понять цели, которые компания ставит перед собой в управлении капиталом, а также методы их достижения:

- качественная информация:
 - что собой представляет капитал компании;
 - имеются какие-либо внешние ограничения относительно управления капиталом;
 - каким образом компания достигает поставленных целей в отношении управления капиталом;
- основные количественные показатели, характеризующие капитал;
- основные изменения в этих показателях за период;
- были ли соблюдены внешние ограничения;
- последствия нарушения этих ограничений.

9.4 Прочие раскрытия

Компания должна раскрывать следующую информацию:

- размер предложенных или объявленных дивидендов до утверждения финансовой отчётности к выпуску, но не признанные к распределению собственникам в течение периода, и величину соответствующих дивидендов на акцию; и
- размер других непризнанных кумулятивных привилегированных дивидендов.

Компания должна раскрывать следующую информацию, если она не раскрыта где-либо ещё в информации, опубликованной вместе с финансовой отчётностью:

- постоянное место нахождения и юридическую форму компании, ее юридический адрес (или основное место ведения дела, если оно отличается от юридического адреса);
- описание характера операций и основной деятельности компании;
- название материнской компании и конечной материнской компании группы.

МСФО (IAS) 34

Промежуточная финансовая отчётность

План сессии

1.	Введение.....	0402
2.	Определения.....	0402
3.	Состав промежуточной финансовой отчётности	0403
4.	Признание и оценка	0404
5.	Признание и оценка убытков	0404
6.	Расходы по налогу на прибыль	0405
7.	Прибыль на акцию.....	0405
8.	Примечания к финансовой отчётности	0405
9.	Сравнительная информация	0406
10.	Раскрытие информации о соответствии МСФО	0406
11.	Раскрытие в годовых финансовых отчётах.....	0407

1. Введение

МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность» определяет:

- минимальный состав промежуточной финансовой отчётности, включая раскрытие информации;
- принципы бухгалтерского признания и оценки, которые должны применяться в промежуточной финансовой отчётности.

Стандарт не устанавливает, какие компании должны публиковать промежуточную финансовую отчётность, как часто или в течение какого времени после окончания промежуточного периода. Однако некоторые правительства и органы, регулирующие обращение ценных бумаг, требуют, чтобы те компании, чьи долговые или долевые ценные бумаги свободно обращаются на рынке, публиковали промежуточную финансовую отчётность. Стандарт применяется в случае, если компания по требованию государственного органа или по самостоятельному решению публикует промежуточную финансовую отчётность в соответствии с международными стандартами финансовой отчётности.

Цель промежуточной финансовой отчётности – предоставление пользователям обновлённой информации о деятельности компании по сравнению с последним годовым финансовым отчётом. Соответственно, в промежуточной отчётности в большей мере должны быть освещены новые направления деятельности и события, чем повторяться описания фактов, уже изложенных ранее в годовом отчёте.

Компании, ценные бумаги которых свободно обращаются на открытом рынке, поощряются к представлению промежуточной финансовой отчётности:

- по крайней мере, по состоянию на конец первой половины финансового года;
- не позже, чем через 60 дней после завершения промежуточного периода.

2. Определения

Промежуточный период (*interim period*) – это отчётный период, под которым понимается период более короткий, чем финансовый год (например, квартал или полугодие).

Промежуточная финансовая отчётность (*interim financial report*) – это финансовая отчётность, которая содержит полный либо сжатый набор финансовых отчётов за период более короткий, чем полный финансовый год компании.

3. Состав промежуточной финансовой отчётности

Промежуточная финансовая отчётность должна включать всю информацию, которая необходима для понимания финансового положения и результатов деятельности отчитывающейся компании за промежуточный период, и **может быть составлена:**

- 1) **В полном объеме** в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчётности», т.е. должна включать:
 - отчёт о финансовом положении;
 - отчёт о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе;
 - отчёт об изменениях в собственном капитале;
 - отчёт о движении денежных средств;
 - примечания, включая краткое описание значительных аспектов учётной политики и прочие пояснительные примечания;
 - отчёт о финансовом положении на начало самого раннего из представленных периодов (в том случае, если компания проводит ретроспективное изменение учётной политики, изменение представленной ранее информации или реклассификацию статей в финансовой отчётности).
- 2) **В сокращённом варианте** в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 34. Сокращённая форма отчётности допускается в целях ускорения её подготовки к выпуску и снижения затрат отчитывающейся компании. В сокращённый (минимальный) состав промежуточной финансовой отчётности входят:
 - сокращённый отчёт о финансовом положении;
 - сокращённый отчёт о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе;
 - сокращённый отчёт об изменениях в собственном капитале;
 - сокращённый отчёт о движении денежных средств;
 - выборочные примечания к финансовой отчётности.

Сокращённый вариант отчётной формы должен включать как минимум каждый из заголовков и промежуточных сумм, которые были включены в самую последнюю годовую финансовую отчётность, и выборочные пояснительные примечания. Дополнительные статьи или примечания должны включаться в том случае, если их пропуск может привести к тому, что сокращённая промежуточная отчётность введёт пользователей в заблуждение.

4. Признание и оценка

При подготовке промежуточной финансовой отчётности компания должна применять те же учётные принципы признания и оценки, которые были использованы в годовой финансовой отчётности.

Для активов применяются одинаковые проверки будущих экономических выгод как для промежуточных дат, так и в конце финансового года. Затраты, которые по своему характеру не будут квалифицироваться как активы в конце финансового года, не будут также квалифицироваться и в промежуточные даты.

Точно так же обязательство на промежуточную отчётную дату должно представлять собой обязательство, существующее на указанную дату, то есть так же, как и в годовой отчётности, – на годовую отчётную дату.

Вместе с тем показатели промежуточного отчёта о финансовом положении в большей степени основаны на оценочных расчётах, чем статьи годовой финансовой отчётности.

Пример 1.

Инвентаризация запасов на промежуточную отчётную дату обычно не проводится, поэтому отчётность составляется на основе бухгалтерских учётных и оценочных данных.

5. Признание и оценка убытков

Принципы для признания и оценки убытков от частичных списаний запасов, реструктуризации или обесценения в промежуточный период такие же, как и те, которые компания применяла бы, если бы составляла только годовую финансовую отчётность. Однако если такие статьи признаются и оцениваются в одном промежуточном периоде и оценка меняется в последующем промежуточном периоде того же финансового года, то первоначальная оценка корректируется в следующем промежуточном периоде либо путем прибавления дополнительной суммы убытка, либо путем восстановления ранее признанной суммы.

Пример 2.

В промежуточной финансовой отчётности за первый квартал раскрыта информация о резерве на обесценение запасов в размере \$10 млн. Во втором квартале стало очевидно, что убытки от обесценения составят \$15 млн. Соответственно, в промежуточной финансовой отчётности за второй квартал сумма резерва на обесценение запасов будет увеличена до \$15 млн.

6. Расходы по налогу на прибыль

Расходы по уплате налогов на прибыль признаются в каждом промежуточном периоде на основании наилучшей оценки средневзвешенной годовой ставки налога на прибыль, ожидаемой для всего финансового года.

Величину начисленных расходов по налогу на прибыль за один промежуточный период, возможно, потребуется скорректировать в последующем промежуточном периоде, если оценка ставки налога на прибыль за год изменится.

7. Прибыль на акцию

Полный или сокращённый отчёт о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе должен включать данные о базовой и пониженной прибыли на акцию за промежуточный период, если компания попадает в сферу применения МСФО 33 «Прибыль на акцию».

8. Примечания к финансовой отчетности

Поскольку каждый пользователь промежуточной отчетности компании будет также иметь доступ к финансовой отчетности за последний отчетный год, то примечания к годовой финансовой отчетности нецелесообразно повторять в промежуточной отчетности. Примечания должны включать описание событий и изменений, которые существенны для понимания изменений в финансовом положении и результатах деятельности компании с момента выпуска последнего годового отчета, а также:

- заявление о том, что в промежуточной финансовой отчетности используется та же учетная политика и методы вычисления, что и в последней годовой финансовой отчетности; либо, если эта политика и методы изменились, то описание характера и воздействия этого изменения;
- указание на сезонность или цикличность операций за промежуточный период;
- информацию о характере и сумме статей, влияющих на активы, обязательства, капитал, чистую прибыль, или потоки денежных средств, которые необычны для компании в силу их характера, размера или сферы деятельности;

Пример 3.

В предыдущем финансовом году был создан резерв в размере \$2 млн. на покрытие затрат, связанных с судебным разбирательством. В текущем году выяснилось, что платежи составят всего \$1 млн. В отчетности должна быть указана сумма прибыли в размере \$1 млн. и при этом даны соответствующие пояснения.

- данные о новых эмиссиях, выкупе и погашении долговых и долевого ценных бумаг;
- данные о выплаченных дивидендах по обыкновенным и прочим акциям;
- информацию по сегментам, если компания попадает в сферу действия МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» и обязана раскрывать информацию по сегментам согласно МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» в годовой финансовой отчетности;

- существенные события, последовавшие после окончания промежуточного периода, которые не были отражены в финансовой отчётности промежуточного периода;

Пример 4.

В июле 2013 года при подготовке финансовой отчётности за полугодие стало известно о предъявлении претензии налоговыми органами на крупную сумму. Эта информация представляет исключительную важность для пользователей и должна раскрываться в промежуточном отчёте.

- влияние изменений в составе компании в течение промежуточного периода, включая объединения компаний (в соответствии с требованиями МСФО (IFRS) 3 «Объединения компаний»), приобретение или продажу дочерних организаций и долгосрочных инвестиций, реструктуризацию и прекращённые операции;
- изменения в условных обязательствах или условных активах, произошедших с последней отчётной даты;
- характер и сумма изменений в оценках сумм, представленных в предшествующих промежуточных периодах текущего финансового года, или изменений в оценках сумм, представленных в предыдущие финансовые годы, если эти изменения оказывают существенное влияние в текущем промежуточном периоде.

9. Сравнительная информация**Публикация промежуточной полугодовой финансовой отчётности**

Финансовый год компании заканчивается 31 декабря. Компания будет представлять следующие финансовые отчёты (в сжатом или полном объёме) в полугодовой промежуточной отчётности на 30 июня 2013 года:

	Отчетная дата	Сравнительная информация
Отчёт о финансовом положении на:	30 июня 2013 года	31 декабря 2012 года
Отчёт о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе за 6 месяцев до:	30 июня 2013 года	30 июня 2012 года
Отчёт о движении денежных средств за 6 месяцев до:	30 июня 2013 года	30 июня 2012 года
Отчёт об изменениях в собственном капитале за 6 месяцев до:	30 июня 2013 года	30 июня 2012 года

10. Раскрытие информации о соответствии МСФО

Если промежуточная финансовая отчётность компании составлена в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 34, то данный факт подлежит раскрытию в отчётности.

Соответствие годовой или промежуточной финансовой отчётности международным стандартам оценивается отдельно. Тот факт, что компания могла не представлять промежуточную финансовую отчётность в течение конкретного года или

представила промежуточную финансовую отчётность, не соответствующую требованиям международных стандартов, не означает несоответствия годовой финансовой отчётности компании международным стандартам финансовой отчётности, если во всем остальном она отвечает их требованиям.

11. Раскрытие в годовых финансовых отчётах

Если оценочный показатель, отраженный в промежуточной отчётности, значительно изменяется в течение последнего промежуточного периода в данном году, но отдельная форма финансовой отчётности за этот заключительный промежуточный период не публикуется, то информацию о характере и величине такого изменения следует раскрыть в годовой отчётности за указанный финансовый год.

Пример 5.

В промежуточной отчётности за полугодие был отражен резерв на выплаты по судебному разбирательству в сумме \$1 млн. В декабре текущего года выяснилось, что сумма выплат, очевидно, будет увеличена до \$3 млн. Изменение информации будет отражено в годовой финансовой отчётности.

МСФО (IAS) 8 «Учётные политики, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» требует раскрытия информации о характере и размере изменений оценочных показателей, которые оказывают существенное влияние в текущем периоде или, как предполагается, окажут такое существенное влияние в последующие периоды.

Пример 6.

В начале года компания приняла решение об ускоренной амортизации объектов основных средств. Так как этот вид имущества составляет самую значительную часть активов компании, то данное решение окажет существенное влияние на будущие периоды. Соответствующая информация должна раскрываться в промежуточной отчётности.

МСФО (IAS) 34 требует раскрытия аналогичной информации в промежуточной финансовой отчётности. Например, в промежуточной финансовой отчётности за полугодие были отражены оценочные значения убытков от обесценения. Если за последний промежуточный период, отчётность за который не публикуется, произошли существенные изменения в оценочных значениях, то данный факт должен быть раскрыт в годовой отчётности. Соответствующая информация должна раскрываться в достаточно узком ракурсе: только изменения оценочных показателей. Компания не обязана включать в годовую финансовую отчётность дополнительную информацию за промежуточный период.

МСФО (IAS) 8

Учётные политики,
изменения
в бухгалтерских оценках
и ошибки

План сессии

1. Введение	0502
2. Учётная политика	0502
2.1 Определение	
2.2 Источники учётной политики	
2.3 Последовательность	
2.4 Изменения в учётной политике	
2.5 Ретроспективный подход	
2.6 Раскрытие информации в примечаниях	
3. Бухгалтерские оценки	0505
3.1 Изменение в бухгалтерских расчётах/оценках	
3.2 Раскрытие информации в примечаниях	
4. Исправление ошибок предыдущих периодов.....	0508
4.1 Определение	
4.2 Ретроспективный подход	
4.3 Исправление ошибок за предыдущие периоды	
5. Раскрытие информации в примечаниях.....	0509

1. Введение

Практически весь финансовый анализ основывается на сравнимости и соответствии отчётности различных периодов. Любое изменение в учётной политике приводит к появлению несоответствия в отчетах и искажению результатов финансового анализа. Именно поэтому, прежде чем решиться на изменение принципов учёта, необходимо взвесить и оценить эффект, который окажут эти изменения на сравнимость отчётов.

При подготовке финансовой отчётности подразумевается, что учётные принципы, будучи однажды принятыми, не изменятся, и однотипные события будут учитываться одинаковыми методами.

Таким образом, компания должна иметь очень серьёзные основания для изменения учётной политики.

2. Учётная политика

2.1 Определение

Учётная политика (*accounting policy*) – это конкретные принципы, методы, процедуры, правила и практика, принятые компанией для подготовки и представления финансовой отчётности.

2.2 Источники учётной политики

Руководство компании должно выбирать и применять учётную политику таким образом, чтобы вся финансовая отчетность соответствовала всем требованиям каждого применимого МСФО, ПКИ и КИМФО.

При отсутствии конкретного требования руководство должно вырабатывать политику, принимая во внимание:

- требования действующих стандартов и интерпретаций, затрагивающие аналогичные или связанные проблемы;
- определения, критерии признания и концепции оценки активов, обязательств, доходов и расходов, изложенные в Принципах подготовки и составления финансовой отчётности СМСФО;
- решения других органов, выпускающих стандарты, не противоречащие стандартам и принципам МСФО;
- принятую отраслевую практику, не противоречащую стандартам и принципам МСФО.

2.3 Последовательность

Последовательность (*consistency*) – это применение одной и той же учётной политики от периода к периоду без изменений, которое увеличивает полезность финансовых отчётов за счет упрощения финансового анализа и хорошей сравнимости данных.

Компания должна применять учётную политику последовательно для схожих операций, кроме случаев, когда МСФО или интерпретация предусматривают выделение статей, для которых допустимо применение разной учётной политики.

2.4 Изменения в учётной политике

Изменение учётной политики (*change in accounting policy*) – это переход от одного допустимого принципа учёта к другому допустимому принципу учёта, включая методы применения этих принципов (например, изменение метода учёта запасов со средневзвешенного на ФИФО).

Изменение учётной политики разрешается в двух случаях:

- обязательное изменение в соответствии с требованием стандарта или интерпретации;
- добровольное изменение в учётной политике.

Изменение учётной политики в соответствии с требованием стандарта или интерпретации применяется с условиями переходного периода, данного в стандарте или интерпретации; либо ретроспективно, если в стандарте или интерпретации нет условий переходного периода;

Добровольное изменение в учётной политике разрешено, если это приводит к надёжному и более уместному представлению финансовой информации и отражается ретроспективно.

В соответствии с МСФО следующие действия **не являются изменениями в учётной политике**:

- принятие новой учётной политики для событий или сделок, которые не происходили ранее или не были существенными;
- принятие учётной политики для событий или сделок, отличающихся по существу от ранее происходивших событий и сделок.

2.5 Ретроспективный подход

Ретроспективное применение (*retrospective application*) – это применение новой учётной политики в отношении операций, других событий и условий таким образом, как если бы эта политика применялась всегда.

Ретроспективный подход. Внесение корректировки

- входящие остатки каждого компонента капитала, на которые повлияло изменение, корректируются начиная с наиболее раннего из представленных в отчётности периодов, а сравнительные показатели раскрываются для каждого представленного периода, как если бы новая учётная политика применялась всегда;

- если компания не в состоянии определить эффект от применения новой учётной политики как в периоде изменения, так и общий суммарный эффект, приняв в этих целях разумно-достаточные усилия, МСФО (IAS) 8 позволяет отображать изменения с наиболее раннего периода, для которого это практически целесообразно.

2.6 Раскрытие информации в примечаниях

При применении нового стандарта или интерпретации необходимо отразить в примечаниях к финансовой отчётности следующую информацию:

- название стандарта или интерпретации;
- если применимо, то информацию о соответствии изменения переходным положениям с описанием этих положений;
- сущность изменений;
- если применимо, то описание переходных положений, которые могут повлиять на будущие периоды;
- величину корректировки (для текущего и представленных предшествующих периодов);
- величину корректировки для периодов, предшествующих представленным в сравнительной информации;
- если применимо, то указание обстоятельств, препятствующих использованию ретроспективного подхода, а также описание характера и даты изменения.

В случае **добровольных изменений** учётной политики необходимо отразить в примечаниях к финансовой отчётности следующую информацию:

- причины, по которым использование новой учётной политики приводит к надёжному и уместному представлению информации;
- сущность изменений;
- величину исправлений (для текущего периода и представленных в отчётности предшествующих периодов);
- величину исправлений для периодов, предшествующих периодам, представленным в сравнительной информации;
- указание обстоятельств (если применимо), препятствующих использованию ретроспективного подхода.

3. Бухгалтерские оценки

3.1 Изменение в бухгалтерских расчётах/оценках

Изменение в бухгалтерских расчётах/оценках (*change in accounting estimate*) – это пересмотр бухгалтерских оценок в результате появления новой информации, накопления опыта или последующих событий. В результате неопределенностей, свойственных предпринимательской деятельности, многие статьи финансовой отчётности не поддаются точному расчёту, а могут быть лишь оценены. Использование обоснованных оценок является важной частью подготовки финансовых отчётов и не подрывает их надёжности.

В соответствии с МСФО (IAS) 8 для отражения этих изменений применяется **перспективный метод**:

Результат изменения в бухгалтерских оценках должен включаться в расчёт чистой прибыли или убытка:

- в периоде, когда произошло изменение, если оно влияет только на данный период;
- в периоде, когда произошло изменение, и в будущих периодах, если оно влияет на те и другие.

Примеры изменений в бухгалтерских оценках:

- изменение в оценке сомнительных долгов;
- изменение сроков полезной службы амортизируемых активов;
- изменение метода амортизации;
- изменение оценки устаревания запасов.

Результаты изменений в бухгалтерских оценках должны быть включены в те же самые классификационные статьи отчёта о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе, в которых были ранее учтены указанные оценки.

Пример 1.

1 января 2008 году компания приобрела за \$154,000 объект основных средств, который будет амортизироваться линейным методом в течение 14 лет. 31 декабря 2009 году из-за резкого увеличения объема производства остаточный срок службы данного объекта был пересмотрен и уменьшен на 4 года. 31 декабря 2011 года из-за финансового кризиса объемы производства резко сократились, и остаточный срок службы объекта основных средств был признан равным 9 годам.

Задание.

Определить размер амортизации в 2008 – 2012 гг. и балансовую стоимость объекта основных средств на 31 декабря 2012 года.

Решение.

	Стоимость, \$	Оставшийся срок службы
Первоначальная стоимость объекта основных средств на 01.01.2008	154,000	14 лет
Амортизация за 2008 год (\$154,000 / 14 лет)	(11,000)	
Балансовая стоимость на 31.12.2008	143,000	13 лет
Амортизация за 2009 год (\$154,000 / 14 лет)	(11,000)	
Балансовая стоимость на 31.12.2009	132,000	12 лет – 4 года
Амортизация за 2010 год (\$132,000 / 8 лет)	(16,500)	
Балансовая стоимость на 31.12.2010	115,500	7 лет
Амортизация 2011 за год (\$132,000 / 8 лет)	(16,500)	
Балансовая стоимость на 31.12.2011	99,000	9 лет
Амортизация за 2012 год (\$99,000 / 9 лет)	(11,000)	
Балансовая стоимость на 31.12.2012	88,000	8 лет

Пример 2.

1 января 2010 года компания приобрела объект основных средств за \$32,000, который будет амортизироваться с использованием метода уменьшаемого остатка по ставке 25%. 31 декабря 2011 года остаточный срок службы данного объекта был признан равным 9 годам, а метод амортизации изменен на линейный (в связи с изменением схемы, по которой компания потребляет экономические выгоды, получаемые от данного основного средства).

Задание.

Определить размер амортизации в 2010 – 2012 гг. и балансовую стоимость объекта основных средств на 31 декабря 2012 года.

Решение.

Стоимость на 01.01.2010	32,000
Амортизация за 2010 год (\$32,000 x 25%)	<u>(8,000)</u>
Балансовая стоимость на 31.12.2010	24,000
Амортизация за 2011 год (\$24,000 x 25%)	<u>(6,000)</u>
Балансовая стоимость на 31.12.2011	18,000
Амортизация за 2012 год (\$18,000 / 9 лет)	<u>(2,000)</u>
Балансовая стоимость на 31.12.2012	16,000

Пример 3.

В 2010 году компания признала резерв под обесценение торговой дебиторской задолженности контрагента, находящегося в финансовых затруднениях. В 2012 году контрагент вышел из затруднений и полностью погасил задолженность перед компанией. Резерв под обесценение дебиторской задолженности был отражен в отчете о прибылях и убытках за 2010 год по статье коммерческие расходы.

Задание.

Каким образом надо отразить реверсирование (или лучше сторнирование?) резерва под обесценение дебиторской задолженности?

Решение.

Сторнирование резерва должно происходить по той же статье отчета о прибылях и убытках за 2012 год, что и начисление резерва в 2010 году: коммерческие расходы.

В случае, если изменения бухгалтерских оценок имели существенный эффект, необходимо раскрыть суммы изменений отдельно, либо в самом отчете о прибылях и убытках, либо в примечаниях к финансовой отчетности.

3.2 Раскрытие информации в примечаниях

Необходимо отразить в примечаниях к финансовой отчётности следующую информацию:

- характер и величину изменений в бухгалтерских оценках, оказывающих существенное воздействие в текущем периоде, или существенное воздействие которых ожидается в последующих периодах;
- практическую невозможность осуществления количественной оценки (если применимо).

4. Исправление ошибок предыдущих периодов

4.1 Определение

Ошибка (*error*) – это пропуски и неверные данные в финансовой отчётности компании за один или более предшествующих периодов, математические ошибки/просчёты, неправильное применение учётной политики, искажение фактов, мошенничество или невнимательность.

4.2 Ретроспективный подход

Ретроспективное изменение (*retrospective restatement*) – это корректировка признания, оценки и раскрытия величины элементов финансовой отчётности таким образом, как если бы ошибка прошлых периодов никогда не возникла.

4.3 Исправление ошибок за предыдущие периоды

Компания обязана исправлять существенные ошибки предшествующего периода ретроспективно в первом комплекте финансовой отчётности, утвержденном к выпуску после их обнаружения путем:

- пересчёта сравнительных сумм за тот прошедший представленный период (периоды), в котором была допущена соответствующая ошибка; или
- когда ошибка имела место до самого раннего из представленных периодов – путем пересчёта входящих остатков активов, обязательств и собственного капитала за самый ранний из представленных предшествующих периодов.

Ошибка предшествующего периода в обязательном порядке должна быть исправлена путём ретроспективного пересчёта, за исключением тех случаев, когда невозможно определить либо воздействие этой ошибки на конкретный период, либо её кумулятивное воздействие.

Когда невозможно определить воздействие ошибки на сравнительную информацию, охватывающую один или более представленных в отчётности предшествующих периодов, компания обязана пересчитать входящие остатки активов, обязательств и собственного капитала по состоянию на начало самого раннего периода, для которого ретроспективное применение является возможным (который может оказаться текущим периодом).

Когда на начало текущего периода невозможно определить соответствующее кумулятивное воздействие ошибки на все предшествующие периоды, компания обязана скорректировать соответствующую сравнительную информацию для того, чтобы применить новую учётную политику перспективно с наиболее ранней возможной даты.

Ошибки, влияющие на текущий период и будущие периоды, необходимо корректировать в периоде их обнаружения, но нет никакой необходимости раскрытия информации об этих событиях в отчётности.

5. Раскрытие информации в примечаниях

Необходимо отразить в примечаниях к финансовой отчётности следующую информацию:

- характер ошибки за предыдущий период;
- величину корректировки за каждый из представленных предыдущих периодов;
- величину корректировки в начале самого раннего из представленных предыдущих периодов;
- если применимо, то указание обстоятельств, препятствующих использованию ретроспективного подхода, а также описание характера и даты исправления ошибки.

Пример 4.

Учёт корректировки ошибок предыдущих периодов

В 2013 году бухгалтер компании Оптима обнаружил, что в 2012 году стоимость проданных товаров в сумме \$10,000 была неверно включена в стоимость запасов на конец года.

По бухгалтерским записям размер выручки в 2013 году составил \$230,000; стоимость проданных товаров – \$130,000 (включая ошибочно включенные \$10,000 в остатках запасов на начало года); налоги по ставке 30% – \$30,000.

На начало 2012 года акционерный капитал и нераспределённая прибыль составляли \$20,000 и \$63,000 соответственно. Компания Оптима не имеет других компонентов капитала, её акции не котируются на бирже, и прибыль на акцию по ним не рассчитывается.

Отчёт о прибылях и убытках компании Оптима за 2012 год:

	2012
Выручка	260,000
Себестоимость продаж	(100,000)
Прибыль до налогов	160,000
Налог на прибыль	(48,000)
Прибыль за период	112,000

Корректировка ошибки:**Отчёт о прибылях и убытках компании Оптима за 2013 год:**

	2013	2012 <u>пересчитан</u>
Выручка	230,000	260,000
Себестоимость продаж	<u>(120,000)</u>	<u>(110,000)</u>
Прибыль до налогов	110,000	150,000
Налог на прибыль	<u>(33,000)</u>	<u>(45,000)</u>
Прибыль за период	77,000	105,000

Отчет об изменениях в собственном капитале компании Оптима за 2013 год

	2013			2012		
	<u>АК</u>	<u>НП</u>	<u>Итого</u>	<u>АК</u>	<u>НП</u>	<u>Итого</u>
Остаток на начало	20,000	175,000	195,000	20,000	63,000	83,000
Ретроспективное исправление ошибки	-	(7,000)	(7,000)	-	-	-
Скорректированный остаток	20,000	168,000	188,000	20,000	63,000	83,000
Совокупный доход за год	-	77,000	77,000	-	105,000	105,000
Остаток на конец	20,000	245,000	265,000	20,000	168,000	188,000

Примечания к финансовой отчётности компании Оптима за 2013 год (фрагмент)

Товары, проданные в 2012 году, были неверно отражены в составе запасов на конец 2012 года в сумме \$10,000. Отчёт о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе за 2012 год был пересчитан и исправлен. Эффект исправления на отчёт о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе за 2012 год представлен ниже. Эффекта на отчётность следующего года нет.

	Эффект на отчётность за 2012 год
Увеличение стоимости проданных товаров	<u>(10,000)</u>
Уменьшение налогов начисленных	<u>3,000</u>
Уменьшение прибыли	<u>(7,000)</u>

МСФО (IFRS) 1

Применение МСФО впервые

План сессии

1. Введение.....	0602
1.1 Цель	
1.2 Сфера применения	
2. Определения.....	0604
3. Признание и оценка.....	0604
3.1 Вступительный отчёт о финансовом положении в первой отчётности по МСФО	
3.2 Учётная политика	
3.3 Исключения из требований ретроспективного применения МСФО	
4. Обязательные исключения.....	0606
5. Добровольные освобождения.....	0608
6. Представление и раскрытие информации	0616

1. Введение

1.1. Цель

Цель МСФО (IFRS) 1 «Применение МСФО впервые» состоит в обеспечении представления:

- качественной, прозрачной для пользователей информации в первой финансовой отчётности, составляемой по МСФО;
- которая была бы сопоставимой между всеми представленными периодами;
- которая была подходящим отправным пунктом для перевода учёта на МСФО;
- расходы на составление которой не превышали бы выгоды для пользователей.

Компания, впервые формирующая финансовую отчётность по МСФО, применяет переходные положения, установленные МСФО (IFRS) 1. Исключения составляют случаи, когда стандарт прямо указывает на применение норм других стандартов.

1.2. Сфера применения

Компания обязана применять настоящий стандарт:

- к первой финансовой отчётности, подготовленной в соответствии с требованиями МСФО; и
- к каждой промежуточной финансовой отчётности, которую она представляет в соответствии с МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчётность», за часть того периода, который охвачен первой подготовленной в соответствии с МСФО финансовой отчётностью.

Финансовая отчётность компании считается первой годовой отчётностью, подготовленной в соответствии с требованиями МСФО, если компания заявляет о её полном соответствии с требованиями МСФО, например если компания:

- представляла свою финансовую отчётность за последний предшествующий период:
 - в соответствии с национальными требованиями, которые не соответствуют требованиям МСФО;
 - в соответствии с требованиями МСФО, за исключением того, что эта финансовая отчётность не содержала прямо выраженного и безоговорочного заявления о её соответствии международным стандартам;
 - с включением прямо выраженного заявления о соответствии некоторым, но не всем МСФО;
 - в соответствии с национальными требованиями, не соответствующими международным стандартам, используя некоторые отдельные международные стандарты для учёта тех статей, для которых не существовало национальных требований;
 - в соответствии с национальными требованиями, с проведением сверки отдельных статей на соответствие с требованиями международных стандартов;

- готовила финансовую отчетность в соответствии с требованиями МСФО только для внутреннего пользования, не представляя ее владельцам компании или любым иным внешним пользователям;
- готовила пакет отчетности в соответствии с требованиями международных стандартов для целей консолидации, без подготовки полного комплекта финансовой отчетности, соответствующего определению МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»; или
- не представляла финансовую отчетность за предшествующие периоды.

Настоящий стандарт не применяется к изменениям в учетной политике компании, которая уже применяет МСФО (изменения в учетной политике регулируются МСФО (IAS) 8 и специфическими требованиями других стандартов).

При определенных обстоятельствах компания может применять МСФО (IFRS) 1 «Применение МСФО впервые» повторно.

Пример

Ценные бумаги компании были размещены на иностранной фондовой бирже. Компания выпускала отчетность в соответствии с требованиями МСФО (и, следовательно, применяла МСФО (IFRS) 1) поскольку таковы были требования биржи. Через некоторое время бумаги компании были исключены из котировального списка по решению самой компании, и она прекратила готовить отчетность в соответствии с МСФО.

Однако впоследствии в стране, где работает компания, в качестве национальных стандартов финансовой отчетности были приняты международные стандарты финансовой отчетности. В результате, компания вновь обязана готовить отчетность в соответствии с требованиями МСФО.

Компания, которая ранее выпускала отчетность в соответствии с требованиями МСФО, но потом перестала это делать, имеет право вновь применить МСФО (IFRS) 1, если она планирует возобновить выпуск отчетности по МСФО.

Цель МСФО (IFRS) 1 «Применение МСФО впервые» – упростить процесс перехода на МСФО. Если компания ранее выпускала отчетность в соответствии с требованиями МСФО, то применить МСФО (IFRS) 1 повторно, вероятно, будет более обременительным, чем просто продолжить готовить отчетность по МСФО, как будто компания и не прекращала это делать.

МСФО (IFRS) 1 позволяет компании выбрать, применить МСФО (IFRS) 1 повторно или, в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 8, ретроспективно применить действующие МСФО, как будто компания никогда не прекращала выпуск отчетности по МСФО.

Для того, чтобы предотвратить манипуляции с отчетностью, МСФО (IFRS) 1 требует от компании раскрывать причины, по которым она ранее прекратила, а теперь планирует возобновить выпуск отчетности по МСФО.

2. Определения

Дата перехода на МСФО (*date of transition to IFRS*) – начало наиболее раннего из периодов, для которого компания может представить полную финансовую отчётность, включая сравнительную информацию, подготовленную в соответствии с требованиями МСФО.

Предполагаемая стоимость (*deemed cost*) – величина, используемая вместо себестоимости или амортизируемой стоимости на определённую дату. Последующая амортизация рассчитывается исходя из предположения, что активы были признаны компанией на эту определённую дату, а их себестоимость была равна предполагаемой стоимости.

Первая отчётность, подготовленная в соответствии с требованиями МСФО (*first IFRS financial statement*) – первая годовая финансовая отчётность, в которой компания заявляет о полном соответствии требованиям МСФО.

Вступительный отчёт о финансовом положении по МСФО (*opening IFRS statement of financial position*) – отчёт о финансовом положении компании (опубликованный или не опубликованный) на дату перехода на МСФО.

Ранее применявшиеся стандарты (*previous GAAP*) – стандарты бухгалтерского учёта, применявшиеся компанией непосредственно перед переходом на международные стандарты финансовой отчётности.

3. Признание и оценка

3.1. Вступительный отчёт о финансовом положении в первой отчётности по МСФО

Компания должна подготовить и представить вступительный отчёт о финансовом положении на дату перехода на МСФО. Он станет отправным пунктом для учета по МСФО.

3.2. Учётная политика

Компания обязана использовать одну и ту же учётную политику в своем вступительном отчёте о финансовом положении по МСФО и в своей первой финансовой отчетности по МСФО.

МСФО (IFRS) 1 требует, чтобы компания применяла МСФО, которые действовали на первую отчетную дату, когда компания впервые готовит отчетность по МСФО (все МСФО, обязательные к применению на первую отчетную дату по МСФО или новые стандарты, пока не вступившие в силу, но разрешающие досрочное применение)



Дата перехода на МСФО

Вступительный отчёт о финансовом положении по МСФО (не публикуется, но раскрывается)
Признание и оценка всех статей с использованием действующих МСФО

Сравнительная информация

Признание и оценка всех статей с использованием действующих МСФО

Первая отчётная дата по МСФО

Выбор учётной политики
Использование стандартов, действующих на эту дату
Первое применение

Вступительный отчёт о финансовом положении при переходе на МСФО должен быть составлен с применением новой учётной политики таким образом, как будто эта политика действовала с самого начала, таким образом компания должна:

- признать все активы и обязательства, подлежащие признанию в соответствии с требованиями МСФО (например, основные средства, полученные по договорам финансовой аренды, и соответствующие обязательства);
- исключить все активы и обязательства, не подлежащие признанию в соответствии с требованиями МСФО (например, капитализированные затраты на научные исследования);
- реклассифицировать статьи активов, обязательств и капитала в отчёте о финансовом положении в соответствии с требованиями МСФО (например, отражение погашаемых привилегированных в составе обязательств);
- произвести оценку всех активов и обязательств в соответствии с требованиями МСФО (например, исключение ранее капитализированных последующих затрат, связанных с нематериальными активами).

Корректировки, связанные с изменениями учётной политики при переходе на МСФО, относятся к событиям и операциям, произошедшим до даты вступительного отчёта о финансовом положении. Следовательно, компания должна отнести эти ретроспективные корректировки непосредственно на нераспределённую прибыль на дату перехода (или на другую статью в разделе собственного капитала, если это более уместно).

3.3. Исключения из требований ретроспективного применения МСФО

Стандарт требует использование ретроспективного подхода при переходе на МСФО, но предусматривает:

- 7 обязательных исключений; и
- 14 добровольных освобождений.

4. Обязательные исключения

МСФО (IFRS) 1 запрещает ретроспективное применение отдельных норм стандартов компаниями, применяющими МСФО впервые, а именно:

1. формирование бухгалтерских оценок;
2. прекращение признания финансовых активов и финансовых обязательств;
3. учёт хеджирования;
4. учёт активов, предназначенных для продажи, и прекращённой деятельности;
5. некоторые аспекты учёта неконтролирующей доли;
6. классификация и оценка финансовых активов;
7. учёт займов, полученных от государства

4.1 Формирование бухгалтерских оценок

Бухгалтерские оценки, применяющиеся для целей подготовки вступительного отчёта о финансовом положении по МСФО должны соответствовать аналогичным оценкам, применявшимся на эту дату по национальным стандартам, за исключением корректировок, связанных с применением другой учётной политики.

Исключением являются также и случаи, когда совершенно очевидно, что оценки, сделанные ранее, были ошибочными.

4.2 Прекращение признания финансовых активов и финансовых обязательств

Компания, применяющая МСФО впервые, не должна признавать финансовые активы и обязательства в соответствии с МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты», если она прекратила их признание по ранее применявшимся правилам учёта до 1 января 2004 года.

4.3 Учёт хеджирования

Порядок учёта при хеджировании, установленный МСФО (IAS) 39 применяется перспективно с даты перехода на МСФО. Учёт активов, предназначенных для продажи, и прекращённой деятельности.

4.4 Учёт активов, предназначенных для продажи, и прекращённой деятельности

Компания, переходящая на МСФО, должна применять требования МСФО (IFRS) 5 «Необоротные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» в отношении вопросов классификации перспективно со дня вступления в силу (с 1 января 2005 года).

4.5 Учёт неконтролирующей доли участия

Компания, переходящая на МСФО, должна применять требования МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчётность» перспективно со дня перехода на МСФО. Однако если компания решит применить МСФО (IFRS) 3 ретроспективно по отношению к объединениям компаний, произошедшим до даты перехода на МСФО, то она обязана применять и МСФО (IFRS) 10 ретроспективно.

4.6 Классификация и оценка финансовых активов

Компания, переходящая на МСФО, должна оценить, удовлетворяет ли финансовый актив условиям, обозначенным в МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты», основываясь на фактах и условиях, существующих на дату перехода на МСФО. При удовлетворении определенных условий компания может классифицировать финансовый актив, как актив, оцениваемый по справедливой стоимости через прибыли и убытки, а также классифицировать долевою инвестицию по справедливой стоимости через прочий совокупный доход.

Если ретроспективное применение метода эффективной процентной ставки или требований тестирования на обесценение не является возможным, то справедливая стоимость финансового актива на дату перехода на МСФО становится новой амортизированной стоимостью данного финансового актива на дату перехода.

4.7 Учет займов, полученных от государства

Требования МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» и МСФО 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» в отношении займов, полученных от государства, должны применяться перспективно с даты перехода на МСФО.

Компания должна использовать балансовую стоимость займа, рассчитанную на дату перехода на МСФО в соответствии с ранее применявшимися стандартами, в качестве балансовой стоимости займа во вступительном отчете о финансовом положении по МСФО. Доход, возникающий в связи с тем, что ставка по займу, полученному от государства, ниже рыночной ставки, в отчетности не признается.

Далее компания ведет учет займа в соответствии с МСФО (IFRS) 9. Для этого необходимо рассчитать эффективную ставку процента по займу, принимая во

внимание балансовую стоимость займа на дату перехода на МСФО, а также сумму и срок возврата займа.

Компания имеет право применять МСФО (IFRS) 9 и МСФО 20 ретроспективно в отношении займов, полученных от государства до даты перехода на МСФО. Но только при условии, что вся необходимая для этого информация была получена на момент первоначального признания займа.

5. Добровольные освобождения

1. Объединения компаний.
2. Справедливая стоимость или стоимость переоценки в качестве предполагаемой стоимости необоротных активов.
3. Совокупная разница от пересчёта отчётности из одной валюты в другую.
4. Конвертируемые финансовые инструменты.
5. Инвестиции в дочерние компании, ассоциированные компании и совместные предприятия.
6. Активы и обязательства дочерних компаний, ассоциированных компаний и совместных предприятий.
7. Классификация ранее признанных финансовых инструментов.
8. Платежи, основанные на акциях.
9. Договоры страхования.
10. Обязательства по выводу активов из эксплуатации и восстановлению участка, включенные в стоимость основных средств.
11. Аренда.
12. Первоначальная оценка финансовых активов и финансовых обязательств по справедливой стоимости.
13. Признание финансовых активов или нематериальных активов в соответствии с КИМФО (IFRIC) 12 «Сервисные концессионные соглашения».
14. Затраты по займам.

5.1. Объединения компаний

Компания, впервые применяющая МСФО, имеет право не применять МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса» ретроспективно по отношению к объединениям компаний, произошедшим до даты перехода на МСФО. Однако если компания решит применить МСФО (IFRS) 3 по отношению к какой-либо одной операции по объединению компаний, то она обязана применять МСФО (IFRS) 3 и МСФО (IFRS) 10 и ко всем последующим операциям по объединению компаний.

Компания не должна ретроспективно применять требования МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют» по отношению к переоценкам по справедливой стоимости и оценке гудвила, возникших в результате более ранних объединений компаний. Если компания не применяет ретроспективный подход, она должна учитывать их как активы и обязательства компании, а не приобретаемой компании. Следовательно, гудвил и переоценки по справедливой стоимости либо уже выражены в функциональной валюте компании, либо являются

немонетарными статьями, учитываемые по обменному курсу, оцененному в соответствии с ранее применявшимися стандартами.

Если компания не применяет МСФО (IFRS) 3 ретроспективно, то она должна:

- Сохранить классификацию активов и обязательств в соответствии с правилами ранее применявшихся стандартов.
- Признать активы и обязательства, возникшие в результате более ранних объединений компаний, кроме отдельных категорий финансовых активов и обязательств, активов (включая гудвил) и обязательств, не признанных в консолидированном отчёте о финансовом положении в соответствии с правилами ранее применявшихся стандартов, которые не удовлетворяют критериями признания в индивидуальной отчётности в соответствии с требованиями МСФО.
- Прекратить признание активов и обязательств, не подлежащих признанию в соответствии с требованиями МСФО, с отнесением корректировки на нераспределённую прибыль. Исключение составляют нематериальные активы, не отвечающие критериям признания. Такие нематериальные активы реклассифицируются в состав гудвила.
- Отразить во вступительном отчёте о финансовом положении в соответствующей оценке активы и обязательства, возникшие в результате объединения компаний и подлежащие оценке по справедливой стоимости (а не по первоначальной). Результат такой переоценки относится на нераспределённую прибыль или иную статью собственного капитала (но не на гудвил).
- Непосредственно после объединения компаний балансовую стоимость активов и обязательств принять в сумме, определённой в соответствии с ранее применявшимися стандартами. На дату объединения такая оценка принимается в качестве предполагаемой. В дальнейшем предполагаемая стоимость приобретённых в результате объединения бизнеса активов используется для начисления амортизации.
- Признать в консолидированной отчётности при формировании вступительного отчёта о финансовом положении по МСФО активы и обязательства, приобретённые в результате предыдущих объединений компаний, которые не были признаны в соответствии с ранее применявшимися стандартами. Оценка таких активов и обязательств производится в порядке, установленном для соответствующих активов и обязательств, признаваемых в индивидуальной отчётности приобретаемой компании.
- Оценить текущую стоимость гудвила исходя из ранее признанной суммы, но после проведения следующих корректировок:
 - сумма гудвила должна быть увеличена на стоимость ранее признанных нематериальных активов, которые не должны признаваться в соответствии с требованиями МСФО. Стоимость гудвила уменьшается на стоимость нематериальных активов, включённых в гудвил, но не подлежащих учёту в таком порядке в соответствии с требованиями МСФО;
 - если имеются признаки обесценения гудвила, то компания обязана провести тестирование на обесценение в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» и при выявлении убытка от обесценения отнести его на нераспределённую прибыль или иную статью собственного капитала.

МСФО (IFRS) 1 не разрешает проводить какие-либо иные корректировки в отношении ранее признанного гудвила.

- Если в соответствии с ранее применявшимися стандартами компания не включала в консолидированную отчётность приобретенную компанию, то она должна оценить балансовую стоимость активов и обязательств приобретённой компании в соответствии с требованиями МСФО к оценке активов и обязательств в индивидуальной отчётности. При этом предполагаемая стоимость гудвила определяется как разница между стоимостью инвестиции в дочернюю компанию в индивидуальной отчётности материнской компании и стоимостью доли материнской компании в откорректированной балансовой стоимости чистых активов дочерней компании на дату перехода на МСФО.
- Все указанные корректировки по признанию активов и обязательств должны быть учтены при расчёте неконтролирующей доли и отложенных налогов.

Аналогичный порядок может применяться в отношении инвестиций в ассоциированные компании и совместные предприятия.

5.2. Справедливая стоимость или стоимость переоценки в качестве предполагаемой стоимости

Компания имеет право провести переоценку стоимости основных средств на дату перехода на МСФО и применять полученную оценку в качестве предполагаемой стоимости на эту дату.

Компания может использовать результаты переоценки, проведённой до даты перехода на МСФО в соответствии с ранее применявшимися стандартами. При этом ранее полученная переоценённая стоимость должна быть сопоставима либо со справедливой стоимостью основных средств, либо с их стоимостью с учётом амортизации, рассчитанной в соответствии с требованиями МСФО (с учетом индекса цен).

Аналогичный подход разрешается применять при определении предполагаемой стоимости:

- нематериальных активов, соответствующих критериям признания, при условии, что в отношении этих активов существует активный рынок;
- объектов инвестиционной собственности, учёт которых производится на основе модели оценки по первоначальной стоимости.

5.3. Совокупная разница от пересчёта отчётности из одной валюты в другую

Компания может не применять требования МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют» в отношении курсовых разниц, и в таком случае все разницы, возникшие до момента перехода на МСФО, признаются равными нулю. После даты перехода на МСФО разницы от пересчёта отчётности из одной валюты в другую учитываются в соответствии с МСФО (IAS) 21. В случае дальнейшей продажи зарубежной деятельности полученные прибыль или убыток должны быть скорректированы только на сумму разниц, возникших после даты перехода на МСФО.

5.4. Конвертируемые финансовые инструменты

В соответствии с МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации» при эмиссии конвертируемых финансовых инструментов компания должна отдельно показать в финансовой отчётности компоненты капитала и обязательства.

Если на дату перехода на МСФО элемент обязательства по таким финансовым инструментам перестал существовать, то во вступительном отчёте о финансовом положении по МСФО компания имеет право не выделять из нераспределённой прибыли совокупный процентный доход, начисленный по ранее существовавшему обязательству.

5.5. Инвестиции в дочерние компании, ассоциированные компании и совместные предприятия

Если компания составляет индивидуальную отчётность, МСФО (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчётность» позволяет учитывать инвестиции в дочерние компании, ассоциированные компании и совместные предприятия или по себестоимости, или в соответствии с МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты», или по методу долевого участия в соответствии с МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные компании и совместные предприятия»

Если компания оценивает свои инвестиции по себестоимости, при переходе на МСФО она может переоценить их в своей индивидуальной отчётности во вступительном отчёте о финансовом положении:

- по себестоимости, оцененной в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 27; либо
- по предполагаемой стоимости, представляющей собой справедливую стоимость в соответствии с МСФО (IFRS) 9 на дату перехода на МСФО или существующую балансовую стоимость в соответствии с ранее применявшимися стандартами.

5.6. Активы и обязательства дочерних компаний, ассоциированных компаний и совместных предприятий

Если дочерняя компания переходит на МСФО позже, чем материнская компания, то в своей индивидуальной отчётности дочерняя компания имеет право оценивать активы и обязательства в следующем порядке:

- либо по балансовой стоимости, которая была бы включена в консолидированную отчётность по МСФО на дату перехода материнской компании;
- либо по балансовой стоимости на дату перехода на МСФО самой дочерней компании.

Аналогичный порядок может применяться в отношении ассоциированных компаний и совместных предприятий.

Если инвестор переходит на МСФО позже, чем его дочерняя компания (ассоциированная компания, совместное предприятие), то в консолидированной отчётности инвестор должен отразить активы и обязательства дочерней компании

(ассоциированной компании или совместного предприятия) по их текущей стоимости в индивидуальной отчетности дочерней компании (ассоциированной компании или совместного предприятия). При этом необходимо учесть все необходимые корректировки, связанные с консолидацией, собственным капиталом и условиями, в которых осуществлялось объединение бизнеса.

5.7. Классификация ранее признанных финансовых инструментов

На дату перехода на МСФО разрешается имеющиеся финансовые активы и обязательства компании классифицировать в качестве оцениваемых по справедливой стоимости с эффектом на прибыль или убыток.

5.8. Платежи, основанные на акциях

Компания, впервые применяющая МСФО, имеет право не применять нормы МСФО (IFRS) 2 «Платежи, основанные на акциях» в отношении операций, предполагающих выплаты, основанные на акциях, заключенных не позднее 7 ноября 2002 года. Если соглашение заключено после 7 ноября 2002 года, то компания имеет право не применять требования МСФО (IFRS) 2, если:

- условия предоставления долевых инструментов выполнены до 1 января 2005 года или до даты перехода на МСФО; либо
- долевые инструменты были предоставлены до 1 января 2005 года или до даты перехода на МСФО.

5.9. Договоры страхования

Компания может руководствоваться переходными положениями МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования» при переходе на МСФО, которые налагают ограничения на изменения в учетной политике в отношении договоров страхования. МСФО (IFRS) 4 не выносятся на экзамен АССА ДипИФР.

5.10. Обязательства по выводу активов из эксплуатации и восстановлению участка

Компания, впервые применяющая МСФО, имеет право не применять нормы КИМФО (IFRIC) 1 «Изменения существующих обязательств по выводу активов из эксплуатации, восстановлению участка и других подобных обстоятельств». На дату перехода на МСФО следует определить сумму обязательства в соответствии с МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» и сумму, которую следовало включить в стоимость соответствующего актива на момент возникновения обязательства. При этом используется историческая ставка дисконтирования. Кроме того, следует рассчитать амортизацию актива на дату перехода на МСФО с учетом признанного обязательства.

5.11. Аренда

Компания может руководствоваться переходными положениями КИМФО (IFRIC) 4 «Определение существования договора аренды» при переходе на МСФО, используя факты и обстоятельства, существующие на дату перехода на МСФО. КИМФО (IFRIC) 4 не выносятся на экзамен АССА ДипИФР.

5.12. Первоначальная оценка финансовых активов и финансовых обязательств по справедливой стоимости

Компания может следовать требованиями МСФО (IFRS) 9 для оценки финансовых активов и финансовых обязательств при переходе на МСФО, одним из следующих способов:

- перспективно для сделок, совершенных после 25 октября 2002 года; или
- перспективно для сделок, совершенных после 1 января 2004 года.

5.13. Сервисные концессионные соглашения

Компания может руководствоваться переходными положениями КИМФО (IFRIC) 12 «Сервисные концессионные соглашения» при переходе на МСФО.

5.14. Затраты по займам

Компания имеет право начать применять требования МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам» перспективно с даты перехода на МСФО или с более ранней даты.

С той даты, когда компания начинает применять требования МСФО (IAS) 23:

- компания не должна пересчитывать затраты по займам, капитализированные в стоимости квалифицируемых активов в соответствии с ранее применявшимися стандартами; и
- компания должна применять МСФО (IAS) 23 для учета затрат по займам в отношении квалифицируемых активов, которые находились в процессе строительства на дату перехода на МСФО.

Пример 1.

Компания Огонь готовила отчётность в соответствии с национальными стандартами.

Отчёт о финансовом положении компании Огонь в соответствии с национальными правилами:

АКТИВЫ	\$000
Необоротные активы	
Основные средства	700
Затраты на разработку	80
Итого необоротные активы	780
Оборотные активы	
Денежные средства	10
Дебиторская задолженность	110
Запасы	70
Другие текущие активы	30
Итого оборотные активы	220
Итого активы	1,000
СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ И	
Капитал и резервы	
Акционерный капитал	350
Нераспределенная прибыль	200
Итого капитал и резервы	550
Краткосрочные обязательства	
Кредиторская задолженность	50
Кредит	400
Итого краткосрочные	450
Итого капитал и обязательства	1,000

Анализ отчётности, составленной в соответствии с национальными стандартами учёта, показал, что необходимо сделать следующие корректировки при переходе на МСФО:

1. В национальном учёте не отражен резерв в связи с экологическим ущербом, причиненным компанией. Убытки на устранение последствий оцениваются в размере \$20,000.
2. В составе дебиторской задолженности учитываются счета к получению с просрочкой в оплате более 2 лет на сумму \$2,000.
3. В составе основных средств учтены активы, в отношении которых принято решение о продаже и, которые в соответствии с МСФО (IFRS) 5 должны классифицированы как «необоротные активы, предназначенные для продажи». Их стоимость – \$10,000.
4. В национальном учёте не создавался резерв на сомнительные долги, что является обязательным в соответствии с требованиями МСФО. Резерв оценивается в \$18,000.
5. В составе нематериальных активов капитализированы затраты на разработку в сумме \$80,000, которые не отвечают критериям признания в соответствии с требованиями МСФО.

Задание.

Отразите корректировки в таблице (без учёта налогообложения).

Решение.**Расчёт корректировки нераспределённой прибыли:**

1. Списание безнадежной задолженности и создание резерва
\$2,000 + \$18,000 = \$20,000
 2. Создание резерва под устранения последствий экологического бедствия
\$20,000
 3. Списание затрат на разработку – \$80,000
- Итого: \$20,000 + \$20,000 + \$80,000 = \$120,000

	Отчёт о финансовом положении в соотв. с ранее применяемыми стандартами на дату перехода	Корректировка	Вступительный отчёт о финансовом положении по МСФО
АКТИВЫ			
Необоротные активы			
Основные средства	700	(10)	690
Затраты на разработку	80	(80)	0
Итого необоротные активы	780		690
Оборотные активы			
Денежные средства	10		10
Дебиторская задолженность	110	(20)	90
Запасы	70		70
Прочие оборотные активы	30		30
Итого оборотные активы	220		200
Необоротные активы,		10	10
Итого активы	1,000		900
СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Капитал и резервы			
Акционерный капитал	350		350
Нераспределенная прибыль	200	(120)	80
Итого капитал и резервы	550		430
Краткосрочные обязательства			
Кредиторская задолженность	50		50
Кредит	400		400
Резерв		20	20
Итого краткосрочные	450		470
Итого капитал и обязательства	1,000		900

6. Представление и раскрытие информации

В своей первой финансовой отчётности по МСФО компания должна представить как минимум:

- три отчёта о финансовом положении;
- два отчёта о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе;
- два отдельных отчёта о прочих компонентах прибыли и убытков (если представлены);
- два отчёта о движении денежных средств;
- два отчёта об изменениях в собственном капитале; и
- соответствующие примечания со сравнительной информацией ко всем представленным отчетам.

В своей первой финансовой отчётности по МСФО компания также должна представить примечания ко всем представленным отчетам, включая вступительный отчёт о финансовом положении по МСФО на дату перехода.

Компания не должна раскрывать сравнительную информацию о финансовых инструментах, договорах страхования и активов, возникших в ходе разведки и оценки минеральных ресурсов, если она переходит на МСФО до 1 января 2006 года.

Компания должна раскрыть информацию о том, каким образом переход на МСФО повлиял на её финансовое положение, финансовые результаты и потоки денежных средств. Для этого компания представляет согласование по статьям собственного капитала и по совокупному доходу, показанному в отчётности:

- на дату перехода на МСФО; и
- на конец последнего годового отчётного периода, представленного в соответствии с ранее применявшимися стандартами.

При этом необходимо отдельно отразить корректировки, связанные с выявлением ошибок и связанные с изменениями учётной политики.

Аналогичные требования предъявляются к раскрытию информации по промежуточной финансовой отчётности.

Компания, которая возобновила выпуск отчетности по МСФО, должна раскрыть в отчетности причины, по которым она ранее прекратила, а теперь вновь начала готовить отчетность по МСФО.

Если компания, вместо того, чтобы повторно применить МСФО (IFRS) 1, решила, в соответствии с МСФО (IAS) 8, ретроспективно применить действующие международные стандарты финансовой отчетности, как будто выпуск отчетности в соответствии с МСФО не прекращался, она также должна раскрыть причины такого выбора.

МСФО (IFRS) 15

Выручка по договорам с покупателями

План сессии

1.	Введение	0702
2.	Определения	0704
3.	Признание и оценка	0706
	Этап 1: Идентифицировать договор(ы) с покупателем.....	0707
	Этап 2: Идентифицировать обязанности к исполнению по договору	0715
	Этап 3: Определить цену операции.....	0720
	Этап 4: Распределить цену операции между обязанностями к исполнению по договору	0730
	Этап 5: Признать выручку, когда компания выполнит (по мере того как компания выполняет) обязанности к исполнению	0731
4.	Представление информации	0738
5.	Раскрытие информации.....	0739
6.	Руководство по применению	0741
6.1	Продажа с правом на возврат.....	0741
6.2	Договоры обратной покупки.....	0742
6.3	Невозмещаемые первоначальные платежи.....	0745
6.4	Уступка в цене	0746
6.5	Скидки за объем	0747
6.6	Гарантии	0749
6.7	Соглашения о продаже с выставлением счета и отложенной поставкой.....	0751
6.8	Консигнационные соглашения	0752
6.9	Лицензии.....	0753

1. Введение

Введение: причины выпуска МСФО (IFRS) 15

Выручка – важный показатель для оценки финансового положения и финансовых результатов компании пользователями финансовой отчетности. Требования к признанию выручки, ранее содержащиеся в МСФО (включая стандарты МСФО (IAS) 18 «Выручка» и МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»), включали ограниченные рекомендации, и их было затруднительно применять к сложным операциям.

Кроме того, ранее содержащиеся в МСФО требования к признанию выручки отличались от положений ОПБУ США, обе системы стандартов требовали улучшений.

Соответственно, Правление КМСФО (IASB) и национальный разработчик стандартов Совет по стандартам финансового учета США (FASB) начали реализацию совместного проекта по уточнению принципов признания выручки и разработке общего стандарта по признанию выручки для МСФО и ОПБУ США, который устранил бы несоответствия и недостатки ранее применявшихся требований к отражению выручки, обеспечил предоставление более полезной информации для пользователей финансовой отчетности и упростил процесс подготовки финансовой отчетности за счет уменьшения количества требований.

28 мая 2014 г. Правление КМСФО и Совет по стандартам финансового учета США выпустили долгожданный «сближенный» стандарт по признанию выручки для МСФО и ОПБУ США - МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» (Раздел 606 согласно Кодификации стандартов бухгалтерского учета Совета (FASB ASC)).

Цели и основной принцип

Целью настоящего стандарта является установление принципов, которые компания должна применять для отражения информации, полезной для пользователей финансовой отчетности, в отношении характера, величины, распределения во времени и неопределенности получения выручки и денежных потоков, возникающих по договору с покупателем.

Основной принцип МСФО (IFRS) 15 заключается в том, что компания признает выручку таким образом, чтобы отразить передачу обещанных товаров или услуг покупателям в сумме, соответствующей возмещению, которое компания ожидает и имеет право получить в обмен на эти товары или услуги.

Сфера применения

Стандарт по признанию выручки применяется ко всем договорам с покупателями за исключением:

- договоров аренды (МСФО (IAS) 17 «Аренда»);
- договоров страхования (МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования»);

- финансовых инструментов и других договорных прав или обязательств, регламентируемых МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» (например, проценты и дивиденды), МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», МСФО (IFRS) 11 «Совместная деятельность», МСФО (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность» и МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные компании и совместные предприятия»;
- бартерных операций по обмену активами между компаниями одного направления деятельности для целей стимулирования продаж покупателям; и
- некоторых гарантий, учет которых регламентируется другими стандартами (кроме гарантий на продукцию или услуги).

Пример 1

Компания «Солевар» осуществляет поставки дорожной соли. Неблагоприятные погодные условия могут привести к неожиданно резкому увеличению спроса, а у «Солевара» не всегда имеются достаточные запасы дорожной соли для того, чтобы сразу удовлетворить этот спрос. «Солевар» заключает договор с «Соляной компанией», поставщиком дорожной соли в другом регионе, согласно которому каждая из сторон обязуется поставить дорожную соль другой стороне в период локальных неблагоприятных погодных условий, так как они редко случаются в двух регионах одновременно. Выплаты денежного или иного возмещения сторонами не предусмотрено.

Вопрос:

Регламентируется ли учет данного договора стандартом по признанию выручки?

Ответ:

Нет. Данное соглашение не регламентируется стандартом по признанию выручки, так как в сферу применения стандарта, в частности, не входят бартерных операций по обмену активами между компаниями одного направления деятельности для целей увеличения продаж существующим или потенциальным покупателям.

Выручка которая возникает не в рамках договора с покупателем, а в результате других операций или события, не подпадает под действие стандарта по признанию выручки и должна учитываться согласно требованиям соответствующего стандарта. Такие операции или события в том числе включают получение и уплату дивидендов, операции, не связанные с обменом, изменение справедливой стоимости биологических активов, инвестиционной собственности и запасов брокеров-трейдеров.

Некоторые договоры включают компоненты, учет которых регламентируется стандартом по признанию выручки, а также другие компоненты, которые подпадают под действие других стандартов (например, договор, который предусматривает аренду и предоставление услуг по техническому обслуживанию). Компании сначала будут применять руководство по отделению и оценке компонента, содержащееся в других стандартах, а затем положения МСФО (IFRS) 15.

Дата вступления в силу

Компании должны применять данный стандарт в отношении годовых отчетных периодов, начинающихся 1 января 2018 г. или позднее. Досрочное применение стандарта разрешается. Если компания применяет настоящий стандарт досрочно, она должна раскрыть соответствующую информацию.

Определения

Доход – увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме поступлений или улучшения качества активов либо уменьшения величины обязательств, которое приводит к увеличению собственного капитала, не связанному с взносами участников капитала.

Выручка – доход, возникающий в ходе обычной деятельности компании.

Договор – соглашение между двумя или несколькими сторонами, которое создает обеспеченные правовой защитой права и обязательства.

Актив по договору – право компании на возмещение в обмен на товары или услуги, которые компания передала покупателю, когда такое право зависит от чего-либо, кроме факта истечения определенного периода времени (например, от выполнения компанией определенных обязательств в будущем).

Обязательство по договору – обязанность компании передать покупателю товары или услуги, за которые компания получила возмещение от покупателя.

Покупатель – сторона, заключившая договор с компанией на получение товаров или услуг, которые являются результатом обычной деятельности компании, в обмен на возмещение.

Обязанность к исполнению – обещание в договоре с покупателем передать покупателю:

- (а) товар или услугу (или пакет товаров или услуг), которые являются отличимыми; либо
- (б) ряд отличимых товаров или услуг, которые являются практически одинаковыми и передаются покупателю по одинаковой схеме.

Цена обособленной продажи (или цена самостоятельной продажи) – цена, по которой компания продала бы покупателю обещанный товар или услугу в отдельности (цена продажи соответствующих товаров или услуг как самостоятельных активов).

Цена операции – сумма возмещения, право на которое ожидает получить компания в обмен на передачу обещанных товаров или услуг покупателю за минусом сумм, полученных от имени третьих сторон.

Определения, относящиеся к видам выручки и дохода, не являющегося выручкой

Товары включают товары, произведенные компанией для целей продажи, и товары, закупленные для перепродажи, такие как товарные ценности, закупленные компанией розничной торговли, или земля и иное имущество, удерживаемые для продажи.

Предоставление услуг обычно предполагает выполнение компанией согласованного в договоре задания за согласованный период времени. Услуги могут быть предоставлены в течение одного или более периодов.

Проценты представляют собой плату за использование денежных средств или их эквивалентов, или сумм, подлежащих выплате компании.

Роялти – это плата за использование долгосрочных активов компании, например, патентов, торговых марок, авторских прав и программного обеспечения для компьютеров.

Дивиденды – это распределение прибыли владельцам долевых инвестиций пропорционально их доле в определенном виде капитала.

2. Признание и оценка

Основной принцип

Компания должна признавать выручку таким образом, чтобы отразить передачу обещанных товаров или услуг покупателям в сумме, соответствующей возмещению, которое компания ожидает и имеет право получить в обмен на эти товары или услуги.

Модель признания выручки – 5 этапов



Этап 1: Идентифицировать договор(ы) с покупателем

Договор – это соглашение между сторонами, которое создает обеспеченные правовой защитой права и обязательства. Он может быть в письменной или устной форме, или вытекать из обычной деловой практики компании. Как правило, любое соглашение, которое создает обеспеченные правовой защитой права и обязательства, подпадает под определение договора. Компания будет применять стандарт по признанию выручки к каждому договору с покупателем, для которого **одновременно выполняются все критерии:**

- Стороны утвердили договор (в письменной форме, устно или в соответствии с другой обычной деловой практикой) и обязуются выполнять свои предусмотренные договором обязательства.
- Права каждой из сторон в отношении товаров или услуг, которые будут переданы, могут быть идентифицированы.
- Могут быть идентифицированы условия оплаты.
- договор имеет коммерческое содержание (т. е. риски, распределение во времени или величина будущих денежных потоков компании, как ожидается, изменятся в результате договора).
- Существует высокая вероятность того, что компания получит возмещение, право на которое она приобретает в обмен на переданные товары или услуги. Оценивая вероятность получения суммы возмещения, компания должна принимать во внимание только способность и намерение покупателя выплатить данную сумму возмещения. Сумма возмещения, право на которое будет иметь компания, может быть меньше, чем цена, указанная в договоре, если возмещение является переменным.

Выполнение критериев

Договор утвержден и стороны обязуются выполнять свои обязательства

Договор может быть в письменной форме, но также и в устной или вытекать из обычной практики компании или понимания, достигнутого между сторонами. Без утверждения договора обеими сторонами неясно, возникают ли по договору права и обязательства, обеспеченные правовой защитой применительно к сторонам.

Для того, чтобы установить, утвердили ли стороны договор, важно учитывать все факты и обстоятельства. Это предполагает понимание причин отступления от обычной деловой практики (например, заключение устного дополнительного соглашения в случаях, когда все договоры обычно совершаются в письменной форме).

В целом, откладывание признания выручки из-за отсутствия письменного договора является неправомерным, если имеются достаточные свидетельства того, что договор был утвержден и что стороны договора обязались выполнить (или уже выполнили) свои обязательства.

Пример 2

Обычная деловая практика Продавца предполагает получение письменных, подписанных покупателем договоров купли-продажи. Продавец поставляет продукт покупателю без подписанного договора по его просьбе в целях удовлетворения неотложной потребности.

Вопрос:

Существует ли обеспеченный правовой защитой договор в случае, если у Продавца не имеется подписанного договора в соответствии с его обычной деловой практикой?

Ответ:

Это зависит от ситуации. Продавец должен определить, имеется ли обеспеченный правовой защитой договор при отсутствии подписанного соглашения. Тот факт, что он обычно заключает договоры в письменной форме не обязательно означает, что устное соглашение не является договором, однако Продавец должен определить, удовлетворяет ли устное соглашение всем критериям, определяющим договор.

Пример 3

У Провайдера услуг имеется договор на 12 месяцев о предоставлении Покупателю услуг, за которые Покупатель платит \$1,000 в месяц. Договор не включает положений об автоматическом продлении, и его срок истекает 31 декабря 2015 г. 28 февраля 2016 г. обе стороны подписывают новый договор, согласно которому Покупатель должен платить за услуги \$1,250 в месяц начиная с 1 января 2016 г. Покупатель продолжал платить \$1,000 в месяц в течение января и февраля, и Провайдер услуг продолжал предоставлять услуги в течение этого периода. Споры по исполнению договора за истекший период между сторонами не возникало, имело место только согласование ставок по новому договору.

Вопрос:

Существовал ли договор в январе и феврале (до момента подписания нового договора)?

Ответ:

Представляется, что в данной ситуации договор существует, так как Провайдер услуг продолжал предоставлять услуги, а Покупатель продолжал уплачивать \$1,000 в месяц согласно предыдущему договору. Однако, так как срок первоначального соглашения истек, и оно не содержало положений об автоматическом продлении, определение факта существования договора в промежуточный период с января по февраль требует применения суждений и

анализа его обеспечения правовой защитой в соответствующей юрисдикции. Признание выручки нельзя откладывать до момента подписания письменного договора при наличии обеспеченных правовой защитой прав и обязательств, установленных до момента завершения переговоров.

При определении наличия у сторон обязательств по выполнению договора необходимо учитывать все соответствующие факты и обстоятельства. Положения о прекращении договора являются основным фактором, учитываемым при установлении факта существования договора. Договор еще не существует, если ни одна из сторон не выполняет свои обязательства и любая из сторон может в одностороннем порядке прекратить полностью неисполненный договор без выплаты компенсации другой стороне.

Компания может идентифицировать права каждой стороны и условия оплаты

Например, компания начинает переговоры с покупателем и договаривается о предоставлении профессиональных услуг за денежное возмещение, однако права и обязательства сторон еще не определены. Компании ранее не имели между собой договора и согласовывают его условия. Выручка не должна признаваться в случае, если компания предоставляет услуги покупателю до того, как будет достигнуто понимание в отношении ее прав на получение возмещения.

Условия оплаты товаров или услуг должны быть известны до момента, когда договор начнет существовать, в противном случае компания не сможет определить цену операции. Это не обязательно означает, что цена операции должна быть зафиксирована или однозначно указана в договоре.

Высокая вероятность получения возмещения

Пример 4

Компания продает 1,000 единиц лекарственного средства рецептурного отпуска покупателю за обещанное возмещение в размере \$1 млн. Это первая продажа компании покупателю в новом регионе, который сейчас испытывает значительные экономические сложности. Таким образом, компания ожидает, что она не сможет получить от покупателя обещанное возмещение в полной сумме. Несмотря на возможность получения неполной суммы, компания ожидает, что экономика региона восстановится через следующие два или три года, и считает, что отношения с покупателем могут помочь ей установить взаимоотношения с другими потенциальными покупателями в регионе. На основании оценки фактов и обстоятельств компания ожидает получить возмещение от покупателя в меньшей сумме. Соответственно компания заключает, что цена операции составляет не \$1 млн, а меньше. Следовательно, обещанное возмещение представляет собой переменную величину. Компания ожидает получить \$400,000.

Таким образом, компания приходит к выводу, что критерии признания выручки, содержащиеся в МСФО (IFRS) 15, выполняются, т.е. существует высокая

вероятность того, что она получит от покупателя \$400,000. Таким образом, компания учитывает договор с покупателем в соответствии с требованиями МСФО (IFRS) 15.

Соглашения, не удовлетворяющие критериям

Если договор с покупателем не удовлетворяет критериям признания МСФО (IFRS) 15, компания должна продолжить оценку договора, чтобы определить, не будут ли критерии признания выполняться впоследствии.

Если договор с покупателем не отвечает критериям признания и компания получает возмещение от покупателя, компания должна признавать полученное от покупателя возмещение как обязательство до тех пор, пока не произойдет одно из следующих событий:

- (a) у компании не останется обязательств по передаче товаров или услуг покупателю и все, или практически все возмещение, обещанное покупателем, будет получено компанией на безвозвратной основе; или
- (b) договор будет прекращен и возмещение, полученное от покупателя, не будет подлежать возврату.

Переоценка критериев

Компания оценит на момент начала договора вероятность получения ею цены операции. Компания будет переоценивать выполнение критериев в каждый отчетный период.

Пример 5

Компания предоставляет покупателю лицензию на патент в обмен на уплату роялти на основе его использования. На момент начала действия договора он удовлетворяет всем критериям признания выручки, содержащимся в МСФО (IFRS) 15. Компания признает выручку на основании отчетов покупателя об использовании патента.

В течение первого года договора покупатель предоставляет отчеты об использовании ежеквартально и производит оплату в течение согласованного периода.

В течение второго года покупатель продолжает использовать патент компании, но на текущий момент доступ покупателя к кредитным средствам и имеющиеся у него наличные средства ограничены. В течение второго года компания продолжает признавать выручку на основе отчетов покупателя об использовании патента. Покупатель выплачивает роялти за первый квартал, однако вносит номинальные платежи за использование патента во 2-4 кварталах.

В течение третьего года покупатель продолжает использовать патент компании. Однако компания узнает, что покупатель потерял доступ к кредитованию и положение его основных клиентов, а следовательно, его способность производить

оплату значительно ухудшились. Компания заключает, что покупатель вряд ли сможет осуществлять дальнейшие выплаты по роялти за продолжение использования патента. В силу такого значительного изменения фактов и обстоятельств компания принимает решение о том, что критерии признания выручки МСФО (IFRS) 15 не удовлетворяются, так как вероятность того, что компания получит возмещение, на которое имеет право, теперь является невысокой. Соответственно, компания прекращает признавать выручку.

Объединение договоров

МСФО (IFRS) 15 определяет учет отдельного договора с покупателем. Однако в качестве практического решения предприятие может применять МСФО (IFRS) 15 к портфелю договоров (или обязанностей к исполнению), имеющих аналогичные характеристики.

Договоры будут объединены и будут учитываться как единый договор, если они заключены одновременно или почти одновременно с одним и тем же покупателем (или связанными сторонами покупателя), в случае соблюдения одного или нескольких критериев, указанных ниже:

- договоры согласовывались как единый пакет с единой коммерческой целью;
- сумма возмещения к уплате по одному договору зависит от цены или выполнения другого договора; либо
- товары или услуги, обещанные по договорам (или некоторые товары или услуги, обещанные по каждому договору), представляют собой одну обязанность к исполнению.

Модификация договора

Модификацией является изменение существующего договора. Модификация договора может изменять предмет договора, его цену или то и другое. Модификация договора имеет место, когда стороны по договору утверждают модификацию письменно, устно или в соответствии с обычной деловой практикой сторон.

Модификация договора учитывается как отдельный договор или часть существующего договора в зависимости от характера модификации.



Пример 6

Покупатель заключает соглашение с покупателем о продаже 100 единиц товара за \$10,000 (\$100 за единицу). Товары являются отличимыми и подлежат передаче покупателю в течение шести месяцев. Стороны модифицируют договор в течение четвертого месяца, добавив продажу еще 20 единиц по цене \$95 каждая. Цена дополнительных товаров представляет собой цену обособленной продажи на дату модификации.

Вопрос:

Должен ли Производитель учитывать модификацию как отдельный договор?

Ответ:

Да. Модификация относительно продажи еще 20 единиц товара по \$95 каждая должна учитываться как отдельный договор, так как дополнительные товары являются отличимыми, и цена отражает цену их обособленной продажи. На существующий договор модификация не повлияет.

Пример 7

Компания «Сервис Ко» заключает договор о предоставлении услуг с Покупателем сроком на три года на сумму \$450,000 (\$150,000 в год). Цена обособленной продажи услуг на момент начала действия договора составляет \$150,000 за год. На конец второго года стороны договорились модифицировать договор следующим образом:

(1) плата за третий год была уменьшена до \$120,000; и

(2) Покупатель согласился продлить договор еще на три года с оплатой \$300,000 (\$100,000 за год). Цена обособленной продажи услуг на момент модификации составляет \$120,000.

Вопрос:

Должна ли «Сервис Ко» учитывать модификацию как отдельный договор?

Ответ:

Модификация не должна учитываться как отдельный договор. Цена договора не увеличилась на сумму возмещения, которое отражает цену обособленной продажи дополнительных услуг, даже если дополнительные услуги могли быть отличимыми.

«Сервис Ко» будет учитывать модификацию перспективно и признавать общую сумму \$420,000 (\$120,000 + \$300,000) в течение оставшегося четырехлетнего периода предоставления услуг (один оставшийся год по первоначальному договору плюс еще три года), или по \$105,000 в год.

Пример 8

1 января 2015 г. Строитель заключает соглашение с Покупателем на строительство производственного предприятия на участке земли, принадлежащем Покупателю, за обещанное возмещение \$300,000 сроком на два года. Строительство предприятия представляет собой одну обязанность к исполнению. На момент начала действия договора Строитель ожидает следующее:

Цена договора	\$300,000
Затраты по договору	\$240,000
Ожидаемая прибыль (20%)	\$60,000

Компания решает, что сумма понесенных затрат обеспечивает надлежащую оценку степени выполнения обязанности к исполнению.

К концу первого года компания выполнила 62,5% своей обязанности к исполнению, исходя из понесенных на указанную дату затрат (\$150,000) относительно общей суммы ожидаемых затрат (\$240,000).

Следовательно, совокупная выручка и затраты, признанные за первый год, составляют следующие суммы:

Выручка	\$187,500
Затраты	\$150,000
Прибыль (20%)	\$37,500

В первом квартале второго года Строитель и Покупатель согласились модифицировать первоначальную планировку площадей, существовавшую на конец первого года, что увеличит цену договора и затраты по договору приблизительно на \$80,000 и \$60,000, соответственно.

Вопрос:

Как Строитель должен отражать эту модификацию в учете?

Ответ:

Строитель должен учитывать модификацию так, как если бы она была частью первоначального договора. Модификация не приводит к возникновению обязанности к исполнению, так как остальные товары и услуги, которые должны быть предоставлены по модифицированному договору, не являются отличимыми. Строитель должен скорректировать свою оценку цены операции и степени выполнения договора с учетом модификации. Это приведет к кумулятивной корректировке на дату модификации договора.

По оценкам Строителя, он выполнил 50% своей обязанности к исполнению (\$150,000 фактически понесенные затраты ÷ (\$240,000 + \$60,000 общая сумма ожидаемых затрат)).

Затем Строитель признает дополнительную выручку в сумме \$2,500 [(50% x \$380,000 модифицированная цена операции) – \$187,500 выручки, признанной на текущий момент] на дату модификации как кумулятивную корректировку.

Этап 2: Идентифицировать обязанности к исполнению по договору

Обязанности к исполнению являются единицей учета для целей применения стандарта по признанию выручки и, следовательно, определяют, когда и как должна признаваться выручка.

Каждый отличимый товар или услуга, которые компания обещает передать, представляет собой обязанность к исполнению. Товары и услуги, которые не являются отличимыми, объединяются в пакет с другими товарами или услугами в договоре, пока не будет получен отличимый пакет товаров или услуг.

В начале действия договора компания должна оценить товары или услуги, обещанные в договоре с покупателем, а затем идентифицировать как обязанность к исполнению каждое обещание передать покупателю:

(а) товар или услугу (или пакет товаров или услуг), которые являются отличимыми; либо

(b) ряд отличимых товаров или услуг, которые являются практически одинаковыми и передаются покупателю по одинаковой схеме.

Обещанные товары или услуги включают в том числе:

- передачу произведенной продукции или перепродажу закупленных товаров;
- привлечение другой стороны для передачи товаров или услуг;
- готовность предоставить товары или услуги в будущем (например, неопределенные обновления программного обеспечения, предоставляемые, когда и если они будут в наличии, или изготовление товаров или услуг для использования покупателем, по мере того, как и когда покупатель примет соответствующее решение);
- строительство, проектирование, производство или создание актива по поручению покупателя;
- предоставление права пользования или доступа к нематериальным активам, таким как интеллектуальная собственность;
- предоставление возможности приобрести дополнительные товары или услуги, что обеспечивает покупателю существенное право;
- выполнение согласованных в договоре заданий.

Оценка того, являются ли товары или услуги отличимыми

Товар или услуга, которые были обещаны покупателю, являются отличимыми в случае соблюдения обоих критериев ниже:

(а) товар или услуга могут быть отличимыми (например, компания регулярно продает товар или услугу по отдельности); и

(б) товар или услуга являются отличимыми в контексте договора (идентифицируются отдельно от других обещаний в договоре).

МСФО (IFRS) 15 содержит дополнительное руководство, которое помогает определить, что товар или услуга являются отличимыми. Факторы, свидетельствующие о том, что товар или услуга являются отличимыми, включают следующие:

- компания не предоставляет значительных услуг по интеграции товара или услуги с другими товарами или услугами, обещанными в договоре, в пакет товаров или услуг, который представляет собой совокупный результат, для получения которого покупатель заключил договор. Иными словами, компания не использует товар или услугу в качестве потребляемого фактора для создания или обеспечения совокупного результата, указанного покупателем;
- товар или услуга не модифицируют значительно или не адаптируют значительно другой товар или услугу, обещанные по договору.
- товар или услуга не находятся в сильной зависимости от других товаров или услуг, обещанных по договору, или в тесной взаимосвязи с ними. Например, покупатель может принять решение не покупать товар или услугу, и это не окажет значительного влияния на другие обещанные товары или услуги в договоре.

Чем больше товар или услуга адаптируют или модифицируют другие предметы договора и чем больше они взаимосвязаны с другими товарами или услугами в договоре, тем больше вероятность того, что товар или услуга являются частью пакета услуг, а не отличимым обещанием.

Пример 9

Строитель заключает договор на проектирование и строительство дома для нового домовладельца. Строитель отвечает за общее управление проектом и идентифицирует различные предоставляемые товары и услуги, включая архитектурное проектирование, подготовку площадки и строительство дома, прокладку водопроводных и канализационных труб и электропроводки, а также столярные работы. Строитель регулярно продает эти товары и услуги покупателям по отдельности.

Вопрос:

Сколько отдельных обязанностей к исполнению имеется в данном договоре?

Ответ:

В данной ситуации пакет товаров и услуг должен быть объединен в одну обязанность к исполнению. Обещанные товары и услуги могут быть отличимыми, так как домовладелец может получить выгоду от товаров или услуг по отдельности или вместе с другими общедоступными ресурсами. Это объясняется тем, что Строитель регулярно продает товары или услуги по отдельности другим домовладельцам, и домовладелец может получить экономическую выгоду от отдельных товаров и услуг посредством их использования, потребления или продажи.

Однако товары и услуги не являются отличимыми в контексте договора, так как они по отдельности не могут быть идентифицированы относительно других обещаний в договоре. Строитель предоставляет значительный объем услуг по объединению различных товаров и услуг в один дом, на приобретение которого домовладелец заключил договор.

Пример 10

Компания «Софтвер Ко» заключает договор с покупателем на предоставление бессрочной лицензии на программное обеспечение, услуг по установке, и трехлетнее клиентское обслуживание по окончании срока действия договора (неопределенные будущие обновления и поддержка по телефону). Услуги по установке требуют от компании конфигурации некоторых аспектов программного обеспечения, но не приводят к значительной модификации программы. Эти услуги не требуют специальных знаний; и другие технические специалисты по сложному программному обеспечению могут предоставить аналогичные услуги. Программное обеспечение не требует обновления и поддержки по телефону для обеспечения его нормального функционирования.

Вопрос:

Сколько отдельных обязанностей к исполнению имеется в данном договоре?

Ответ:

Договор содержит четыре обязанности к исполнению: (1) лицензия на программное обеспечение; (2) услуги по установке; (3) неопределенные будущие обновления и (4) поддержка по телефону.

Покупатель может получить выгоду от программного обеспечения (поставляется первым), так как оно работает без услуг по установке, неопределенных будущих обновлений или поддержки по телефону. Покупатель может получить выгоду от последующих услуг по установке, неопределенных будущих обновлений и поддержки по телефону вместе с программным обеспечением, которое он уже приобрел.

«Софтвер Ко» приходит к заключению, что каждый товар и услуга являются отдельно идентифицируемыми, так как услуги по установке, неопределенные будущие обновления и поддержка по телефону не изменяют и не адаптируют программное обеспечение значительным образом. Кроме того, программное обеспечение и услуги не объединяются в конечный продукт, который покупатель получает согласно договору.

Обещание передать ряд отличимых товаров или услуг

Могут возникать ситуации, когда компания предоставляет отличимые товары или услуги, которые в значительной мере являются схожими, регулярно в течение периода времени (например, услуги по ежедневной уборке). Эти товары или услуги становятся единой обязанностью к исполнению, если их передача покупателю происходит по одинаковой схеме, и выполняются следующие критерии:

- каждый отличимый товар или услуга в ряде отличимых товаров или услуг представляет собой обязанность к исполнению, выполняемую в течение периода; и
- для оценки степени выполнения обязанности к исполнению по передаче покупателю каждого(ой) отличимого(ой) товара или услуги в ряде отличимых товаров или услуг используется один и тот же метод.

Деятельность, не являющаяся обязанностью к исполнению

Деятельность, которую компания должна осуществить для выполнения договора, но которая не приводит к передаче товара или услуги покупателю, не является обязанностью к исполнению. Например, провайдеру услуг может быть необходимо выполнить различные административные задачи для заключения договора. Эта деятельность может включать подготовку системы, наем дополнительного персонала, затраты по наладке или мобилизации активов на место предоставления услуги. Выполнение этих задач и соответствующая деятельность не обеспечивают передачу услуги покупателю по мере выполнения задач. Следовательно, по завершении этой деятельности компанией выручка не признается.

От компании может потребоваться (например, по закону или судебному решению) компенсация ущерба, если ее продукция причиняет вред или ущерб другим лицам. Требование о компенсации ущерба не является отдельной обязанностью к исполнению. Согласно МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» такие платежи должны учитываться как резервы.

Явно указанные и подразумеваемые обещания в договоре

Обязанность к исполнению существует в случае наличия законного ожидания, основанного на фактах и обстоятельствах, в отношении того, что будут поставлены дополнительные товары и услуги.

Покупатель строит свои ожидания, исходя из письменных договоров, обычной деловой практики определенных компаний, ожидаемого поведения в определенных отраслях и особенностей маркетинга и продажи товаров.

Руководству необходимо учитывать особые факты и обстоятельства каждого соглашения, чтобы определить наличие подразумеваемых обещаний (дополнительная обязанность к исполнению).

Подразумеваемые обещания не обязательно должны быть обеспечены правовой защитой, чтобы их можно было квалифицировать как обязанность к исполнению.

Например, в некоторых отраслях обычно в договорах указывается, что право собственности и риск убытка переходят к покупателю на месте отгрузки, хотя на практике компания покрывает все убытки или ущерб, понесенные во время транспортировки товаров. Такое подразумеваемое обещание может привести к возникновению дополнительной обязанности к исполнению в соглашении. На эту услугу должна быть распределена выручка и признана после завершения услуги, если она является отдельной обязанностью к исполнению.

Пример 12

Производитель «ТВ Мир Ко» заключает договор с покупателем «Гранд Отелем» на продажу пятидесяти телевизоров с плоским экраном. Условия поставки предусматривают переход права собственности и риска к покупателю в момент передачи телевизоров перевозчику. По просьбе Покупателя Производитель должен организовать поставку телевизоров. В прошлом Производитель осуществлял замену телевизоров, поврежденных во время транспортировки, без дополнительных затрат для покупателя.

Покупатель осуществляет контроль за телевизорами в момент их перевозки и может продать их другой стороне. Производитель не может продать телевизоры другому покупателю (например, перенаправить поставку) после того, как телевизоры были переданы перевозчику на складе отгрузки товаров.

Вопрос:

Сколько обязанностей к исполнению имеется в данном соглашении?

Ответ:

В соглашении имеется, **как минимум**, две обязанности к исполнению: (1) продажа телевизоров и (2) услуга по поставке. Соглашение может включать обязанность к исполнению в отношении покрытия риска убытков во время перевозки товаров (подразумеваемое обещание). Производителю нужно будет определить, являются ли услуги по поставке и покрытию риска убытков (подразумеваемое обещание) отличимыми или они представляют собой пакет услуг. Услуги по поставке и покрытию риска убытка не влияют на момент получения покупателем контроля над телевизорами. Производитель будет признавать выручку, относимую на продажу телевизоров, в момент перехода контроля к покупателю (т.е. в момент отгрузки) и признавать выручку, относимую на услуги по поставке и/или покрытию риска убытка, после успешной доставки телевизоров.

Этап 3: Определить цену операции

Цена операции – это сумма возмещения, право на которое ожидает получить компания в обмен на передачу обещанных товаров или услуг покупателю, исключая суммы, полученные от имени третьих сторон (например, налоги с продаж). Возмещение, обещанное в договоре с покупателем, может включать фиксированные суммы, переменные суммы, либо и те, и другие.

Выручка = ожидаемое возмещение – налоги с продаж – возмещение к уплате покупателю/скидки

Процесс определения цены операции может быть сложным, если договор содержит любой из следующих компонентов:

- переменное возмещение;
- значительный компонент финансирования;
- неденежное возмещение;
- возмещение, подлежащее уплате покупателю.

При определении цены операции руководство должно исходить из допущения о том, что договор будет выполнен согласно договоренности и не будет прекращен, возобновлен или изменен.

При определении цены операции руководство должно учитывать возмещение из всех источников. Например, производитель может предложить конечным покупателям купон, который будет погашен компаниями розничной торговли. Компания розничной торговли должна включить возмещение, полученное от конечного покупателя и от производителя, в свою оценку цены операции.

Переменное возмещение

Обзор

Переменное возмещение является обычной практикой и может иметь разные формы, включая в том числе уступки в цене, скидки за объем, ретро-бонусы, компенсации, кредиты, поощрительные выплаты, премии за результат и роялти. Деловая практика компании в прошлые годы может быть причиной использования переменного возмещения в случае предоставления скидок или уступок после продажи товаров в прошлом.

Возмещение также является переменным, если сумма, которую получит компания, зависит от будущего события, которое может произойти или нет, даже если сама сумма является фиксированной (например, если покупатель может вернуть приобретенный продукт или если компания должна обеспечить достижение определенного результата или соблюдения установленного срока).

Руководство определяет общую цену операции, включая оценку любого переменного возмещения на момент начала действия договора, и проводит ее переоценку на каждую отчетную дату.

Методы

Стандарт по признанию выручки предусматривает два метода оценки переменного возмещения:

1. Метод ожидаемой стоимости.

Ожидаемая стоимость – это сумма взвешенных с учетом вероятности возможных значений ожидаемого возмещения из диапазона его возможных значений.

Ожидаемая стоимость может быть надлежащей оценкой величины переменного возмещения, если у компании имеется большое количество договоров с аналогичными характеристиками.

2. Метод наиболее вероятной величины.

Наиболее вероятная величина – это единственное наиболее вероятное значение ожидаемого возмещения из диапазона его возможных значений (т. е. единственный наиболее вероятный результат договора). Наиболее вероятная величина может быть надлежащей оценкой величины переменного возмещения, если у договора есть только два возможных результата (например, компания либо получает бонус за результат, либо нет).

Используемый метод не является предметом выбора учетной политики.

Руководство может использовать метод, который, согласно ожиданиям руководства, наилучшим образом прогнозирует величину возмещения, на которое компания будет иметь право в соответствии с условиями договора. Используемый метод должен применяться последовательно в течение срока договора. Однако один договор может предусматривать более чем одну форму переменного возмещения. Например, договор может включать бонус за достижение определенного ключевого показателя и бонус, рассчитанный на основе количества обработанных операций. Руководству может быть необходимо использовать наиболее вероятную величину для оценки одного бонуса и метод ожидаемой стоимости для оценки другого бонуса, если базовые характеристики переменного возмещения различаются.

Пример 13

Компания «Строитель Про» заключает договор с компанией «Виджет Инк.» на строительство актива за \$100,000 с выплатой бонуса за результат в сумме \$20,000 в случае, если актив будет готов в согласованные сроки. Сумма бонуса за результат уменьшается на \$5,000 в неделю за каждую неделю просрочки. Требования договора аналогичны договорам, ранее выполнявшимся «Строителем Про», и руководство полагает, что накопленный опыт позволяет прогнозировать результаты по данному договору. «Строитель Про» принимает решение о том, что метод ожидаемой стоимости обеспечивает наилучшее прогнозирование в данном случае.

По оценкам «Строителя Про» существует 60%-я вероятность того, что строительство актива будет завершено в согласованный срок, 30%-я вероятность того, что оно будет завершено на неделю позднее, и 10%-я вероятность того, что

оно будет закончено с двухнедельной задержкой.

Задание:

Определите цену операции.

Решение:

Возмещение, взвешенное с учетом вероятности	
(\$100,000 + \$20,000 полная сумма бонуса за результат) x 60%	72,000
(\$100,000 + \$15,000 бонуса за результат) x 30%	34,500
(\$100,000 + \$10,000 бонуса за результат) x 10%	11,000
Итого возмещение, взвешенное с учетом вероятности	117,500

Общая цена операции составляет \$117,500, исходя из оценки, основанной на взвешенной вероятности. «Строитель Про» будет уточнять свою оценку на каждую отчетную дату.

Пример 14

«Строитель Про» заключает договор с «Виджет Инк.» на строительство актива. Цена договора составляет \$100,000 плюс премия \$20,000 в случае, если строительство актива будет завершено к определенному сроку. «Строитель Про» имеет долгую историю строительства аналогичных объектов. Премия является бинарной (т.е. предусматриваются только два возможных результата) и подлежит выплате в полном объеме по завершении строительства актива. «Строитель Про» не получит ничего из \$20,000 премии, если актив не будет готов к указанному сроку.

По своему опыту «Строитель Про» полагает, что вероятность успешного досрочного завершения работ по договору составляет 95%.

Задание:

Определите цену операции

Решение:

Использование «Строителем Про» метода наиболее вероятной величины для оценки переменного возмещения является правоммерным. Следовательно, цена операции по договору составляет \$120,000, что включает фиксированную цену договора \$100,000 и премию \$20,000.

Такая оценка должна уточняться на каждую отчетную дату.

Ограничение оценок переменного возмещения

Компания должна включать в цену операции часть или всю сумму переменного возмещения только в случае, если существует **высокая вероятность** того, что значительного уменьшения суммы признанной совокупной выручки не произойдет, когда в последующем будет устранена неопределенность, связанная с переменным возмещением.

Ограничение применяется к признанной совокупной выручке, а не только к переменной части возмещения.

Компания должна учитывать вероятность и величину уменьшения выручки. Факторы, которые могут увеличить вероятность или величину уменьшения выручки, включают в том числе следующие:

- сумма возмещения крайне восприимчива к факторам, на которые не может повлиять компания (т.е. волатильность на рынке, суждение или действия третьих сторон, погодные условия и высокий риск морального износа обещанного товара или услуги и т.д.);
- разрешение неопределенности в отношении суммы возмещения не ожидается в течение длительного периода времени;
- опыт компании (или иное подтверждение) в контексте аналогичных видов договоров ограничен либо опыт (или иное подтверждение) имеет ограниченную прогностическую ценность;
- у компании сложилась практика предложения широкого спектра уступок в цене либо изменения сроков и условий платежа по аналогичным договорам в аналогичных обстоятельствах;
- договор предусматривает большое количество и широкий спектр возможных сумм возмещения.

Пример 15

«Строитель Про Ко» заключает договор с новым покупателем «Ваш Замок Инк.» на строительство специализированного объекта. Ожидается, что выполнение договора потребует два года. Обещание передать объект является обязанностью к исполнению, которая выполняется с течением времени. Обещанное возмещение составляет \$2 млн плюс бонус за результат в размере \$500,000, который будет выплачен, исходя из сроков завершения. Сумма бонуса за результат уменьшается на 10% за каждую неделю просрочки после согласованной даты завершения строительства.

Кроме того, по завершении строительства объекта третья сторона проведет приемку объекта и присвоит ему рейтинг с использованием системы показателей, указанных в договоре. Если активу будет присвоен определенный в договоре высокий рейтинг, «Строитель Про» получит право на поощрительный бонус в размере \$150,000.

Вопрос:

Как «Строитель Про» должен определять цену операции и признавать выручку?

Ответ:

Цена операции на момент начала действия договора составляет \$2 млн. «Строитель Про» должен оценить каждую форму переменного возмещения отдельно. Суммы переменного возмещения не должны включаться в цену операции до тех пор, пока их получение не станет высоко вероятным. «Строитель Про Ко» будет уточнять свою оценку на каждую отчетную дату до момента разрешения неопределенности.

Последующая переоценка

На момент выполнения 50% работ по проекту «Строитель Про» полагает, что существует 60%-я вероятность того, что строительство объекта будет завершено в согласованный срок, 30%-я вероятность того, что оно будет завершено на неделю позднее, и 10%-я вероятность того, что оно будет закончено с двухнедельной задержкой. Руководство также на 80% уверено, что активу будет присвоен определенный в договоре высокий рейтинг.

«Строитель Про Ко» будет использовать метод ожидаемой стоимости для оценки переменного возмещения, связанного с бонусом за результат (\$500,000 минус 10% за неделю).

«Строитель Про Ко» будет использовать наиболее вероятную величину для оценки переменного возмещения, связанного с поощрительным бонусом. Это объясняется тем, что существует только два возможных результата (\$150,000 или 0).

Возмещение, взвешенное с учетом вероятности (бонус за результат)	
(\$500,000 полная сумма бонуса за результат) x 60%	300,000
(\$450,000 – 90% бонуса за результат) x 30%	135,000
(\$400,000 – 80% бонуса за результат) x 10%	40,000
Итого возмещение, взвешенное с учетом вероятности	475,000

Цена операции по договору составляет \$2,625,000, что включает фиксированную цену договора \$2 млн, бонус за результат в размере \$475,000 и поощрительный бонус в сумме \$150,000.

Выручка, признанная на данный момент, составляет $2,625,000 \times 50\% = 1,312,500$.

Значительный компонент финансирования

Определяя цену операции, компания должна корректировать обещанную сумму возмещения с учетом влияния временной стоимости денег, если сроки выплат предоставляют покупателю или компании значительную выгоду от финансирования. В таких обстоятельствах договор содержит значительный компонент финансирования. Значительный компонент финансирования может существовать вне зависимости от того, указано ли обещание финансирования в договоре в явной форме или подразумевается условиями оплаты.

Целью является признание компанией выручки в сумме, отражающей цену, которую покупатель заплатил бы за указанные товары или услуги денежными

средствами, когда (или по мере того, как) они переходят к покупателю (т. е. «денежная» цена продажи).

Некоторые договоры содержат компонент финансирования (в явной или подразумеваемой форме), так как покупатель производит оплату задолго до или намного позднее их исполнения. Это расхождение в сроках может обеспечивать выгоду покупателю, если компания финансирует закупки покупателя, либо компании, если покупатель финансирует деятельность компании посредством ее предоплаты до момента исполнения.

Процентный доход или процентный расход, возникающий в связи со значительным компонентом финансирования, должны отражаться отдельно от выручки по договорам с покупателями.

Процентный доход или процентный расход признается только в случае, если был признан актив по договору (или дебиторская задолженность) или обязательство по договору. Например, рассмотрите продажу покупателю на условиях, требующих произвести оплату в конце трехлетнего периода, но предусматривающую право на возврат. Если руководство не отражает актив по договору (или дебиторскую задолженность) в отношении этой продажи из-за наличия права на возврат, процентный доход не отражается до тех пор, пока не истечет срок реализации права на возврат. Это имеет место в случае, когда имеется значительный компонент финансирования.

Компания должна учитывать все соответствующие факты и обстоятельства при оценке того, содержит ли договор компонент финансирования и является ли компонент финансирования значительным для договора, включая оба фактора ниже:

а) разница (при наличии таковой) между суммой обещанного возмещения и «денежной» ценой продажи обещанных товаров или услуг;

б) совокупное влияние:

1. ожидаемого промежутка времени между передачей компанией обещанных товаров или услуг покупателю и моментом оплаты покупателем таких товаров или услуг; и

2. преобладающих процентных ставок на соответствующем рынке.

В договоре с покупателем **будет отсутствовать** значительный компонент финансирования **при наличии любого** из факторов ниже:

а) покупатель оплатил товары или услуги заранее, и сроки передачи таких товаров или услуг определяются покупателем;

б) значительная часть возмещения, обещанного покупателем, является переменной, а сумма или сроки выплаты такого возмещения варьируются в зависимости от наступления или ненаступления будущего события, которое, по сути, неподконтрольно покупателю или компании (например, если возмещение представлено роялти, основанными на продажах);

с) разница между обещанным возмещением и «денежной» ценой продажи товара или услуги возникает по причинам, отличным от предоставления финансирования покупателю либо компании, и соразмерна причине ее возникновения. Например, условия оплаты могут защищать компанию или покупателя от неспособности другой стороны соответствующим образом выполнить некоторые или все свои обязательства по договору.

Исключение

На практике компания не должна корректировать обещанную сумму возмещения с учетом влияния значительного компонента финансирования, если компания полагает на момент начала действия договора, что период между передачей компанией обещанного товара или услуги покупателю и оплатой покупателем этого товара или услуги составит не более одного года.

На практике внимание уделяется тому, когда предоставляются товары или услуги, относительно момента осуществления оплаты, а не сроку действия договора.

Компания, которая решает применять исключение, должна применять его последовательно к аналогичным договорам в схожих обстоятельствах. Она также должна раскрывать факт использования исключения.

Определение ставки дисконтирования

Ставка дисконтирования представляет собой ставку, которая использовалась бы в случае проведения отдельной операции по финансированию между компанией и ее покупателем. Эта ставка должна отражать кредитный риск стороны, получающей финансирование по соглашению (это может быть как покупатель, так и продавец).

Разный кредитный риск каждого покупателя может привести к признанию разных сумм выручки по договорам с аналогичными условиями, если кредитные характеристики покупателей различаются. Например, продажа покупателю с более высоким кредитным риском приведет к признанию меньшей суммы выручки и большего процентного дохода по сравнению с продажей более кредитоспособному покупателю.

Ставка определяется на момент начала действия договора и не подлежит переоценке.

Пример 16

1 января 2015 г. компания «Автопроизводство Ко» заключает соглашение с покупателем X о финансировании покупки нового автомобиля. «Автопроизводство Ко» проводит промо-акцию, в рамках которой всем покупателям предлагается 1%-е финансирование на два года. Цена автомобиля, указанная в договоре, составляет \$10,000, которые должны быть выплачены двумя взносами по \$5,075 на конец каждого года - 31 декабря. Контроль над автомобилем переходит к покупателю X в момент подписания договора.

Покупателю X доступно обычное финансирование по ставке 10%.

Вопрос:

Какую ставку дисконтирования должна использовать «Автопроизводство Ко» для определения цены операции? В какой сумме должна быть признана выручка?

Ответ:

1%-я договорная процентная ставка значительно ниже 10%-й процентной ставки, которую в ином случае покупатель X мог бы получить на момент начала действия договора (т.е. договорная ставка не отражает кредитный риск покупателя).

«Автопроизводство Ко» должна использовать 10%-ю ставку дисконтирования, чтобы определить цену операции. Использование 1%-й ставки, указанной в договоре, было бы неправомерным, так как она представляет собой маркетинговое поощрение и не отражает кредитные характеристики покупателя X.

Расчет выручки выглядит следующим образом:

Год	Платеж	Приведенная стоимость
1	5,075	4,614 $[5,075/(1+10\%)]$
2	5,075	4,194 $[5,075/(1+10\%)^2]$
Итого		8,808

Выручка признается на 1 января 2015 г. в сумме \$8,808. «Автопроизводство Ко» признает процентный доход за год, закончившийся 31 декабря, в сумме $8,808 \times 10\% = \$881$.

Пример 17

«Цветной Мир ТВ», производитель технологической продукции, заключает договор с покупателем на предоставления услуг в области технологий глобальной телефонной связи сроком на два года вместе с передачей своего технологического оборудования. Покупатель приобретает эту услугу в момент покупки оборудования. Возмещение за предоставление услуги составляет дополнительно \$400. Покупатели, которые приобретают данную услугу, должны оплатить ее авансом (вариант ежемесячной оплаты не предлагается).

Для того, чтобы определить наличие значительного компонента финансирования в договоре, компания учитывает характер предлагаемой услуги и цель условий оплаты. Компания взимает единый первоначальный платеж не для того, чтобы получить финансирование от покупателя, а для максимизации прибыльности и уменьшения рисков, связанных с предоставлением услуги. В частности, если бы покупатели могли производить оплату ежемесячно, они бы вряд ли возобновляли договор и число покупателей, продолжающих использовать услуги поддержки в последующие годы, могло сократиться, а их спектр мог стать менее разноплановым с течением времени (исторически продлить договор предпочитали те покупатели, которые в большей мере используют услугу, а, следовательно, увеличивают расходы компании). Кроме того, покупатели пользуются услугой чаще, если они платят за нее ежемесячно, чем в случае первоначального платежа. Наконец, компания понесла бы больше административных расходов, таких как затраты связанные с оформлением продления договоров и сбором ежемесячных платежей.

Компания определяет, что причиной такого порядка оплаты не является предоставление финансирования компании. Компания взимает единый первоначальный платеж за услуги в силу того, что иной порядок оплаты (например, график ежемесячных платежей) повлиял бы на характер рисков, принимаемых на себя компанией в связи с предоставлением услуг, и мог бы привести к тому, что предоставление услуги стало бы экономически необоснованным. В результате компания приходит к выводу о том, что значительный компонент финансирования отсутствует.

Возмещение, выплачиваемое покупателю

Компания должна учитывать возмещение к выплате покупателю как уменьшение цены операции и, следовательно, выручки, если платеж покупателю не производится в обмен на отличимый товар или услугу, которые покупатель передает компании.

Такое возмещение обычно имеет форму скидки или возврата стоимости товаров или услуг, предоставленных продавцом. Возмещение может быть выплачено денежными средствами в форме ретро-бонусов, или авансовых платежей, или же кредита, или в иной форме поощрения, уменьшающего суммы задолженности компании со стороны покупателя.

Компания может производить платежи непосредственно своему покупателю или покупателю своего покупателя. Платежи, произведенные компанией покупателю своего покупателя, оцениваются и учитываются так же, как те, которые были выплачены непосредственно покупателю компании, если стороны, получающие платежи, приобретают товары и услуги компании.

Пример 18

Производитель продает энергетические напитки Ритейлеру - магазину шаговой доступности. Производитель также выплачивает Ритейлеру вознаграждение, чтобы его продукты были размещены на заметном месте на полках магазина. Вознаграждение согласовывается в рамках договора о продаже энергетических напитков.

Вопрос:

Как Производитель должен учитывать плату Ритейлеру за допуск продукции на полку.

Ответ:

Производитель должен уменьшить цену операции по продаже энергетических напитков на сумму платы Ритейлеру за допуск продукции на полку. Производитель не получает товар или услугу, являющиеся отличимыми, в обмен на платеж Ритейлеру.

Этап 4: Распределить цену операции между обязанностями к исполнению по договору

Многие договоры предусматривают продажу более одного товара или услуги, например, продажа нескольких товаров, товаров вместе с последующими услугами или нескольких услуг. Цена операции должна быть распределена между отдельными обязанностями к исполнению так, чтобы выручка была отражена в надлежащее время и в надлежащей сумме.

Цена операции распределяется между обязанностями к исполнению, исходя из относительной цены обособленной продажи товаров или услуг, предоставляемых покупателю.

Наилучшим подтверждением цены обособленной продажи является цена, взимаемая компанией за этот товар или услугу при их отдельной продаже компанией в схожих обстоятельствах аналогичным покупателям.

Относительная цена обособленной продажи каждой обязанности к исполнению определяется на момент начала действия договора.

Покупатели часто получают скидку за приобретение нескольких товаров и (или) услуг в пакете. Скидки распределяются между всеми обязанностями к исполнению в договоре пропорционально (на основе их относительных цен обособленной продажи), если у компании не имеется наглядного подтверждения того, что скидка относится к одной или более, но не ко всем, обязанностям к исполнению в договоре.

Пример 19

Компания «Де Люкс Марин» продает яхты и предоставляет в распоряжение своих покупателей причальные устройства. «Де Люкс Марин» продает яхты за \$50,000 каждая и предоставляет причальные устройства за \$10,000 в год. «Де Люкс Марин» продает эти товары и услуги отдельно, следовательно, они являются отличимыми и учитываются как отдельные обязанности к исполнению. «Де Люкс Марин» заключает договор на продажу катера и предоставление швартовых услуг покупателю в течение одного года за \$55,000.

Вопрос:

Как «Де Люкс Марин» должна распределять цену операции в размере \$55,000 между обязанностями к исполнению?

Ответ:

Компания «Де Люкс Марин» должна распределить цену операции в размере \$55,000 между яхтой и швартовыми услугами, исходя из их относительных цен обособленной продажи, следующим образом:

Яхта: \$45,833 ($\$55,000 \times (\$50,000 / \$60,000)$)

Швартовые услуги: \$9,167 ($\$55,000 \times (\$10,000 / \$60,000)$)

Скидка в размере \$5,000 распределяется пропорционально между двумя обязанностями к исполнению.

Этап 5: Признать выручку, когда компания выполнит (по мере того как компания выполняет) обязанности к исполнению

Обзор

Выручка признается, когда или по мере того как выполняются обязанности к исполнению посредством передачи контроля над обещанным товаром или услугой покупателю. Контроль переходит в течение периода или в определенный момент времени, что влияет на срок отражения выручки.

Руководство должно определить в начале действия договора, переходит ли контроль над товаром или услугой к покупателю в течение периода или в определенный момент времени. Если компания не выполняет обязанность к исполнению в течение периода, обязанность к исполнению выполняется в определенный момент времени.

Обязанность к исполнению, выполняемая в течение периода

Компания передает контроль над товаром или услугой с течением времени и, следовательно, выполняет обязанность к исполнению и признает выручку в течение периода, если удовлетворяется один из следующих критериев:

- a. покупатель одновременно получает и потребляет выгоды от результатов деятельности компании по мере ее осуществления компанией (например, предоставление услуг, таких как обработка операций или обеспечение безопасности). Покупатель получает и потребляет выгоды от результатов деятельности компании по мере ее осуществления, если другая компания не должна переделывать практически всю работу, выполненную на конкретный момент, чтобы обеспечить выполнение остальных обязательств;
- b. результаты деятельности компании приводят к созданию или улучшению качества актива (например, незавершенное производство), который покупатель контролирует по мере его создания или улучшения его качества. Создаваемый актив может быть материальным или нематериальным. Такие соглашения могут включать договоры на строительство или производство, когда покупатель контролирует незавершенное производство, или договоры на проведение исследований и разработок, когда их результаты принадлежат покупателю;
- c. результаты деятельности компании не приводят к созданию актива с возможностью альтернативного использования для компании, и у компании имеется обеспеченное правовой защитой право на оплату результатов деятельности, завершённой до текущей даты. Примером может служить договор на предоставление консультационных услуг, когда покупатель получает письменный отчет по завершении работ и обязан оплатить выполненные на текущий момент работы в случае расторжения договора. В данной ситуации выручка признается в течение периода, так как актив, предполагающий альтернативное использование, не создан, исходя из допущения о том, что право на оплату обеспечивает компании компенсацию за работы, выполненные на текущую дату.

Пример 20 (одновременное получение и потребление выгод)

Компания «Железные дороги Ко» занимается грузовыми железнодорожными перевозками. Она заключает договор с покупателем на перевозку товаров из пункта А в пункт В за \$1,000. Покупатель имеет безусловное обязательство оплатить услуги, когда товары придут в пункт В.

Вопрос:

Когда «Железные дороги Ко» должна признать выручку по данному договору?

Ответ:

«Железные дороги Ко» признает выручку по мере перевозки товаров, так как ее обязанность к исполнению выполняется в течение этого периода. «Железные дороги Ко» будет определять объем перевозок за каждый отчетный период и признавать выручку пропорционально осуществленным поставкам. Покупатель получает выгоду по мере транспортировки товаров из пункта А в пункт В, так как другой компании не нужно будет повторно доставлять товары в их текущее место нахождения, если «Железные дороги Ко» не сможет транспортировать товары на всем протяжении маршрута.

Пример 21 (покупатель контролирует незавершенное производство)

Строитель заключает договор с Производителем на строительство производственного объекта на участке земли, принадлежащем Производителю. Договор имеет следующие характеристики:

- Строительство производственного объекта осуществляется в соответствии со спецификациями Производителя, и Производитель может вносить изменения в эти спецификации в течение срока действия договора.
- Производитель осуществляет поэтапные платежи по ходу строительства.
- Производитель может расторгнуть договор в любое время (со штрафными санкциями за прекращение договора). Все незавершенное производство находится в собственности Производителя.

Товары и услуги, предусмотренные в договоре, не являются отличимыми, так что соглашение учитывается как одна обязанность к исполнению.

Вопрос:

Когда Строитель должен признать выручку по данному договору?

Ответ:

Строитель признает выручку по мере строительства перерабатывающего завода, так как его обязанность к исполнению выполняется в течение этого периода. Производитель осуществляет контроль за незавершенным производством, так как в случае прекращения договора результаты всех выполненных работ остаются в собственности Производителя, и он может вносить изменения в проектные спецификации в течение срока действия договора.

Пример 22 (покупатель не контролирует незавершенное производство)

Исполнитель заключает договор на изготовление самолета для компании «Небесная команда Ко». Договор имеет следующие характеристики:

- «Небесная команда Ко» может расторгнуть договор в любое время (со штрафными санкциями за прекращение договора), и все незавершенное производство останется в собственности Производителя.
- В случае расторжения договора незавершенное производство может быть закончено и полученный продукт может быть продан другому покупателю.
- Право физического владения и право собственности не переходят до момента завершения договора.
- Задаток выплачивается в начале операции, однако большая часть платежей должна быть произведена после поставки продукции.

Вопрос:

Когда Исполнитель должен признать выручку по данному договору?

Ответ:

Исполнитель должен признать выручку в момент поставки самолета «Небесной команде Ко», так как контроль переходит и обязанность к исполнению выполняется в определенный момент времени.

Пример 23 (узкоспециализированный актив без возможности альтернативного использования)

Компания «Круизные Судостроители» заключает договор на строительство круизного судна для компании «Круизная Линия». Судно проектируется и сооружается в соответствии со спецификациями «Круизной Линии». «Круизные Судостроители» могут переориентировать судно на продажу другому покупателю, но только в случае если «Круизные Судостроители» понесут значительные затраты по перестройке судна. Исходите из следующих дополнительных фактов и допущений:

- «Круизная Линия» не имеет права физического владения судном в период его строительства.
- Договор содержит одну обязанность к исполнению, так как поставляемые товары и услуги не являются отличимыми.
- «Круизная Линия» обязана уплатить «Круизным Судостроителям» сумму, равную понесенным затратам, плюс согласованная маржа прибыли в случае, если «Круизная Линия» расторгнет договор.

Вопрос:

Как «Круизные Судостроители» должны признать выручку по данному договору?

Ответ:

«Круизные Судостроители» должны признавать выручку в течение периода времени, пока они сооружают судно. Актив сооружается в соответствии со спецификациями «Круизной Линии» и потребовал бы значительной перестройки,

чтобы он был полезным для другого покупателя. «Круизные Судостроители» не могут продать судно другому покупателю без значительных затрат, и, следовательно, судно не имеет возможности альтернативного использования. «Круизные Судостроители» также имеют право на оплату за завершённый на текущий момент этап обязанности к исполнению. Удовлетворяются критерии для выполнения обязанности к исполнению в течение периода времени.

Оценка степени выполнения в течение периода времени

Как только руководство определит, что обязанность к исполнению выполняется в течение периода времени, оно должно оценивать степень ее выполнения, чтобы определить срок признания выручки.

В отношении каждой обязанности к исполнению, выполняемой в течение периода времени, компания должна признавать выручку с течением времени, оценивая степень выполнения этой обязанности к исполнению. Целью оценки степени выполнения является отражение передачи компанией контроля над товарами или услугами, обещанными покупателю (т.е. выполнение обязанности компании к исполнению).

Руководство может использовать различные методы оценки степени выполнения, однако должно выбрать метод, который наилучшим образом отражает процесс передачи контроля над товарами или услугами.

Методы оценки степени выполнения включают:

- I. Методы выполненных работ (или методы результатов),** которые предусматривают признание выручки на основе непосредственных оценок стоимости, переданной покупателю. Методы результатов оценивают степень выполнения обязанности к исполнению на основе полученных результатов и переданной стоимости. Примеры оценки результатов включают инспекции выполненных работ, произведенных единиц, поставленных единиц и завершённых этапов договора. Методы результатов напрямую оценивают исполнение и, следовательно, во многих случаях обеспечивают наиболее точное представление о степени выполнения.

Пример 24

Компания «Строитель Ко» производит замену окон и заключает договор с Муниципалитетом на замену старых окон в муниципальном здании за фиксированное вознаграждение в сумме \$10,000. Все незавершённое производство принадлежит Муниципалитету.

Компания «Строитель Ко» заменила 75 из 100 окон, подлежащих замене в здании. «Строитель Ко» определил, что обязанность к исполнению выполняется в течение периода времени, так как Муниципалитет осуществляет контроль за незавершённым производством.

Вопрос:

Как «Строитель Ко» должен признавать выручку?

Ответ:

Метод результатов с использованием данных о количестве замененных окон для оценки степени выполнения договора «Строитель Ко» представляется наиболее репрезентативным в случае предоставленных услуг в силу аналогичного характера усилий, затрачиваемых на замену каждого окна. Степень выполнения составляет 75% (75 окон/100 окон), так как «Строитель Ко» признает выручку в размере 75% от общей цены договора или \$7,500.

II. Методы понесенных расходов (затраченных ресурсов)

предусматривают признание выручки на основе усилий, предпринимаемых компанией для выполнения обязанности к исполнению. Методы ресурсов оценивают степень выполнения обязанности к исполнению косвенно. Методы ресурсов оценивают степень выполнения на основе потребленных ресурсов или затраченных усилий относительно совокупных ресурсов, которые предполагается потребить, или совокупных усилий, которые предполагается затратить. Примеры методов ресурсов включают оценку понесенных затрат, затраченного рабочего времени, использованного машиновремени, истекшего времени и количества материалов. Руководство должно исключить из оценки степени выполнения все затраты, которые не приводят к передаче контроля над товаром или услугой покупателю.

Затраты, не относящиеся к договору или не влияющие на выполнение обязанности к исполнению, не учитываются при оценке степени выполнения. Примеры затрат, не отражающих степень выполнения обязанности к исполнению, включают:

- общие и административные затраты, которые непосредственно не относятся к договору (если они явно не подлежат оплате покупателем согласно договору);
- коммерческие и маркетинговые расходы;
- затраты на исследования и разработки, которые не являются специфическими для договора;
- амортизация неиспользуемых основных средств;
- потери материалов;
- сверхнормативные трудозатраты или прочие расходы

Пример 25

Подрядчик заключает договор с Правительством на строительство квартир для военнослужащих по фиксированной цене в размере \$4 млрд. Договор содержит одну обязанность к исполнению, которая выполняется в течение периода времени.

Договор имеет следующие дополнительные характеристики:

- общая расчетная сумма затрат по договору составляет \$3.6 млрд, исключая расходы, связанные с потерями трудозатрат и материалов;
- затраты, понесенные в течение первого года, составляют \$740 млн, включая потери трудозатрат и материалов в сумме \$20 млн.

Подрядчик приходит к выводу, что обязанность к исполнению выполняется в течение периода времени, так как Правительство получает контроль над

квартирами для военнослужащих по мере их строительства. Подрядчик также делает вывод о том, что метод ресурсов с использованием отношения понесенных затрат к общей сумме ожидаемых совокупных расходов является надлежащей оценкой степени выполнения обязанности к исполнению.

Вопрос:

Какую сумму выручки и затрат должен признать Подрядчик на конец первого года?

Ответ:

Подрядчик признает выручку в сумме \$800 млн, исходя из расчета понесенных затрат относительно общей суммы ожидаемых расходов. Подрядчик признает выручку следующим образом (\$ млн):

Общая цена договора	\$4,000
Степень выполнения	20% (\$720 / \$3,600)
Признанная выручка	\$800
Признанные затраты	\$740
Валовая прибыль	\$60

Потери трудозатрат и материалов в размере \$20 млн должны быть исключены из расчетов, так как затраты не отражают степень завершения строительства квартир для военнослужащих.

Невозможность оценки степени выполнения

Возможны ситуации, когда компания не может обоснованно определить результат выполнения обязанности к исполнению или степень выполнения этой обязанности. В таких обстоятельствах правомерно признавать выручку в течение периода времени по мере выполнения работ, однако только в пределах понесенных затрат (то есть без признания прибыли), при условии, что компания предполагает, как минимум, покрыть свои затраты.

Руководство должно прекратить такую практику, как только у него появится больше информации, и оно сможет рассчитать обоснованный показатель для оценки результата. При этом в период изменения оценки должна быть отражена кумулятивная корректировка для признания выручки, относящейся к прошлому результату, который не был признан в силу невозможности оценить степень выполнения.

Обязанности к исполнению, выполняемые в определенный момент времени

Обязанность к исполнению считается выполняемой в определенный момент времени, если ни один из критериев для выполнения обязанности к исполнению в течение периода времени не соблюдается.

МСФО (IFRS) 15 предусматривает пять признаков того, что покупатель получил контроль над активом:

- у компании имеется существующее право на оплату;
- у покупателя имеется право собственности. Однако, если компания сохраняет право собственности исключительно для защиты от неплатежа покупателя, такое право компании не мешает покупателю получить контроль над активом;
- у покупателя имеется право физического владения. Однако физическое владение может не совпадать с контролем над активом. Например, в некоторых договорах обратной покупки и в некоторых консигнационных соглашениях покупатель или консигнатор может физически владеть активом, который контролирует компания. И наоборот, в некоторых соглашениях о продаже с выставлением счета и отложенной поставкой компания может физически владеть активом, который контролирует покупатель;
- покупатель подвержен значительным рискам и выгодам, связанным с правом собственности на актив;
- покупатель принял актив.

3. Представление информации

Отчет о финансовом положении

Компания признает актив или обязательство, если одна из сторон договора выполнила его раньше другой стороны.

Когда компания предоставляет услугу или передает товар до получения возмещения, компания признает в своем отчете о финансовом положении **актив по договору** или **дебиторскую задолженность**.

Актив по договору представляет собой право компании на возмещение в обмен на товары или услуги, которые компания передала покупателю. Дебиторская задолженность компании представляет собой право компании на возмещение, которое является безусловным.

Обязательство по договору признается в случае, если компания получает возмещение (или если у нее имеется безусловное право на получение возмещения) до момента исполнения.

Активы и обязательства по договору, связанные с правами и обязанностями, предусматриваемыми в договоре, являются взаимозависимыми, и, следовательно, подлежат отражению в свернутом виде в отчете о финансовом положении.

Отчет о совокупном доходе

МСФО (IFRS) 15 требует от компаний отдельного представления или раскрытия выручки по договорам с покупателями и по другим источникам доходов. Другие источники доходов включают, например, доход от процентов, дивидендов, аренды и т.д.

Убытки от обесценения договоров с покупателями (обесценение активов по договору или дебиторской задолженности) отражаются отдельно от убытков от обесценения других видов договоров и не относятся на уменьшение выручки.

4. Раскрытие информации

Целью требований к раскрытию информации является раскрытие компанией достаточной информации, которая дает возможность пользователям финансовой отчетности понять характер, величину, распределение во времени и неопределенность выручки и денежных потоков, обусловленных договорами с покупателями. Компания должна раскрывать качественную и количественную информацию обо всем нижеперечисленном:

- (a) договорах с покупателями;
- (b) значительных суждениях и изменениях в суждениях; и
- (c) активах, признанных в связи с затратами на заключение или выполнение договора с покупателем.

Требования к раскрытию информации:

Раскрытие	Необходимая информация
Выручка	Расшифровка выручки по категориям, отражающим то, каким образом экономические факторы влияют на характер, величину, распределение во времени и неопределенность выручки и денежных потоков.
Остатки по договорам (дебиторская задолженность, активы и обязательства по договорам)	<ul style="list-style-type: none"> • Остатки на начало и конец периода и выручка, признанная в течение периода в результате изменения остатков по договорам. • Качественная и количественная информация о значительных изменениях в остатках по договорам.
Обязанности к исполнению	<ul style="list-style-type: none"> • Когда компания обычно выполняет свои обязанности к исполнению (после отгрузки, после доставки, по мере предоставления услуг или по завершении услуг). • Обязательства в отношении возвратов, возмещения стоимости и другие аналогичные обязательства и типы гарантий, а также соответствующие обязанности. • Информация о цене операции, распределенной между оставшимися обязанностями к исполнению, и сроки признания выручки.

<p>Значительные суждения</p>	<ul style="list-style-type: none">• Метод, используемый для признания выручки по обязательствам к исполнению, выполняемым в течение периода времени с обоснованием правомерности его применения.• Значительные суждения в отношении перехода контроля для обязательств к исполнению, выполняемых в определенный момент времени.• Информация о методах, исходных данных и допущениях, использованных для определения и распределения цены операции.
------------------------------	--

5. Руководство по применению

6.1 Продажа с правом на возврат

В некоторых договорах компания передает контроль над продуктом покупателю и предоставляет ему право на возврат продукта по разным причинам (например, неудовлетворенность продуктом) и получение нижеперечисленного в любой комбинации:

- полного или частичного возврата уплаченного возмещения;
- кредита, который может быть использован в отношении сумм задолженности компании; и
- иного продукта в качестве обмена.

Для учета передачи продуктов с правом на возврат (и некоторых услуг, которые предоставляются с возможностью компенсации их стоимости) компания должна признать все нижеперечисленное:

- выручку от переданных продуктов в сумме возмещения, которое компания ожидает получить (следовательно, выручка не будет признаваться в отношении продуктов, если предполагается их возврат);
- обязательство по компенсации стоимости; и
- актив (с соответствующей корректировкой себестоимости продаж) в отношении права на получение обратно от покупателей продуктов при выполнении обязательства по выплате компенсации их стоимости.

Пример 26

Компания заключает 100 договоров с покупателями. Каждый договор предусматривает продажу единицы товара за \$100 (100 единиц x \$100 = \$10,000 общая сумма возмещения). Денежные средства поступают в момент перехода контроля над продуктом. Согласно своей обычной деловой практике, компания разрешает покупателю вернуть неиспользованный товар в течение 30 дней и получить полную компенсацию его стоимости. Себестоимость каждой единицы компании составляет \$60.

Так как договор позволяет покупателю возвращать товары, возмещение, полученное от покупателя, составляет переменную величину. Компания решает использовать метод ожидаемой стоимости для расчета суммы переменного возмещения, на которое она будет иметь право. По расчетам компании 97 единиц товара не будут возвращены.

Согласно оценкам компании, затраты на получение возвращенных товаров будут незначительными, и она полагает, что они могут быть перепроданы с прибылью.

Вопрос:

Может ли компания признать выручку и в какой сумме?

Ответ:

После перехода покупателю контроля над продукцией в количестве 100 единиц компания не признает выручку в отношении трех товаров, которые, согласно ожиданиям, должны быть возвращены. Следовательно, компания признает следующее:

- (a) выручку в сумме \$9,700 (\$100 x 97 единиц, возврат которых не ожидается);
- (b) обязательство по компенсации стоимости в размере \$300 (\$100 × 3 единицы, которые, как ожидается, будут возвращены); и
- (c) актив в размере \$180 (\$60 x 3 единицы, которые, как ожидается, будут возвращены).

Соглашение, по которому покупатель имеет право требовать от продавца выкупа товара, может иметь сложную форму:

Если цена выкупа превышает ожидаемую рыночную стоимость товаров => договор следует учитывать как соглашение о финансировании.

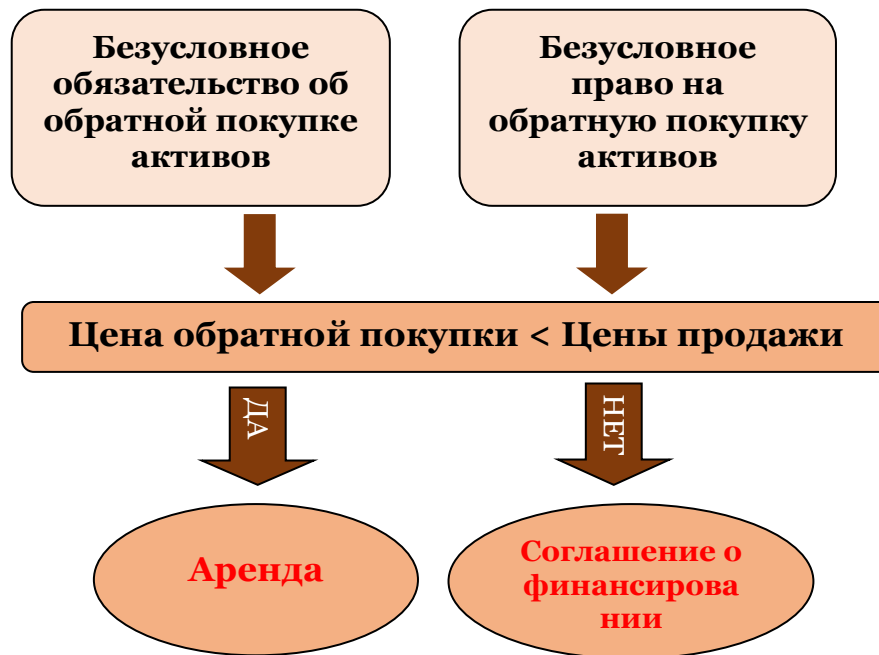
Если цена выкупа ниже первоначальной цены продажи **и** у покупателя имеются значительные экономические стимулы для реализации права => договор следует учитывать как аренду (операция по продаже с обратной арендой).

6.2 Договоры обратной покупки

Договор обратной покупки – это договор, по которому компания продает актив и при этом в рамках того же или другого договора дает обещание выкупить актив или получает опцион (в рамках того же или другого договора) на его обратную покупку.

Если у компании имеется обязательство или право в отношении обратной покупки актива, покупатель не получает контроль над активом, поскольку покупатель ограничен в своей способности определять способ использования актива и получать практически все оставшиеся выгоды от него, даже если покупатель владеет активом физически. Следовательно, компания должна учитывать договор в качестве:

- **аренды** в соответствии с МСФО (IAS) 17 «Аренда», если компания вправе или обязана выкупить актив обратно за сумму, меньшую, чем цена его первоначальной продажи; либо
- **соглашения о финансировании**, если компания вправе или обязана выкупить актив обратно за сумму, которая равна первоначальной цене продажи актива или превышает ее. Если договор обратной покупки является соглашением о финансировании, компания должна продолжить признание актива, а также признать финансовое обязательство в отношении возмещения, полученного от покупателя. Компания должна признать разницу между суммой полученного от покупателя возмещения и суммой возмещения, подлежащего уплате покупателю, в качестве процентов.



Пример 27.1

1 января 2015 г. компания «Машина Ко» продает имущество Покупателю за \$1,000,000. Соглашение предоставляет «Машине Ко» право на обратную покупку имущества через пять лет за \$850,000.

Вопрос:

Как «Машина Ко» должна учитывать эту операцию?

Ответ:

«Машина Ко» должна учитывать соглашение как аренду согласно МСФО (IAS) 17 «Аренда». Пятилетний срок опциона на покупку свидетельствует о том, что возможности покупателя управлять использованием или получать практически все оставшиеся выгоды от имущества ограничены. «Машина Ко» может выкупить имущество за сумму меньше первоначальной цены продажи актива, следовательно, операция представляет собой аренду.

Пример 27.2

1 января 2015 г. компания «Машина Ко» продает имущество Покупателю за \$1,000,000. Соглашение предоставляет «Машине Ко» право на обратную покупку имущества через пять лет за \$1,350,000.

Вопрос:

Как «Машина Ко» должна учитывать эту операцию?

Ответ:

Контроль над активом не переходит к покупателю 1 января 2015 г., так как «Машина Ко» имеет право на обратную покупку актива и, следовательно, возможности Покупателя по управлению использованием и получению практически всех оставшихся выгод от актива ограничены. Следовательно, «Машина Ко» учитывает операцию как соглашение о финансировании, так как цена исполнения опциона выше первоначальной цены продажи. «Машина Ко» не прекращает признание имущества и вместо этого признает полученные денежные средства как финансовое обязательство. «Машина Ко» также признает процентные расходы в отношении разницы между ценой исполнения (\$1,350,000) и полученными денежными средствами (\$1,000,000), которые увеличивают сумму обязательства.

6.3 Невозмещаемые первоначальные платежи

По условиям некоторых договоров при заключении договора или на близкую к этому дату покупатели вносят невозмещаемый первоначальный платеж в пользу компании. Примеры таких платежей включают вступительные взносы, предусмотренные в договорах о членстве в спортивно-оздоровительном клубе, плату за активацию в договорах, заключаемых с организациями телекоммуникационной отрасли, установочную плату в некоторых договорах на обслуживание и первоначальную комиссию в некоторых договорах поставки.

Компания должна проанализировать каждое соглашение, предусматривающее первоначальные платежи, чтобы определить, следует ли признавать выручку при получении платежа.

Задача заключается в том, чтобы определить, относится ли платеж к обещанному товару или услуге. Во многих случаях, даже если невозмещаемый первоначальный платеж относится к деятельности, которую компания должна осуществить на момент начала действия договора или в этот период для его выполнения, эта деятельность представляет собой выполнение административных задач и не обеспечивает передачу обещанного товара или услуги покупателю.

По получении первоначального платежа выручка признаваться не должна, даже если он является невозмещаемым, если платеж не связан с выполнением обязанности к исполнению (передаче обещанных товаров или услуг).

Пример 28

Компания «Быстрая доставка Ко» заключает с покупателем договор сроком на один год о предоставлении услуг курьерской и срочной доставки. Договоры «Быстрой доставки Ко» содержат стандартные условия, схожие для всех покупателей. Договор требует от покупателя внесения первоначального платежа в размере \$100 для его включения в системы и процессы «Быстрой доставки Ко». Платеж является невозмещаемым. Покупатель может продлевать договор каждый год без дополнительной оплаты.

Вопрос:

Как «Быстрая доставка Ко» должна учитывать полученный платеж в размере \$100?

Ответ:

Организационная деятельность «Быстрой доставки Ко» не связана с передачей товара или услуги покупателю и, следовательно, не приводит к возникновению обязанности к исполнению. «Быстрая доставка Ко» приходит к выводу о том, что возможность продления договора не предоставляет покупателю существенное право, которое он не получил бы, если бы не заключил этот договор. По существу, первоначальный платеж представляет собой предоплату за будущие услуги по обработке операций. Следовательно, «Быстрая доставка Ко» определяет цену операции с включением невозмещаемого первоначального платежа и признает выручку от услуг по обработке операций по мере их предоставления.

6.4 Уступка в цене

Уступки в цене - это корректировки суммы, уплачиваемой покупателем, которые обычно не предусматриваются условиями первоначального договора. Уступки в цене предоставляются по разным причинам. Например, продавец может принять платеж от покупателя в сумме меньше, чем предусмотрено по договору, чтобы стимулировать оплату покупателем предыдущих закупок и продолжение закупок в будущем. Уступки также иногда предоставляются в случае, когда у покупателя возникло некоторое недовольство товаром или услугой (за исключением случаев, покрываемых гарантией).

Руководство должно оценить вероятность предоставления уступок в цене покупателям при определении цены операции. Компания, которая предполагает предоставить уступку в цене или использует такую практику, должна уменьшать цену операции, чтобы отразить ту сумму возмещения, которую она должна получить после предоставления уступки.

Пример 29

Производитель, компания «Сладости навсегда Инк» заключает договор с покупателем-дистрибьютором 1 декабря 2015 г. «Сладости навсегда Инк» передает 10,000 единиц (коробок конфет) на момент начала действия договора по цене, указанной в договоре, в размере \$10 за продукт (общая сумма возмещения \$100,000).

Дистрибьютор должен оплатить товар после того, как он продаст продукцию сетям супермаркетов. Дистрибьютор обычно продает продукцию в течение 90 дней после ее получения. Контроль над продукцией переходит к дистрибьютору 1 декабря 2015 г.

В соответствии со своей прошлой практикой, текущей ситуацией на рынке и для поддержания отношений с дистрибьютором «Сладости навсегда Инк» намерена предоставить своему дистрибьютору уступку в цене, так как это позволит дистрибьютору предоставить скидку на продукцию и таким образом продвинуть ее по цепочке сбыта. Следовательно, возмещение в договоре представляет собой переменную величину.

Исторически «Сладости навсегда Инк» предоставляет уступку в цене на уровне около 20% от цены реализации этой продукции. Информация о текущей ситуации на рынке говорит о том, что 20%-е снижение в цене будет достаточным для продвижения продукции по цепочке сбыта. «Сладости навсегда Инк» не предоставляла уступки в цене, значительно превышающие 20%, в течение многих лет.

Вопрос:

Определите цену операции.

Ответ:

Используя метод ожидаемой стоимости, «Сладости навсегда Инк» определяет цену операции на уровне \$80,000 (\$80 x 1,000 продуктов). «Сладости навсегда Инк» исходит из допущения о высокой вероятности того, что при включении \$80,000 в цену операции значительного уменьшения совокупной суммы признанной выручки не произойдет.

6.5 Скидки за объем

Договоры с покупателями часто включают скидки за объем, которые предлагаются в качестве поощрения для стимулирования дополнительных покупок и сохранения лояльности покупателя. Скидки за объем обычно предусматривают приобретение покупателем определенного количества товаров или услуг, после чего цена на дополнительные товары и услуги снижается. Такие соглашения содержат переменное возмещение, так как общая сумма к уплате покупателем не известна на момент начала действия договора и зависит от объема товаров или услуг, который будет приобретен в конечном итоге.

Руководству необходимо оценить скидки за объем, которые по их предположению должен получить покупатель, исходя из опыта выполнения аналогичных договоров.

Руководство также должно учесть ограничение на переменное возмещение. Руководство должно включить, по меньшей мере, минимальную цену за единицу в расчетную цену операции на момент начала действия договора, если оно не может оценить общее количество единиц, которые оно предполагает продать. Включение минимальной цены за единицу выполняет функцию ограничения, так как существует высокая вероятность того, что значительного уменьшения совокупной суммы признанной выручки не произойдет.

Руководству необходимо будет уточнять свою оценку общего объема продаж на каждую отчетную дату до тех пор, пока неопределенность не будет разрешена.

Пример 30

1 января 2015 г. компания «Суперупаковка Лтд» заключает договор с покупателем на поставку Продукта X по цене \$10 за единицу. Договор предусматривает, что цена за единицу будет снижаться при увеличении объема продаж следующим образом:

Цена за единицу	Объем продаж
\$10	0 – 1,000,000 единиц
\$9	1,000,001 – 3,000,000 единиц
\$8.5	3,000,001 единиц и более

Объем определяется, исходя из продаж в течение календарного года.

«Суперупаковка Лтд» полагает, что общий объем продаж за год составит \$2.5 млн единиц, исходя из своего опыта выполнения аналогичных договоров и прогноза продаж покупателю.

Вопрос:

Как должна «Суперупаковка Лтд» определять цену операции и признавать выручку?

Ответ:

Цена операции составляет \$9.4 за единицу и рассчитывается следующим образом:

\$10 x 1,000,000 единиц	\$10,000,000
\$9 x 1,500,000 единиц	\$13,500,000
Итого возмещение	\$23,500,000
Средняя цена за единицу	\$9.4 [23,500,000/2,500,000 единиц]

«Суперупаковка Лтд» приходит к выводу о наличии высокой вероятности того, что значительного уменьшения признанной выручки (т.е. ниже \$9.4 за единицу) при разрешении неопределенности не произойдет. Следовательно, при продаже каждой единицы выручка признается по средней цене продажи в размере \$9.4 за единицу.

«Суперупаковка Лтд» будет признавать обязательство по договору в отношении денежных средств, полученных сверх цены операции в отношении первого миллиона единиц, проданных по цене \$10 за единицу (т.е. \$0.6 за единицу). Это обязательство начнет уменьшаться после того, как продажи превысят один миллион единиц и сумма в выставляемых счетах составит \$9 за единицу.

Переоценка рассчитанных скидок с объема

«Суперупаковка Лтд» продала 450,000 единиц химической продукции в течение первого квартала 2015 г. «Суперупаковка Лтд» уменьшает свою оценку общего объема продаж до двух миллионов контейнеров в конце квартала.

Вопрос:

Как «Суперупаковка Лтд» должна учитывать изменение оценки?

Ответ:

«Суперупаковка Лтд» должна уточнить свой расчет цены операции, чтобы отразить изменение в оценке. Уточненная цена операции составляет \$9.5 за единицу и рассчитывается следующим образом:

\$10 x 1,000,000 единиц	\$10,000,000
\$9 x 1,000,000 единиц	\$9,000,000
Итого возмещение	\$19,000,000
Средняя цена за единицу	\$9.5 [19,000,000/2,000,000 единиц]

«Суперупаковка Лтд» признает последующие продажи по \$9.5 за единицу и должна признать дополнительную выручку в размере \$45,000 в отношении единиц продукции, проданных в течение первого квартала (исходя из допущения о том, что обязанность к исполнению была выполнена). Выручка рассчитывается как изменение цены операции (\$0.1), умноженное на количество проданных единиц продукции (450,000). Кумулятивная корректировка отражает выручку, которую «Суперупаковка Лтд» признала бы в случае, если бы на момент начала действия

договора у нее была информация, которая имеется сейчас.

6.6 Гарантии

Компании часто предоставляют покупателям гарантию в связи с продажей товара или услуги. Она может представлять собой стандартную гарантию, гарантию производителя или расширенную гарантию. Гарантии могут предусматриваться в договоре или подразумеваться в результате обычной деловой практики или требований законодательства.

Некоторые гарантии выступают в качестве заверения о том, что соответствующий продукт будет функционировать в соответствии с ожиданиями и определенными спецификациями. Гарантия предназначена для того, чтобы защитить покупателя от имеющихся дефектов, и не предусматривает предоставление дополнительной услуги покупателю. Затраты, понесенные в связи с ремонтом или заменой продукта, представляют собой дополнительные затраты на предоставление первоначального товара или услуги. Такие гарантии учитываются в соответствии МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы», если у покупателя отсутствует возможность отдельного приобретения гарантии. Расчетные затраты учитываются как обязательство на момент передачи продукта компанией покупателю.

Другие гарантии предусматривают предоставление покупателю услуги в дополнение к заверению в надлежащем функционировании продукта. Услуга обеспечивает уровень защиты, покрывающий не только дефекты, которые имели место на момент продажи. Она может обеспечивать защиту от износа продукта в течение какого-либо периода времени после продажи или от определенных видов повреждений. Дополнительная услуга учитывается как отдельная обязанность к

исполнению в договоре.



6.7 Соглашения о продаже с выставлением счета и отложенной поставкой

Соглашение о продаже с выставлением счета и отложенной поставкой имеет место в случаях, когда компания выставляет покупателю счет за товары, готовые к отгрузке, а поставляет товары позднее.

В этих случаях компании должны определить факт передачи контроля покупателю, даже если покупатель физически не владеет товарами. Выручка признается на момент передачи контроля над товарами покупателю.

Покупатель получает контроль над продукцией по соглашению о продаже с выставлением счета и отложенной поставкой, когда выполняются все следующие критерии:

- a) причина заключения соглашения о продаже с выставлением счета и отложенной поставкой должна быть существенной (например, покупатель обратился с просьбой использовать такой вид соглашения, так как у него нет в наличии площадей для хранения товаров или в случае, если ранее заказанные товары еще пока не нужны согласно производственному графику покупателя);
- b) продукция должна быть отдельно идентифицирована как принадлежащая покупателю;
- c) продукция должна быть в настоящий момент готова к физической передаче покупателю; и
- d) у компании нет возможности использовать продукцию или передать ее другому покупателю.

Компания, которая передала контроль над товарами и выполнила критерии соглашения о продаже с выставлением счета и отложенной поставкой, для признания выручки должна рассмотреть вопрос о том, оказывает ли она услуги по хранению в дополнение к предоставлению товаров. Если да, то часть цены операции должна быть отнесена на каждую из отдельных обязанностей к исполнению (т.е. на товары и услуги по хранению).

Пример 31

В 2015 г. компания «Мой дом Ко» заключает договор о поставке 1,000 серебряных столовых наборов ножей Ритейлеру. В договоре содержатся определенные инструкции от Ритейлера в отношении того, когда и куда должны быть поставлены наборы. «Мой дом Ко» должна поставить наборы в январе 2016 г. на дату, указанную Ритейлером. Ритейлер ожидает, что у него будет достаточно полочного пространства на момент поставки.

На 31 декабря 2015 г. у компании «Мой дом Ко» имеются запасы в размере 1,200 серебряных столовых наборов ножей, включая 1,000, предназначенную для договора с Ритейлером. 1,000 наборов хранится вместе с другими 200 наборами ножей, которые все являются взаимозаменяемой продукцией, однако «Мой дом Ко» не намерена снижать уровень своих запасов ниже 1,000 наборов.

Вопрос:

Когда «Мой дом Ко» должна признать выручку в отношении 1,000 наборов, подлежащих поставке Ритейлеру?

Ответ:

«Мой дом Ко» не должна признавать выручку до тех пор, пока не будут выполнены критерии соглашения о продаже с выставлением счета и отложенной поставкой или она не будет физически владеть товаром и будут выполнены все критерии, относящиеся к передаче контроля. Хотя причина заключения соглашения о продаже с выставлением счета и отложенной поставкой является существенной (отсутствие полочного пространства), другие критерии не выполняются, так как наборы, произведенные для Ритейлера, не отделены от других наборов.

6.8 Консигнационные соглашения

Некоторые компании поставляют товары дистрибьютору, однако сохраняют контроль над товарами до наступления заранее определенного события. Такие поставки известны как консигнационные соглашения. Выручка не признается в момент поставки продукта, если продукт остается на консигнации.

Признаки консигнационного характера соглашения включают в том числе следующие:

- (a) продукция контролируется компанией до наступления определенного события, например, продажи продукции покупателю дилера или до истечения определенного периода времени;
- (b) компания имеет возможность требовать возврата продукции или передачи продукции третьей стороне (например, другому дилеру); и
- (c) у дилера отсутствует безусловное обязательство в отношении оплаты продукции (но при этом он может быть обязан внести задаток).

6.9 Лицензии

Лицензии обычно используются в следующих отраслях:

- Технологии - программное обеспечение и патенты;
- Индустрия развлечений и СМИ - кинофильмы, музыка и авторские права;
- Фармацевтика и медико-биологические науки - рецептуры лекарственных средств, патенты и торговые марки;
- Розничная торговля и потребительские товары - торговые наименования и франшизы.

Лицензии имеют разные формы и могут быть срочными или бессрочными, а также эксклюзивными или неэксклюзивными. Возмещение, получаемое за лицензии, также может варьироваться значительным образом: от постоянных до переменных платежей и от первоначального (или единовременного) платежа до взносов в течение периода времени.

Руководство должно оценивать каждое соглашение, предусматривающее продажу лицензий вместе с другими товарами или услугами, чтобы определить, является ли лицензия отдельной обязанностью к исполнению.

Признание выручки по соглашениям с отличимой лицензией может быть различным в зависимости от характера лицензии. В стандарте по признанию выручки выделяются следующие виды отличимых лицензий.

а) **Право доступа** к интеллектуальной собственности компании в том виде, в котором она существует на протяжении срока лицензии, является обязанностью к исполнению, выполняемой в течение периода времени, а следовательно, выручка признается в течение времени с момента начала лицензионного периода.

Лицензия - это обещание предоставить право доступа к интеллектуальной собственности компании при условии соблюдения всех следующих критериев:

- договор требует или покупатель обоснованно ожидает от компании осуществления деятельности, которая значительным образом влияет на интеллектуальную собственность;
- покупатель напрямую подвергается любому положительному или отрицательному влиянию этой деятельности;
- такая деятельность не приводит к передаче товара или услуги покупателю.

б) **Право использования** интеллектуальной собственности компании в том виде, в котором она существует на определенный момент времени, когда предоставляется лицензия, является обязанностью к исполнению, выполняемой на определенный момент времени, когда покупатель может впервые использовать лицензию.

с) Лицензия на интеллектуальную собственность с выплатой **роялти, основанных на продаже или использовании**. Выручка признается на момент выполнения обязанности к исполнению или осуществления продажи или использования в зависимости от того, какое событие произойдет позднее.

Пример 32 – право доступа

Компания «Манга Ко» является создателем нового юмористического журнала о животных-супергероях. Она предоставляет двухгодичную лицензию компании «Игрушка для всех Инт» на использование образов героев для производства и продажи игрушек. «Игрушка для всех Инт» должна использовать последние образы героев из юмористического журнала. По данному соглашению других товаров или услуг компании «Игрушка для всех Инт» не предоставляется. При заключении лицензионного соглашения «Игрушка для всех Инт» обоснованно ожидает, что «Манга Ко» продолжит выпускать журнал, развивать образы героев и проводить маркетинг для популяризации героев среди населения.

Вопрос:

Как должна «Манга Ко» учитывать выручку по данному соглашению?

Ответ:

Лицензия обеспечивает доступ к интеллектуальной собственности «Манга Ко», и, следовательно, «Манга Ко» будет признавать выручку в течение периода времени. Продолжение компанией «Манга Ко» выпуска и маркетинга журнала, а также развития образов героев свидетельствует о том, что «Манга Ко» будет осуществлять деятельность, которая оказывает значительное влияние на интеллектуальную собственность (образы супергероев). Компания «Игрушка для всех Инт» непосредственно подвергается положительному или отрицательному воздействию деятельности «Манга Ко», так как «Игрушка для всех Инт» должна использовать последние образы, которые могут более или менее положительно восприниматься обществом в результате деятельности «Манга Ко». Эта деятельность (развитие и продвижение образов героев) не является отдельной обязанностью к исполнению, так как она не обеспечивает передачу товара или услуги компании «Игрушка для всех Инт» отдельно от лицензии.

Пример 33 – право использования

Компания «Софтвр Ко» предоставляет покупателю лицензию на программное обеспечение с фиксированным сроком. Условия соглашения позволяют покупателю скачать программное обеспечение, используя уникальный цифровой код, предоставляемый компанией «Софтвр Ко». Покупатель может использовать программное обеспечение на своем собственном сервере. Покупатель также приобретает услуги по клиентскому обслуживанию после заключения договора вместе с лицензией на программное обеспечение. Выполнение другой деятельности, кроме клиентского обслуживания после заключения договора, от компании «Софтвр Ко» не ожидается. Лицензия и услуги по клиентскому обслуживанию после заключения договора являются отличимыми, так как покупатель может получать выгоду от лицензии отдельно, и лицензия может быть отделена от услуг по клиентскому обслуживанию после заключения договора.

Вопрос:

Как должна компания «Софтвр Ко» учитывать выручку по данному соглашению?

Ответ:

Лицензия предоставляет право на использование интеллектуальной собственности

(программного обеспечения). «Софтвер Ко» будет признавать выручку в момент, когда покупатель сможет использовать лицензию и получать от этого выгоду (когда «Софтвер Ко» предоставит цифровой код и начнется срок действия лицензии). Не ожидается, что «Софтвер Ко» будет выполнять какую-либо деятельность, влияющую на программное обеспечение. Услуги по клиентскому обслуживанию после заключения договора являются отдельной обязанностью к исполнению по данному соглашению.

Пример 34 – роялти, привязанные к объему продаж

Кинопрокатная компания предоставляет лицензию на «Самый смешной фильм» покупателю «Кино навсегда Инт». «Кино навсегда Инт», оператор кинотеатров, имеет право на показ «Самого смешного фильма» в своих кинотеатрах в течение шести недель. В обмен на предоставление лицензии кинопрокатная компания получит часть выручки от продаж билетов «Кино навсегда Инт» на «Самый смешной фильм» (т.е. переменное возмещение в форме роялти, основанного на продажах).

Вопрос:

Как должна кинопрокатная компания учитывать выручку по данному соглашению?

Ответ

Кинопрокатная компания признает выручку по мере того, как и когда будут проданы билеты. Это объясняется тем, что возмещение за эту лицензию на интеллектуальную собственность представляет собой роялти, основанное на продажах.

МСФО (IAS) 2

Запасы

План сессии

1. Введение	0802
2. Определение	0802
3. Оценка запасов	0803
3.1 Себестоимость запасов	
3.2 Затраты на приобретение (costs of purchase)	
3.3 Затраты на переработку (costs of conversion)	
3.4 Прочие затраты	
3.5 Что не включается в себестоимость запасов	
3.6 Чистая цена реализации	
4. Методы расчёта себестоимости запасов	0806
5. Признание в качестве расхода, капитализация	0808
6. Раскрытие информации в примечаниях	0808

1. Введение

МСФО (IAS) 2 «Запасы» устанавливает порядок:

- отражения запасов в бухгалтерской отчетности в качестве актива;
- расчёта себестоимости запасов.

МСФО (IAS) 2 регулирует учёт операций по:

- приобретению сырья и материалов для дальнейшей обработки;
- оценке себестоимости полуфабрикатов и готовой продукции;
- оценке себестоимости незавершённого производства, включающего стоимость израсходованного сырья и материалов;
- приобретению товаров и определению их себестоимости при продаже (включая такие специфические товары, как автомобили, дома, земельные участки).

Положения МСФО (IAS) 2 не применяются:

- к оценке финансовых активов (акций, облигаций, векселей и иных финансовых инструментов, учет которых регулирует МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации» и МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»);
- к оценке биологических активов, относящиеся к сельскохозяйственной деятельности, и сельскохозяйственная продукция в момент ее сбора (см. МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»);
- к оценке запасов, которыми владеют производители сельскохозяйственной продукции и продукции лесного хозяйства, сельскохозяйственной продукции после её сбора, а также полезных ископаемых и продуктов переработки полезных ископаемых, при условии, что они оцениваются по возможной чистой цене реализации в соответствии с принятой отраслевой практикой (этот вопрос регулируется МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»); когда такие запасы оцениваются по возможной чистой цене реализации, изменения в этой стоимости признаются в отчёте о прибылях и убытках в том периоде, в котором они произошли;
- к оценке товаров брокерами и трейдерами (запасы, которыми владеют брокеры и трейдеры, оцениваются по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу; изменения в справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, признаются в отчёте о прибылях и убытках в том периоде, в котором они произошли).

2. Определение

Запасы (*inventories*) – это активы:

- предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности (готовая продукция, товары для перепродажи);
- находящиеся в процессе создания для последующей продажи (незавершенное производство);
- в форме сырья или материалов, предназначенные для использования в производственном процессе или при предоставлении услуг.

3. Оценка запасов

В бухгалтерской отчётности запасы в обязательном порядке должны оцениваться **по наименьшей из двух величин:**

- себестоимости;
- возможной чистой цены реализации.

3.1 Себестоимость запасов

Себестоимость запасов складывается из:

- затрат на приобретение;
- затрат на переработку (обработку);
- прочих затрат.

3.2 Затраты на приобретение (costs of purchase)

В затраты на приобретение включаются:

- **цена, уплаченная поставщикам**

Если компания приобретает сырье и материалы на условиях отсрочки, которые содержат элементы финансирования, то стоимость покупки отражается в размере справедливой (дисконтированной) величины. Разница между справедливой стоимостью (ценой покупки на условиях обычного торгового кредита) и суммой покупки по договору с поставщиком, признаётся как расход по процентам на протяжении периода финансирования;

Пример 1.

Компания 1 октября 2013 года покупает товар А по цене \$100 на условиях отсрочки платежа на год, тогда как обычно данный товар продают по цене \$90 и отсрочкой платежа на два месяца. В данной ситуации отсрочка отличается от обычных условий и содержит признаки договора финансирования (кредитования). Справедливая стоимость покупки (дисконтированная) равна \$90. Приобретение товара отражается:

Дт Запасы \$90

Кт Расчёты с поставщиками \$90

Фактический срок кредита с 1 декабря 2013 года по 1 октября 2014 года, так как первые два месяца являются обычными условиями отсрочки. Поэтому разница между справедливой стоимостью (\$90) и стоимостью товара по договору (\$100) признается в качестве расходов на уплату процентов по кредиту на протяжении срока кредитования (и увеличивая задолженность перед поставщиком). Таким образом, к моменту оплаты задолженности (через год) задолженность перед поставщиком составит \$100.

- **импортные пошлины и другие налоги** (кроме возмещаемых в соответствии с налоговым законодательством);
- **расходы на транспортировку, обработку и другие расходы** (непосредственно связанные с приобретением запасов).

Торговые скидки, возвраты платежей и прочие аналогичные статьи вычитаются при определении затрат на закупку.

3.3 Затраты на переработку (costs of conversion)

В себестоимость запасов включаются также затраты, непосредственно связанные с процессом производства, например, такие как:

- **прямые затраты** (например, на оплату труда);
- **постоянные накладные производственные расходы**, распределение которых на себестоимость единицы выпущенной продукции производится исходя из производственных мощностей компании при работе в нормальных условиях.

Постоянные накладные производственные расходы (*fixed production overheads*)

– это косвенные производственные расходы, которые остаются относительно неизменными независимо от объёма производства, такие как амортизация и обслуживание зданий и оборудования, а также административно-управленческие расходы.

- **переменные накладные производственные расходы**, которые относятся на каждую единицу продукции на основе фактического использования производственных мощностей (то есть на фактический выпуск).

Переменные накладные производственные расходы (*variable production overheads*)

– это косвенные производственные расходы, которые находятся в прямой или почти в прямой зависимости от изменения объема производства, такие как косвенные затраты на приобретение сырья (вспомогательные материалы и т.д.) и косвенные затраты на оплату труда.

3.4 Прочие затраты

Прочие затраты включаются в себестоимость запасов только в той степени, в которой они связаны с доведением их до текущего местоположения и состояния (например, затраты по разработке продуктов для конкретного клиента).

МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам» устанавливает определенные условия, при которых в себестоимость запасов включаются затраты по займам.

3.5 Что не включается в себестоимость запасов

В себестоимость запасов **не включаются**:

- сверхнормативные потери сырья, затраченного труда или прочих производственных затрат;
- затраты на хранение, если только они не являются необходимыми для процесса производства (например, время сушки древесины или время выдержки коньячных спиртов);
- административные накладные расходы;
- расходы на сбыт.

Такие затраты включаются в состав текущих расходов.

3.6 Чистая цена реализации

Иногда компания вынуждена продавать запасы по цене ниже их себестоимости.

Это может произойти в результате:

- механических повреждений запасов;
- морального устаревания запасов;
- падения цен на рынке;
- увеличение расходов на доведение до состояния конечного продукта или увеличения расходов на сбыт (например, введение специальной дорогостоящей сертификации для продажи товара приведёт к резкому росту стоимости транспортных расходов для вывоза товара из мест хранения и убыточности продаж).

Следуя принципу осмотрительности, активы не должны учитываться выше сумм, получение которых ожидается от их продажи или использования, и поэтому запасы могут уцениваться ниже их себестоимости, когда она превышает чистую цену реализации.

Возможная чистая цена реализации (*net realisable value*) – это предполагаемая цена продажи запасов при обычном ведении дел за вычетом возможных затрат на реализацию.

При расчёте возможной чистой цены реализации учитываются:

- действующие на момент расчёта рыночные цены;
- колебания цен или затрат, непосредственно относящихся к событиям, происходящим после окончания периода, в той степени, в какой такие события подтверждают условия, существовавшие на конец периода.

Сравнение себестоимости и возможной чистой цены реализации необходимо проводить по позиционно:

Вид запасов	Себестоимость	Возможная чистая цена реализации	Стоимость, по которой запасы отражаются в отчётности
А	10	10	10
Б	12	15	12
В	15	11	11
Итого	37	36	33

Запасы, относящиеся к одному и тому же ассортименту изделий, которые имеют одно и то же предназначение или конечное использование, произведены и продаваемы в одной географической области и которые не могут быть оценены отдельно от других статей этого ассортимента, могут оцениваться в совокупности.

Стандарт запрещает сравнение себестоимости и возможной чистой цены реализации на основе классификации запасов, например, в целом по готовой продукции или по всем запасам в конкретной отрасли или географическом сегменте.

Исключение. Обесценение сырья и других материалов в запасах не отражается, если изготовленная из них готовая продукция предположительно будет продана по себестоимости или выше. Но если снижение цены сырья указывает на то, что себестоимость готовой продукции превышает возможную чистую цену реализации, то сырьё списывается до величины возможной чистой цены реализации. При таких условиях затраты на замену сырья могут оказаться наилучшей оценкой его возможной чистой цены реализации.

Последующие периоды

Оценка возможной чистой цены реализации в конце каждого периода пересматривается. Если перестали существовать обстоятельства, которые ранее вызвали необходимость уценки запасов ниже себестоимости, а запасы ещё не израсходованы, то такие запасы могут быть дооценены в пределах суммы уценки. Но дооценка выше себестоимости в любом случае невозможна.

4. Методы расчёта себестоимости запасов

Стандарт разрешает использовать различные методы определения себестоимости запасов, если результаты их применения приближённо выражают значение себестоимости.

Для определения себестоимости запасов применяются следующие методы.

Для взаимозаменяемых единиц запасов, к которым относится большинство видов сырья, материалов и готовой продукции, должны применяться следующие методы:

- **метод ФИФО (первое поступление – первый отпуск).** Данный метод предполагает, что запасы, закупленные или произведенные первыми, будут проданы первыми и, соответственно, запасы, остающиеся на конец периода, были приобретены или произведены позднее, чем проданные;
- **метод средневзвешенной стоимости.** В соответствии с данным методом стоимость каждой статьи определяется по средневзвешенной стоимости запасов на начало периода и стоимости запасов, купленных или произведенных в течение периода. Среднее значение может рассчитываться на периодической основе (метод простой средневзвешенной) или по получении каждой дополнительной партии (метод скользящей средневзвешенной).

Использование метода **ЛИФО** (последнее поступление – первый отпуск) **запрещено** международными стандартами финансовой отчётности.

Для специфических запасов:

- **метод специфической идентификации индивидуальных затрат.** Данный метод должен использоваться для определения себестоимости специфических запасов, не являющихся взаимозаменяемыми (автомобили, ювелирные изделия, дорогостоящие меховые изделия и т.д.), а также товаров или услуг, произведённых и предназначенных для специальных проектов.

Для всех запасов, сходных по характеру и использованию, компанией должны применяться одинаковые методы оценки. Для запасов различного характера разрешается использование различных методов оценки.

Пример 2.

На начало декабря остатков сырья не было. В течение периода сделаны закупки:

5 декабря 100 кг по \$2.00 за кг

12 декабря 210 кг по \$2.10 за кг

20 декабря 50 кг по \$2.20 за кг

24 декабря 30 кг по \$2.30 за кг

На 31 декабря на складе остатки сырья составили 105 кг.

Задание.

Необходимо найти стоимость запасов, если учётная политика компании предусматривает:

а) метод ФИФО;

б) метод средневзвешенной стоимости.

Решение.

А. В соответствии с методом ФИФО запасы, приобретенные ранее, ранее и расходуются. Соответственно, в остатке остаются запасы, приобретенные позднее. Остатки 105 кг складываются из самого позднего поступления (30 кг), предпоследнего поступления (50 кг) и частично из партии, поступившей 12 декабря (25 кг (105 – 30 – 50)). Рассчитаем их стоимость исходя из цены поступления каждой партии:

12 декабря 25 кг по \$2.10 за кг = \$52.50

20 декабря 50 кг по \$2.20 за кг = \$110.00

24 декабря 30 кг по \$2.30 за кг = \$69.00

Итого: \$231.50 составляют остатки запасов по методу ФИФО.

Б. При использовании метода средневзвешенной стоимости первоначально следует рассчитать средневзвешенную стоимость единицы запасов за период, которая рассчитывается по формуле:

Стоимость запасов на начало периода + Стоимость запасов, приобретённых за период

Количество запасов на начало периода + Количество запасов, приобретённых за период

Общая стоимость закупок:

5 декабря	100 кг по \$2.00 за кг	\$200
12 декабря	210 кг по \$2.10 за кг	\$441
20 декабря	50 кг по \$2.20 за кг	\$110
24 декабря	30 кг по \$2.30 за кг	\$69
Итого	390 кг	\$820

Средневзвешенная стоимость составит \$2.10 (820 / 390) за 1 кг. Остатки запасов в 105 кг по средневзвешенной стоимости составят \$220.50 (105 x 2.10).

5. Признание в качестве расхода, капитализация

После продажи запасов сумма, по которой они учитывались, в обязательном порядке должна быть признана в качестве расхода в том периоде, в котором признаётся соответствующая выручка.

Убыток от обесценения и потери запасов должны признаваться в качестве расхода в том периоде, в котором они произошли.

Некоторые запасы могут относиться на счета других активов (например, материалы, использованные при создании основного средства, включаются в стоимость основного средства и в расходы посредством начисления амортизации в течение срока полезной службы основного средства).

6. Раскрытие информации в примечаниях

В финансовой отчётности в обязательном порядке отчитывающаяся компания должна раскрывать следующую информацию:

- учётную политику, принятую для оценки запасов, в том числе использованный метод расчёта их себестоимости;

Пример 3.

Примечания к консолидированной финансовой отчётности

Материально-производственные запасы (сырье, материалы, товары, готовая продукция) принимаются к бухгалтерскому учёту по фактической себестоимости.

Оценка выбывающих материально-производственных запасов производится по методу средневзвешенной стоимости.

- общую балансовую стоимость запасов и балансовую стоимость запасов по видам, используемым данной компанией. Как правило, запасы делятся на следующие виды: товары, сырье, материалы, незавершенное производство и готовая продукция. Запасы поставщика услуг могут учитываться как незавершенное производство.

Пример 4.

Состав запасов	По состоянию на 31 декабря	
	2013 г.	2012 г.
Сырье и материалы	221	177
Незавершённое производство	117	103
Готовая продукция и товары	<u>452</u>	<u>234</u>
Итого запасы	790	514

Компания вправе представить запасы в иной классификации, если это поможет пользователю финансовой отчётности получить более точное представление о результатах её деятельности.

Пример 5.**Примечания к консолидированной финансовой отчётности**

Запасы	По состоянию на 31 декабря	
	2013 г.	2012 г.
Нефть и нефтепродукты	210	179
Материалы для добычи и бурения	147	113
Материалы для нефтепереработки	25	43
Прочие товары, сырье и материалы	<u>109</u>	<u>97</u>
Итого запасы	491	432

- балансовую стоимость запасов, учтённых по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу;
- сумму запасов, признанных в качестве расходов в течение периода (данные о себестоимости продаж);
- сумму убытка от обесценения запасов, признанную в качестве расхода в отчётном периоде.

Некоторые компании используют такой формат для отчёта о прибылях и убытках, который приводит к раскрытию других величин вместо себестоимости запасов, признаваемой в качестве расхода в течение периода. Согласно этому формату организация представляет анализ расходов, используя классификацию, основанную на характере расходов. В этом случае организация раскрывает затраты, признаваемые в качестве расхода для сырья и расходных материалов, заработной платы и других затрат вместе с величиной чистого изменения запасов за период.

Пример 6.**Примечания к консолидированной финансовой отчётности**

Запасы	По состоянию на 31 декабря	
	2013 г.	2012 г.
Группы материально-производственных запасов		
Кабель	83	108
Топливо	101	115
Запасные части	234	190
Строительные материалы	23	3
Инвентарь и хозяйственные принадлежности	54	22
Прочие запасы	69	86
Резерв под снижение стоимости запасов	<u>(12)</u>	<u>0</u>
Итого	552	524

Материально-производственные запасы, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, отражены в отчёте о финансовом положении на конец отчётного периода за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей. Образованный в 2013 году резерв в сумме \$12 отнесён на операционные расходы. В 2012 году резерв не создавался.

- сумму восстановления убытка от обесценения запасов, которая признаётся в качестве снижения суммы запасов, признанного расходом в соответствующем периоде; а также обстоятельства или события, которые привели к восстановлению убытка от обесценения запасов;
- балансовую стоимость запасов, заложенных в качестве обеспечения обязательств.

МСФО 10

События после окончания отчётного периода

План сессии

1.	Определения	0902
2.	Корректирующие события после окончания отчётного периода.....	0902
3.	Некорректирующие события после окончания отчётного периода	0903
4.	Допущение о непрерывности деятельности.....	0904
5.	Раскрытие информации в примечаниях	0905

Введение

Финансовая отчётность составляется за определённый промежуток времени – за отчётный период. Однако между датой окончания отчётного периода и датой утверждения подготовленной финансовой отчётности существует достаточно значительный временной промежуток, в котором могут происходить события, существенно влияющие на деятельность отчитывающейся компании. Такие события могут оказывать влияние на управленческие решения, принимаемые пользователями финансовой отчётности, поэтому необходимо это учитывать в процессе составления финансовой отчётности.

1. Определения

События после окончания отчётного периода (*events after the balance sheet date*) – это события как положительно, так и отрицательно влияющие на финансовое положение отчитывающейся организации, которые произошли между отчетной датой и датой утверждения финансовой отчётности к выпуску.

Корректирующие события после окончания отчётного периода (*adjusting events after the balance sheet date*) – это события, связанные с фактами, существовавшими на отчётную дату.

Некорректирующие события после окончания отчётного периода (*non-adjusting events after the balance sheet date*) – это события, связанные с фактами, происшедшими после отчётной даты.

2. Корректирующие события после окончания отчётного периода

События после отчётного периода являются корректирующими, если они связаны с фактами, возникшими до окончания отчётного периода, то есть уточняют, отменяют или определяют более точно размер финансовых последствий таких событий.

Примеры корректирующих событий

- В конце отчётного года к отчитывающейся компании был подан крупный судебный иск, однако вероятность судебного решения не могла быть точно определена. В отчётности был создан резерв на возможные выплаты по решению суда. В начале года, следующего за отчётным, состоялось заседание суда, и судебное решение вступило в силу. Таким образом, в результате этого события величина резерва может быть уточнена.
- Задолженность покупателя X за отчётный период признана сомнительным долгом в связи с просрочкой оплаты более, чем на два месяца. В отчётности создан резерв на невозврат данного долга в размере 80% от его общей суммы. В начале года, следующего за отчётным, стало известно о банкротстве покупателя, сумма резерва была увеличена до 100%.

Комментарий. Отчитывающаяся компания обязана учитывать **в статьях** отчёта о финансовом положении **существенные** последствия корректирующих событий, которые стали известны в промежуток времени между отчетной датой и датой

утверждения финансовой отчётности к выпуску, например, путем уточнения или создания соответствующего резерва.

3. Некорректирующие события после окончания отчётного периода

Если события, ставшие известными в промежуток времени между отчётной датой и датой утверждения отчётности к выпуску, не связаны с событиями до окончания отчётного периода, то такие события являются некорректирующими.

В статьях отчёта о финансовом положении ЗАПРЕЩЕНО отражать последствия некорректирующих событий. Если последствия таких событий являются существенными, то они должны быть раскрыты в Примечаниях к финансовой отчётности.

Примеры некорректирующих событий

- объявление о выплате дивидендов после отчётной даты (так как на отчётную дату не существовало никаких обязательств по выплате дивидендов); сведения о дивидендах могут быть раскрыты в Примечаниях к финансовой отчётности;
- подача судебного иска, причиной которого явилось событие, произошедшее уже после отчётной даты;
- приобретение или продажа крупной дочерней компании, даже если данная продажа планировалась до отчётной даты;
- утрата значительной части производственных мощностей, например, в результате стихийного бедствия, произошедшего после отчётной даты;
- принятие решения о реструктуризации компании;

Пример 1.

Примечания к консолидированной финансовой отчётности (фрагмент) ОАО «Колэнерго» за год, закончившийся 31 декабря 2007 года (в млн. руб.)

Примечание 25. События после отчётного периода

30 марта 2008 года общим собранием акционеров ОАО «Колэнерго» принято решение о реорганизации ОАО «Колэнерго» путем выделения из его состава пяти юридических лиц, перечисленных ниже, которым по разделительному балансу перейдёт соответствующее имущество:

- ОАО «Кольская генерирующая компания – имущество гидрогенерирующих мощностей;
- ОАО «Мурманская ТЭЦ» – имущество Мурманской ТЭЦ;
- ОАО «Апатитская ТЭЦ» – имущество Апатитской ТЭЦ;
- ОАО «Кольские магистральные сети» – имущество электросетевого комплекса, относящееся к единой национальной (общероссийской) электрической сети;
- ОАО «Кольская энергосбытовая компания» – имущество энергосбытового хозяйства.

В составе имущества ОАО «Колэнерго» останутся распределительные электрические сети и оборудование, не относящиеся к единой национальной (общероссийской) электрической сети.

Акции создаваемых обществ будут распределяться среди акционеров ОАО «Колэнерго»

пропорционально количеству имеющихся у них акций ОАО «Колэнерго».

Планируемая дата регистрации выделяемых обществ – 1 октября 2008 года.

- сделки со значительным пакетом обыкновенных акций или опционами на акции, произошедшие после отчётной даты (более подробно требования к раскрытию информации о таких сделках приведены в МСФО (IAS) 33 «Прибыль на акцию»);

Пример 2.

Консолидированная финансовая отчётность ГК «Норильский никель» за 2007 год

Примечание 51. События после отчётного периода

В течение 2007 года компании, представляющие интересы группы, объявили о приобретении следующих пакетов акций:

- 44.9% и 5.6% обыкновенных акций компании ОАО «Лензолото», принадлежащих государству и администрации Иркутской области соответственно, были приобретены в ходе аукционов за \$173 млн;
- 38% обыкновенных акций компании ОАО «Рудник им. Матросова», принадлежавших государству, были приобретены в ходе аукциона за \$34.5 млн.

6 апреля 2007 года было юридически оформлено приобретение и завершена консолидация вышеуказанных пакетов акций в группу, в результате чего 50.5% уставного капитала ОАО «Лензолото» и 38% уставного капитала ОАО «Рудник им. Матросова» были переданы в собственность ЗАО «Полюс», дочернего предприятия группы.

19 мая 2007 года группа дополнительно приобрела у физических лиц 5.2% обыкновенных и 2.2% привилегированных акций ОАО «Рудник им. Матросова» за \$1.5 млн.

- существенные колебания курсов иностранных валют, произошедшие после отчётной даты, оказывающие влияние на деятельность отчитывающейся компании.

4. Допущение о непрерывности деятельности

Основываясь на допущении о непрерывности деятельности, компания не должна составлять финансовую отчётность, если после отчётной даты руководство делает заявление о резком некомпенсируемом ухудшении финансовых результатов деятельности компании, о намерении ликвидировать компанию или прекратить торговые операции либо о том, что оно не имеет реалистичной альтернативы таким действиям.

С того момента, когда допущение о непрерывности деятельности более не является приемлемым, компания в соответствии с МСФО (IAS) 10 не может просто осуществлять корректировку показателей, отраженных исходя из первоначального порядка учёта, а должна принципиально изменить сам порядок учёта.

5. Раскрытие информации в примечаниях

Компания должна раскрыть следующую информацию:

- дату утверждения финансовой отчётности к выпуску и наименование органа управления, утвердившего финансовую отчётность к выпуску;
- наличие права собственников или иных лиц вносить в финансовую отчётность корректировки после даты её утверждения к выпуску.

Уточнение уже раскрытой в составленной финансовой отчётности информации необходимо в следующих случаях:

- получение новой информации об уже раскрытых фактах;
- подтверждение или опровержение уже раскрытых фактов.

Также необходимо удовлетворить требования МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» в отношении раскрытия событий после отчётного периода, ставящих под сомнение непрерывность деятельности отчитывающейся компании. К ним относятся указания в Примечаниях к финансовой отчётности на тот факт, что:

- финансовая отчётность не составляется исходя из допущения непрерывности деятельности;
- возникшие после отчётного периода события вызывают существенную неопределенность относительно продолжения деятельности отчитывающейся компании в будущем.

Если некорректирующие события носят существенный характер, то есть могут повлиять на экономические решения пользователей, то для каждой категории некорректирующих событий в финансовой отчётности должна быть раскрыта следующая информация:

- характер события;
- финансовая оценка последствий события или указание на невозможность такой оценки.

Пример 3.

Примечания к консолидированной финансовой отчётности (фрагмент) ОАО «Колэнерго» за год, закончившийся 31 декабря 2007 года (в млн. руб.)

В настоящий момент руководство Общества проводит совместную работу с ФСТ и РСТ в отношении установления тарифов на тепло- и электроэнергию для компаний, которые будут образованы в результате реструктуризации. На данный момент не представляется возможным оценить потенциальное влияние установленных тарифов на стоимость активов и обязательств этих компаний.

МСФО (IAS) 16

Основные средства

План сессии

1. Введение.....	1002
2. Определения.....	1003
3. Критерии признания	1004
4. Первоначальная оценка	1004
4.1 Элементы первоначальной стоимости	
4.2 Отсрочка платежа	
4.3 Капитализация затрат по займам	
4.4 Обмен основными средствами	
4.5 Государственные субсидии	
4.6 Основные средства, полученные по договору финансовой аренды	
4.7 Резервы	
5. Последующие затраты.....	1009
6. Последующая оценка.....	1009
6.1 Модель учёта по первоначальной стоимости	
6.2 Модель учёта по переоценённой стоимости	
7. Особенности амортизации	1013
8. Возмещаемость балансовой стоимости – убытки от обесценения.....	1015
9. Прекращение признания основных средств	1016
10. Раскрытие информации	1017

1. Введение

МСФО (IAS) 16 «Основные средства» определяет принципы учёта основных средств.

МСФО (IAS) 16 «Основные средства» должен применяться для учета основных средств, за исключением случаев, когда другой стандарт определяет или разрешает иной порядок бухгалтерского учета.

МСФО (IAS) 16 «Основные средства» не применяется к:

(а) основным средствам, классифицируемым как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»;

(б) биологическим активам, связанным с сельскохозяйственной деятельностью (см. МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»). Однако плодовые деревья учитываются в соответствии с МСФО (IAS) 16 (сельскохозяйственная продукция, полученная от этих плодовых деревьев, учитывается в соответствии с МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»);

(с) признанию и оценке активов, связанных с разведкой и оценкой (см. МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых»);

(д) правам пользования недрами и запасами полезных ископаемых, таких как нефть, природный газ и аналогичные невозобновляемые ресурсы.

Наряду с применением **МСФО (IAS) 16 «Основные средства»** при учёте основных средств необходимо принимать во внимание и требования многих других стандартов, а именно:

- МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчётности»
- МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам»
- МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»
- МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы»
- МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная собственность»
- МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»
- МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса»
- МСФО (IFRS) 5 «Необоротные активы, предназначенные для продажи, и прекращённая деятельность»
- МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка минеральных ресурсов».

2. Определения

Основные средства (*fixed assets or property, plant, and equipment*) – это материальные активы, которые:

- используются компанией для производства или поставки товаров, оказания услуг, для сдачи в аренду или для административных целей;
- предполагается использовать в течение более одного периода;

Балансовая стоимость (*carrying amount*) – сумма, по которой актив признаётся в отчёте о финансовом положении, за вычетом накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения.

Первоначальная стоимость/себестоимость (*cost*) – это сумма уплаченных денежных средств или эквивалентов денежных средств либо справедливая стоимость другого возмещения, переданного за актив, на момент его приобретения или сооружения.

Амортизируемая стоимость (*depreciable amount*) – себестоимость актива или сумма, отражённая в отчётности вместо себестоимости, за вычетом ликвидационной стоимости.

Амортизация (*depreciation*) – это систематическое уменьшение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезной службы.

Стоимость с точки зрения компании (*entity-specific value*) – приведённая (дисконтированная) стоимость денежных потоков, которые, как ожидается, будут получены от использования актива, от его реализации по окончании срока полезной службы или которые, как ожидается, будут понесены для погашения обязательства по активу.

Справедливая стоимость (*fair value*) – цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при погашении обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки (см. МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»).

Убыток от обесценения (*impairment loss*) – это сумма, на которую балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую стоимость.

Возмещаемая стоимость (*recoverable amount*) – наибольшая из справедливой стоимости актива за вычетом затрат на продажу или его ценности использования.

Ликвидационная стоимость (*residual value*) – оценка величины, которая могла бы быть получена в настоящее время от реализации актива за вычетом затрат на продажу в предположении, что его состояние таково, как если бы он уже отработал весь срок своей полезной службы.

Срок полезной службы (*useful life*):

- ожидаемый период использования актива; или
- количество изделий или аналогичных единиц, которое предполагается произвести с использованием актива.

3. Критерии признания

Основное средство признаётся, когда одновременно выполняются следующие критерии:

1. Соответствие определению.
2. Существует высокая вероятность получения компанией будущих экономических выгод от использования данного основного средства.
3. Себестоимость основного средства может быть надёжно оценена.

4. Первоначальная оценка

Объект основных средств, который может быть признан в качестве актива, должен быть оценён по себестоимости.

Себестоимость основного средства должна включать в себя сумму, уплаченную непосредственно за сам объект, с учётом всех других затрат, которые необходимо было понести, для того чтобы подготовить приобретённый актив к использованию.

4.1 Элементы первоначальной стоимости

- Покупная цена, в том числе импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку (за вычетом торговых скидок)
- Прямые затраты по доставке актива к месту назначения и приведению его в рабочее состояние, например:
 - затраты на вознаграждения работникам (в соответствии с МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»), непосредственно связанные с созданием или приобретением основного средства;
 - затраты на подготовку площадки;
 - первичные затраты на доставку и разгрузку;
 - затраты на монтаж и сборку;
 - затраты на тестирование оборудования (за вычетом поступлений от продажи продукции, произведённой в ходе тестирования);
 - стоимость профессиональных услуг.
- Предполагаемая стоимость разборки и демонтажа актива (затраты на вывод из эксплуатации) и восстановления площадки, на которой он располагался. Соответствующие обязательства могут возникнуть на момент приобретения актива или в результате использования актива в течение определённого периода для иных целей помимо производства запасов.

4.2 Отсрочка платежа

Если объект основных средств приобретается на условиях отсрочки платежа, он будет признаваться по приведённой (дисконтированной) стоимости будущих денежных выплат за него. Разница между стоимостью первоначального признания основного средства и суммарными выплатами признаётся как процентный расход на протяжении всего периода отсрочки, если только она не капитализируется в соответствии с порядком учёта, предусмотренным в МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам».

4.3 Капитализация затрат по займам

Прочие затраты по займам учитываются также в соответствии с МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам» (т.е. затраты по займам, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству квалифицируемого актива, должны капитализироваться путём включения в стоимость этого актива).

4.4 Обмен основными средствами

Компания может приобретать актив не только за плату, но и путем обмена на другой актив/активы.

Когда один актив приобретается в обмен на другой актив, то приобретаемый актив должен быть оценён по справедливой стоимости. За основу оценки может быть взята и справедливая стоимость передаваемого актива, если она точнее и легче определяется.

Однако если сделка не носит коммерческий характер и справедливые стоимости не могут быть надёжно определены, то актив признаётся в отчёте о финансовом положении по балансовой стоимости переданного актива.

1. Бухгалтерские записи при обмене без доплаты:

Дт Новый актив	справедливая стоимость
Дт Накопленная амортизация.....	учтённая сумма
Кт Старый актив	учётная стоимость
Кт Прибыль (убыток) от реализации.....	балансирующая сумма

2. Обмен с доплатой полученной:

Дт Новый актив	справедливая стоимость
Дт Денежные средства.....	доплата
Дт Накопленная амортизация.....	учтённая сумма
Кт Старый актив	учётная стоимость
Кт Прибыль (убыток) от реализации.....	балансирующая сумма

3. Обмен с доплатой произведённой:

Дт Новый актив	справедливая стоимость
Дт Накопленная амортизация.....	учтённая сумма
Дт Убытки (прибыль) от реализации	балансирующая сумма
Кт Старый актив	учётная стоимость
Кт Денежные средства	доплата

Пример 1.

Менеджмент компании А обменял автомат по продаже напитков на холодильник компании Б. Помимо холодильника компания А получила \$325 денежными средствами. Данные об остаточной и справедливой стоимости этих объектов представлены ниже:

	<u>Остаточная стоимость, \$</u>	<u>Справедливая стоимость, \$</u>
Автомат по продаже напитков	1,300	1,325
Холодильник	1,150	1,000

Задание.

Отразить бухгалтерские записи по данной операции.

Решение.

Холодильник должен быть признан в отчёте о финансовом положении компании А по первоначальной стоимости = 1,000 (справедливая стоимость полученного актива).

Прибыль в размере 25 (1,325 – 1,300) должна быть признана в отчёте о прибылях и убытках.

Проводки:

Дт Основное средство (холодильник)	1,000	
Дт Денежные средства	325	
Кт Основное средство (автомат)		1,300
Кт Доход от выбытия основного средства (отчёт о прибылях и убытках)		25

4.5 Государственные субсидии

Признание и первоначальная оценка основных средств, для приобретения которых была получена государственная субсидия, происходит на основании тех же принципов, что и для прочих приобретённых основных средств. Однако стоимость основного средства может быть уменьшена на сумму полученной субсидии в соответствии с МСФО (IAS) 20 «Учёт государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»

4.6 Основные средства, полученные по договору финансовой аренды

Основное средство, полученное арендатором по договору финансовой аренды, учитывается в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 17 «Аренда» и признаётся в отчёте о финансовом положении по наименьшей из:

- справедливой стоимости объекта; и
- дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей.

4.7 Резервы

Когда компания покупает или строит объект основных средств, у неё может возникнуть контрактное или юридическое обязательство по выводу из эксплуатации данного объекта в конце срока его полезной службы и/или обязательство по восстановлению площадки, на которой он находился. Поскольку такие расходы являются необходимыми для того, чтобы данный объект приносил экономические выгоды его владельцу, эти расходы должны капитализироваться в тот момент, когда у компании возникает обязательство по ним. Расчёт и признание резерва происходит в соответствии с МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы».

Если затраты будут понесены в долгосрочной перспективе, в состав основного средства капитализируется дисконтированная стоимость будущих расходов, рассчитанных с использованием наилучшей оценки.

Пример 2.

У нефтяной компании в соответствии с местным законодательством возникает обязательство в момент установки буровой вышки вывести её из эксплуатации в конце 30-летнего срока службы.

По оценкам менеджмента компании через 30 лет эти расходы составят \$140,000,000, дисконтированная стоимость которых по ставке 10% составляет \$8,023,197.

Задание.

Отразить бухгалтерские записи по данной операции.

Решение.

Резерв под вывод из эксплуатации буровой вышки должен быть капитализирован в момент первоначального признания (т.к. это и есть обязывающее событие) в размере дисконтированной стоимости будущих затрат.

Дт Основное средство	\$8,023,197
Кт Резерв (обязательство)	\$8,023,197

Далее основное средство амортизируется в обычном порядке.

На резерв (обязательство) ежегодно будут начисляться проценты, они будут отражаться в отчёте о прибылях и убытках как процентные расходы.

5. Последующие затраты

После того как актив становится готовым к использованию, капитализация затрат прекращается. Последующие затраты, связанные с обслуживанием и эксплуатацией основных средств (расходы на оплату труда, расходные материалы) списываются на затраты периода по мере их возникновения.

Замена компонентов

Некоторые сложные объекты основных средств (самолеты, корабли, газовые турбины и т.п.) могут считаться группой связанных компонентов, некоторые из которых требуют регулярной замены через различные промежутки времени, и, таким образом, имеют различные сроки полезной службы.

Если при замене одного из компонентов выполнены условия признания материального актива, то соответствующие расходы должны быть прибавлены к балансовой стоимости сложного объекта. Тогда операция по замене рассматривается как реализация (выбытие) старого компонента (т.е. его признание прекращается).

Расходы на комплексные проверки или комплексный ремонт

Иногда без проведения регулярного комплексного тестирования объекта основных средств (независимо от того, происходит ли при этом замена отдельных его компонентов) дальнейшая его эксплуатация бывает невозможна (например, самолёта).

Если при проведении комплексной проверки выполнены условия признания материального актива, её стоимость добавляется к балансовой стоимости объекта основных средств.

При этом остаточная стоимость ранее проведённой комплексной проверки (отличимая от стоимости материальных компонентов актива в случае её возможной идентификации) подлежит списанию.

6. Последующая оценка

МСФО (IAS) 16 «Основные средства» предусматривает две модели последующего учёта основных средств:

- модель учета по первоначальной стоимости;
- модель учета по переоценённой стоимости.

Компания должна выбрать модель последующего учёта для каждого класса основных средств.

6.1 Модель учёта по первоначальной стоимости

Объект основных средств учитывается по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения.

6.2 Модель учёта по переоценённой стоимости

Объект основных средств, справедливая стоимость которого может быть надёжно оценена, учитывается по переоценённой стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения.

Переоценка должна проводиться с достаточной регулярностью, с тем чтобы на отчётную дату не возникало существенных различий между балансовой и справедливой стоимостью. Переоценка должна проводиться по отношению к классу основных средств индивидуально по каждому объекту.

Для таких объектов основных средств, как земля и здания, справедливая стоимость соответствует рыночной стоимости, определяемой профессиональным оценщиком с помощью обычных методов оценки. При определении справедливой стоимости машин и оборудования обычно используют рыночную стоимость на момент проведения переоценки. Но когда из-за специфики оборудования сложно определить его рыночную стоимость, в качестве справедливой стоимости можно использовать стоимость замещения с поправкой на амортизацию.

Переоценка

Сначала вся сумма начисленной амортизации списывается на счёт учёта основных средств, а затем полученная стоимость переоценивается таким образом, что становится равной справедливой стоимости (т.е. новая первоначальная стоимость становится равной справедливой, а накопленная амортизация обнуляется).

Переоценка впервые - отражение результата

Сумма дооценки (положительный результат переоценки) должна относиться в Капитал (резерв по переоценке основных средств) и отражаться в отчёте о прочем совокупном доходе.

Сумма уценки (отрицательный результат переоценки) относится в отчёт о прибылях и убытках.

Последующая переоценка - отражение результата

Повышение стоимости актива при последующих переоценках сначала должно компенсировать ранее признанные убытки в отчёте о прибылях и убытках, а лишь затем формировать резервы в Капитале.

Снижение стоимости при последующей переоценке будет осуществлено сначала за счёт снижения ранее признанных резервов по переоценке в Капитале, и лишь затем будет относиться на убытки в отчёте о прибылях и убытках.

Схематично это представлено в следующей таблице:

	Повышение стоимости	Понижение стоимости
Первая переоценка	Резерв по переоценке (раздел Капитал).	отчёт о прибылях и убытках
Последующие переоценки	В отчёт о прибылях и убытках на сумму ранее признанных убытков, превышение – в раздел Капитал.	Уменьшение ранее созданных резервов в разделе Капитал. При недостаточности резервов – в отчёт о прибылях и убытках.

При выбытии объекта основных средств резерв по переоценке полностью переносится на нераспределенную прибыль.

По мере использования объекта основных средств резерв по переоценке можно переносить на нераспределенную прибыль (“амортизировать”) в сумме разницы между:

- амортизационным расходом, начисленным исходя из переоцененной стоимости и
- амортизационным расходом, который был бы, если бы модель переоцененной стоимости не применялась.

Пример 3.

Актив был приобретен компанией 1 января 2008 года по цене \$40,000. Ожидаемый срок полезной службы актива – 10 лет. Компания предполагает, что ликвидационная стоимость актива будет равна нулю. Актив амортизируется линейным методом.

31 декабря 2009 года справедливая стоимость актива равнялась \$40,000.

В течение двух последующих лет балансовая стоимость актива соответствовала его возмещаемой стоимости. Однако оценка, проведенная 31 декабря 2012 года, показала, что возмещаемая стоимость актива не превышает \$18,000.

Задание.

Отразить бухгалтерские записи по переоценке актива и его амортизации.

Решение.

1. 01.01.08 Приобретение актива

Дт Основные средства \$40,000
Кт Денежные средства \$40,000

2. 31.12.08 Начисление годовой амортизации: \$40,000 / 10 лет = \$4,000 в год

Дт Расходы по амортизации \$4,000
Кт Накопленная амортизация \$4,000

3. 31.12.09 Начисление годовой амортизации

Дт Расходы по амортизации \$4,000
Кт Накопленная амортизация \$4,000

4. 31.12.09 Переоценка актива**1) 31.12.09 Дооценка актива до \$40,000**

Дт Основные средства (балансирующее значение)	\$0
Дт Накопленная амортизация (полная сумма)	\$8,000
Кт Резерв по переоценке (40,000 – 32,000)	\$8,000

2) 31.12.10 Начисление годовой амортизации актива \$5,000 (40,000 / 8) и «амортизация» резерва \$1,000 (8,000 / 8)

Дт Расходы по амортизации	\$5,000	
Кт Накопленная амортизация	\$5,000	
Дт Резерв по переоценке	\$1,000	
Кт Нераспределенная прибыль	\$1,000	

3) 31.12.11 Начисление годовой амортизации актива \$5,000 (40,000 / 8) и «амортизация» резерва \$1,000 (8,000 / 8)

Дт Расходы по амортизации	\$5,000	
Кт Накопленная амортизация	\$5,000	
Дт Резерв по переоценке	\$1,000	
Кт Нераспределенная прибыль	\$1,000	

4) 31.12.12 Начисление годовой амортизации актива \$5,000 (\$40,000 / 8) и «амортизация» резерва \$1,000 (8,000 / 8)

Дт Расходы по амортизации	\$5,000	
Кт Накопленная амортизация	\$5,000	
Дт Резерв по переоценке	\$1,000	
Кт Нераспределенная прибыль	\$1,000	

5) 31.12.12 Снижение балансовой стоимости до \$18,000

Дт Амортизация (вся накопленная сумма)	\$15,000
Дт Резерв по переоценке (8,000 – 3 x 1,000)	\$5,000
Дт Убытки от переоценки активов (балансирующая сумма)	\$2,000
Кт Основные средства (40,000 – 18,000)	\$22,000

7. Особенности амортизации

С помощью амортизации реализуется основной принцип бухгалтерского учёта, а именно соотнесение расходов на приобретение основного средства с соответствующими доходами, которые получает компания от его эксплуатации в течение срока его полезной службы. Таким образом, амортизация представляет собой стратегию распределения затрат, а поэтому все основные средства, за исключением земли, должны подвергаться амортизации, даже если их стоимость со временем возрастает.

Комментарий. Земля, как правило, имеет неограниченный срок службы, и поэтому не подлежит амортизации.

Период амортизации

Амортизация начинает начисляться с момента, когда основное средство готово к использованию, и продолжает начисляться до прекращения признания или переклассификации в категорию активов, предназначенных на продажу (МСФО (IFRS) 5 «Необоротные активы, предназначенные для продажи, и прекращённая деятельность»). Амортизация начисляется даже в том случае, если основное средства не используется.

Расходы по амортизации

Для того чтобы определить расходы по амортизации в каждом периоде, необходимо провести следующие оценки:

- ожидаемая ликвидационная стоимость;
- ожидаемый срок полезной службы,
- используемый метод амортизации.

Все вышеуказанные оценки должны пересматриваться компанией на периодической основе, потому что вследствие влияний различных событий они могут измениться. Изменения оценок должны учитываться в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

Ожидаемый срок полезной службы определяется компанией на основании следующих факторов:

- ожидаемый объём использования основного средства, который оценивается исходя из его предполагаемой мощности или физической производительности;
- предполагаемый физический износ, зависящий от производственных факторов;
- технологический моральный износ;
- юридические или другие ограничения на использование основного средства.

Методы амортизации

Используемый метод амортизации должен отражать схему, по которой компания потребляет экономические выгоды, получаемые от основного средства.

МСФО (IAS) 16 определяет три основных метода расчёта амортизационных отчислений:

- линейный метод;
- метод уменьшаемого остатка;
- метод списания стоимости пропорционально объёму выпущенной продукции/выполненных работ/оказанных услуг.

Какой бы метод амортизации ни был избран, бухгалтерские записи остаются неизменными. Различными будут лишь конкретные суммы в каждом периоде.

Очень важно, чтобы компания серьезно отнеслась к выбору метода амортизации с точки зрения наилучшего отражения в учёте порядка переноса стоимости активов в расходы.

Кроме того, различные категории активов могут амортизироваться различными методами. В любом случае, принятые в учётной политике методы амортизации должны применяться последовательно в каждом периоде, чтобы обеспечить сравнимость финансовых результатов компании.

Политика компании по ремонту и обслуживанию основных средств может влиять на срок полезной службы и ликвидационную стоимость актива, увеличивая или уменьшая их. Однако такое изменение не должно повлечь за собой изменение методов амортизации.

Линейный метод

Это самый простой и распространённый метод начисления амортизации, характеризующийся тем, что амортизируемая стоимость актива списывается на расходы равными частями в течение всего срока полезной службы данного актива. Годовая сумма амортизационных отчислений рассчитывается следующим образом:

$$\frac{\text{Первоначальная стоимость} - \text{Ликвидационная стоимость}}{\text{Срок полезной службы}}$$

Метод уменьшаемого остатка

В этом методе используется коэффициент амортизации как при линейном методе, однако он умножается на дополнительный фактор (коэффициент ускорения) в зависимости от того, как быстро мы планируем амортизировать объект.

Существенное отличие данного метода от метода линейной амортизации состоит в том, что коэффициент амортизации применяется не к амортизируемой стоимости, а к остаточной (балансовой стоимости) объекта.

Формула для расчёта:

$$\frac{100\%}{\text{Срок полезной службы}} \times \text{Коэффициент ускорения} \times \text{Балансовая стоимость}$$

Метод списания стоимости пропорционально объёму продукции

Не все способы амортизации основываются на распределении стоимости актива пропорционально времени. В некоторых случаях более рациональным подходом будет являться соотнесение стоимости с количеством выпущенной продукции (оказанных услуг). Наиболее подходящим такой метод является для амортизации оборудования, когда

Расчёт амортизации по этому методу выглядит следующим образом:

$$\frac{\text{Первоначальная стоимость} - \text{Ликвидационная стоимость}}{\text{Ожидаемое кол-во единиц продукции (услуг)}} \times \text{Фактическое кол-во единиц продукции (услуг) за отчётный период}$$

Ликвидационная стоимость

Ожидаемая ликвидационная стоимость основного средства важна для определения амортизируемой стоимости, поскольку она рассчитывается за вычетом ликвидационной стоимости. Объект основных средств будет амортизироваться, даже если ликвидационная стоимость будет больше или равна балансовой стоимости (в таком случае амортизация будет равна нулю).

8. Возмещаемость балансовой стоимости – убытки от обесценения

Для определения того, произошло ли уменьшение стоимости объекта основных средств, применяется МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», который будет рассмотрен позднее.

9. Прекращение признания основных средств

Основное средство должно быть списано с отчёта о финансовом положении:

- при его выбытии (продажа, дарение, продажа с обратной арендой и т.д.);
- если более не ожидается экономических выгод от его использования.

Также актив перестает учитываться как основное средство при его переклассификации в актив, предназначенный на продажу (МСФО (IFRS) 5 «Необоротные активы, предназначенные для продажи, и прекращённая деятельность»).

Прибыль или убытки, возникающие от выбытия или реализации объекта основных средств, должны определяться как разность между оценочной суммой чистых поступлений от выбытия и балансовой стоимостью основного средства и признаваться как доход или расход в отчёте о прибылях и убытках. Прибыль от выбытия основных средств не должны включаться в выручку.

Однако если компания в ходе обычной деятельности на постоянной основе продает объекты основных средств, ранее удерживаемые для целей сдачи в аренду третьим лицам, то в момент прекращения сдачи в аренду (когда актив становится предназначенным для продажи) происходит переклассификация данных активов в состав запасов по их балансовой стоимости на эту дату.

Поступления от продажи такого типа активов учитываются в составе выручки в соответствии с МСФО 18. В данном случае МСФО (IFRS) 5 не применим. Соответствующие потоки денежных средств (в соответствии с МСФО 7) классифицируются как потоки денежных средств от операционной деятельности,

10. Раскрытие информации

В примечания к отчёту необходимо включить следующую информацию по каждой группе основных средств:

- используемый метод последующей оценки;
- используемый метод амортизации;
- ожидаемый срок полезной службы или ставку амортизации;

Пример 4.

Примечания к консолидированной финансовой отчётности (выдержка). Основные средства

Здания учтены по переоценённой стоимости. Прочие материальные основные средства показаны по первоначальной стоимости, в которую включены затраты на их приобретение.

Амортизация рассчитывается таким образом, что первоначальная или переоценённая стоимость объекта основных средств будет списана на протяжении предполагаемого срока его полезной службы. В год приобретения амортизационные отчисления производятся в полном годовом объеме.

Ставки и методы начисления амортизации:

Виды основных средств	Ставка, %	Метод
Здания	2	Линейный
Машины и оборудование	10	Линейный
Мебель, оснастка и инструментарий	20	Линейный
Автотранспорт	30	Уменьшаемого остатка

- учётную стоимость объекта основных средств и накопленную амортизацию (вместе с накопленным убытком от обесценения) на начало и конец отчётного периода;
- сверку изменения балансовой стоимости основных средств, включая: приобретения и выбытия, переклассификации в категорию предназначенных на продажу, приобретения путем объединения компаний, суммы переоценок, корректировки ошибок, курсовые разницы, убытки от обесценения и их восстановление, амортизационные начисления, курсовые разницы и прочие существенные изменения.

Пример такой сверки приведен ниже.

	Машины и оборудование	Транспортные средства	Незавершённое строительство	Итого
Оценка: первоначальная стоимость				
На 01.01.12	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx
Приобретение	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx
Выбытие	(xxx,xxx)	-	-	(xxx,xxx)
Перемещение из незавершённого строительства	x,xxx		(x,xxx)	
На 31.12.12	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx
Накопленная амортизация и обесценение				
На 01.01.12	xxx,xxx	xxx,xxx	-	xxx,xxx
Исправление ошибки	xxx,xxx		-	xxx,xxx
Пересмотренный отчёт о финансовом положении на 01.01.12	xxx,xxx	xxx,xxx	-	xxx,xxx
Амортизация за год	xxx,xxx	xxx,xxx	-	xxx,xxx
Убытки от обесценения	xxx,xxx	-	-	xxx,xxx
На 31.12.12	xxx,xxx	xxx,xxx	-	xxx,xxx
Остаточная балансовая стоимость на 31.12.12	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx

Кроме того, в отчётности должна быть раскрыта информация по следующим фактам, если они имели место:

- любые ограничения прав собственности и факт передачи активов в залог в качестве обеспечения обязательств;
- затраты, отнесенные на незавершенное строительство;
- суммы договорных обязательств по приобретению основных средств;
- компенсации, полученные от третьих сторон, за обесценившиеся, утраченные или брошенные объекты основных средств (включенные в отчет о прибылях и убытках за период).

В случае если объект основных средств отражается по переоцененной стоимости, в Примечаниях необходимо раскрыть следующую информацию:

- дату переоценки;
- факт привлечения независимого оценщика;
- методы и допущения, используемые для определения справедливой стоимости;
- насколько справедливая стоимость определялась путем ссылки на цены активного рынка, либо на последние сделки между независимыми сторонами, либо с применением других оценочных техник;
- балансовую стоимость по каждому классу основных средств, которая сформировалась бы, если бы они учитывались по модели первоначальной стоимости;
- резерв по переоценке, его изменение за период и ограничения на распределение его остатка между акционерами.

Пример 5.

Примечания к финансовой отчётности за год до 31 декабря 2012 г. (выдержка)

1. Учётные политики

Здания учтены по стоимости переоценки. Прочие материальные основные средства показаны по первоначальной стоимости, в которую включены расходы на их приобретение.

Амортизация рассчитывается так, чтобы первоначальная или переоцененная стоимость объекта основных средств была списана на протяжении предполагаемого срока его полезной службы. В год приобретения амортизационные отчисления производятся в полном годовом объеме. Ставки и методы начисления амортизации:

<i>Виды основных средств</i>	<i>Ставка, %</i>	<i>Метод</i>
Здания	2	Линейный
Машины и оборудование	10	Линейный
Мебель, оснастка и инструментарий	20	Линейный
Автотранспорт	30	Уменьшаемого остатка

2. Основные средства

	<i>Земля и здания</i>	<i>Машины и обору- дование</i>	<i>Авто- транспорт</i>	<i>Мебель и оснастка</i>	<i>Всего</i>
	\$000	\$000	\$000	\$000	\$000
Первоначальная или переоцененная стоимость					
На 01.01.12	1,440	1,968	449	888	4,745
Поступления	500	75	35	22	632
Переоценка	<u>760</u>	<u>—</u>	<u>—</u>	<u>—</u>	<u>760</u>
На 31.12.12	<u>2,700</u>	<u>2,043</u>	<u>484</u>	<u>910</u>	<u>6,137</u>

Накопленная амортизация					
На 01.01.12	144	257	194	583	1,178
Корректировка при переоценке	(144)	–	–	–	(144)
Амортизация за год	<u>60</u>	<u>233</u>	<u>87</u>	<u>182</u>	<u>562</u>
На 31.12.12	<u>60</u>	<u>490</u>	<u>281</u>	<u>765</u>	<u>1,596</u>
Остаточная стоимость					
На 31.12.12	2,640	1,553	203	145	4,541
На 01.01.12	<u>1,296</u>	<u>1,711</u>	<u>255</u>	<u>305</u>	<u>3,567</u>
<p>(a) В начале 2012 года была проведена переоценка зданий исходя из их рыночной стоимости при использовании в аналогичных целях. Оценка проводилась фирмой независимых сертифицированных оценщиков. Фактическая стоимость фабрики составляет \$1,940,000, а накопленная амортизация (износ) – \$183,000.</p> <p>(b) В целях более правдивого отображения результатов и финансовой позиции компании способ амортизации автотранспорта был изменен с линейного по ставке 25% на метод снижаемого остатка по ставке 30%. В результате амортизационные отчисления за год уменьшились на \$34,000.</p>					

МСФО (IAS) 23

Затраты по займам

План сессии

1.	Введение	1102
2.	Определения	1102
3.	Расчёт капитализируемых затрат по займам	1103
	3.1 Целевые кредиты и займы	
	3.2 Общекорпоративные кредиты и займы	
4.	Период капитализации затрат по займам	1106
	4.1 Начало капитализации	
	4.2 Приостановление капитализации	
	4.3 Прекращение капитализации	
5.	Раскрытие информации в примечаниях	1108

1. Введение

МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам» был пересмотрен, и обновлённый вариант вступил в силу с 1 января 2009 года.

Подход МСФО (IAS) 23 (пересмотренного):

- **Затраты по займам, непосредственно относящиеся** к приобретению, строительству или производству **квалифицируемого актива**, должны капитализироваться путём включения в стоимость этого актива.
- Такие затраты могут быть включены в стоимость актива, если они могут быть надёжно оценены, и существует высокая вероятность притока экономических выгод от такого актива.
- Прочие затраты по займам должны признаваться расходами того периода, в котором они произведены.

2. Определения

Затраты по займам (*borrowing costs*) – это процентные и другие затраты, которые компания несет в связи с получением заёмных средств.

Затраты по займам включают:

- процентные затраты по банковским овердрафтам, краткосрочным и долгосрочным ссудам;
 - амортизацию скидок или премий, связанных с кредитами;
 - амортизацию дополнительных затрат, понесённых в связи с организацией получения ссуды;
 - затраты на финансирование (проценты) по финансовой аренде;
 - курсовые разницы, возникающие в результате займов в иностранной валюте, в той мере, в какой они считаются корректировкой затрат на выплату процентов.
- } затраты по процентам, рассчитанные с использованием метода эффективной процентной ставки в соответствии с МСФО 9 «Финансовые инструменты»

Затраты по займам, **непосредственно относящиеся** к приобретению, строительству или производству квалифицируемого актива – это затраты, которых компания избежала бы, если бы квалифицируемый актив не приобретался, не строился, или не производился компанией.

Квалифицируемый актив или актив, отвечающий определенным требованиям (*qualifying asset*) – это актив, подготовка которого к предполагаемому использованию или для продажи **обязательно** требует **значительного** времени.

В зависимости от обстоятельств квалифицируемыми активами могут быть:

- запасы;
- производственные мощности;
- энергетические мощности;
- нематериальные активы;
- инвестиционная собственность.

К квалифицируемым активам не относятся:

- товарно-материальные запасы, производимые в плановом порядке или иным образом в больших количествах и постоянно и в течение короткого промежутка времени;
- активы, готовые к использованию по назначению или продаже в момент их приобретения.

3. Расчёт капитализируемых затрат по займам

Компания может столкнуться с двумя основными ситуациями:

- заёмные средства привлекаются компанией для конкретного квалифицируемого актива (целевые кредиты и займы);
- достаточно сложно найти прямую взаимосвязь между конкретным заимствованием и квалифицируемым активом (общекорпоративные кредиты и займы).

3.1 Целевые кредиты и займы

Расчёт суммы затрат по займам, которые можно капитализировать, очень прост, если для каждого проекта был взят свой кредит и средства не тратились ни на что, кроме данного конкретного проекта. В такой ситуации сумма затрат по займам для приобретения квалифицируемого актива, разрешённая для капитализации по данному активу, должна определяться как фактические затраты, возникшие по этому займу в течение определённого периода, за вычетом любого инвестиционного дохода от временного инвестирования этих заёмных средств.

Комментарий. Если компания временно инвестирует суммы заёмных средств, то доходы от таких операций должны быть учтены в качестве уменьшения стоимости квалифицируемого актива, по которому производится капитализация затрат по займам.

3.2 Общекорпоративные кредиты и займы

Однако если:

- проектов несколько; или
- кредитные средства использовались и на другие, в том числе операционные, цели; или
- в крупных компаниях бывает невозможно соотнести конкретный заём с определённым проектом, так как финансирование осуществляется централизованно по всем объектам, то расчёт капитализируемых затрат по займам осуществляется путем применения ставки капитализации к сумме понесённых за период затрат по каждому квалифицируемому активу.

Ставка капитализации – это средневзвешенная ставка процента по займам, непогашенным в течение периода, кроме целевых займов.

$$\text{Ставка капитализации} = \frac{\text{Сумма затрат за период по всем займам (кроме целевых)}}{\text{Сумма средних балансовых стоимостей всех займов за период (кроме целевых)}}$$

При этом важно помнить, что сумма капитализированных затрат по займам не может быть больше общей суммы фактически понесённых затрат по займам за период.

В некоторых случаях, когда затраты по квалифицируемому активу увеличиваются более или менее равномерно в течение года или когда это происходит очень часто и небольшими суммами, можно применить упрощённый подход и использовать для расчёта **среднюю балансовую стоимость квалифицируемого актива** и именно к этой сумме применить ставку капитализации.

Формула для расчёта средней балансовой стоимости актива (СБСА) приведена ниже:

$$\text{СБСА} = \frac{\text{Балансовая стоимость актива на начало периода}^1 + \text{Балансовая стоимость актива на конец периода}}{2}$$

После того как средняя балансовая стоимость рассчитана, достаточно умножить её на ставку капитализации или процентную ставку по целевому кредиту, чтобы получить сумму затрат по займам, подлежащих капитализации:

$$\text{Капитализируемые затраты по займам} = \frac{\text{СБСА} \times \text{Ставка капитализации}}{\text{Ставка процента по целевому кредиту}}$$

Необходимо помнить, что фактически понесённые затраты и средняя балансовая актива стоимость не одно и то же. Часть капитализированных затрат может быть не оплачена на отчётную дату и, соответственно, формально компания не понесла никаких реальных затрат в связи с этим.

¹ Сюда включаются капитализированные затраты по всем предыдущим периодам.

Таким образом, среднюю балансовую стоимость актива можно использовать для расчёта без корректировки на кредиторскую задолженность, только если она не слишком отличается от фактической суммы затрат.

Пример 1.

В течение года компания реализовывала одновременно несколько проектов по производству оборудования для собственных нужд. Проекты финансировались за счёт четырёх источников заёмных средств:

	Неоплаченная задолженность (в среднем за период) \$000	Процентные затраты \$000
Кредит на 5 лет	1,700,000	225,000
Кредит на 10 лет	2,000,000	220,000
Кредитная линия	1,300,000	234,000
Овердрафт в банке	5,000	1,250
	5,005,000	680,250

Задание.

Необходимо рассчитать ставку капитализации затрат по займам:

1. если нельзя отнести ни один заём к конкретному квалифицируемому активу;
2. если кредит на 10 лет можно соотносить с конкретным квалифицируемым активом.

Решение.

1. Нельзя отнести ни один заём к конкретному квалифицируемому активу

$$\frac{225,000 + 220,000 + 234,000 + 1,250}{1,700,000 + 2,000,000 + 1,300,000 + 5,000} = 13.59\%$$

2. Кредит на 10 лет можно соотносить с конкретным квалифицируемым активом

$$\frac{225,000 + 234,000 + 1,250}{1,700,000 + 1,300,000 + 5,000} = 15.32\%$$

Пример 2.

Основываясь на ставке капитализации, рассчитанной в Примере 1. (все займы общекорпоративные), рассчитайте сумму для капитализации, если средняя балансовая стоимость актива равна:

1. \$2,000,000
2. \$20,000,000

Решение.

1. $\$2,000,000 \times 13.59\% = 271,800$
2. $\$20,000,000 \times 13.59\% = 2,718,000$

НО сумма фактических затрат по займам за период составляет \$680,250, поэтому только \$680,250 может быть капитализировано.

При расчёте капитализируемых затрат по займам надо помнить, что процентные ставки, указанные в договорах, могут подразумевать:

- либо простой процент, который начисляется только на основную сумму долга;
- либо сложный процент, который начисляется на сумму с учётом ранее начисленных процентов.

4. Период капитализации затрат по займам

4.1 Начало капитализации

Для того чтобы иметь возможность капитализировать затраты по займам, должны выполняться одновременно три условия:

- затраты на актив возникли;
- затраты по займам возникли;
- деятельность по строительству, производству или подготовке актива к эксплуатации или продаже в процессе.

4.2 Приостановление капитализации

Приостановление капитализации затрат по займам происходит в том случае, когда активная деятельность по строительству или производству квалифицируемого актива приостанавливается на продолжительное время (например, когда прерывается активная деятельность по модификации).

Исключение составляют ситуации, когда такая остановка необходима с точки зрения технологии или когда проводится значительная техническая и административная работа по проекту (то есть капитализация не приостанавливается).

Комментарий. Капитализация, например, продолжается в течение продолжительного периода, необходимого для доведения до нужной кондиции запасов, или продолжительного периода, когда высокий уровень воды задерживает строительство моста, если такой высокий уровень воды является обычным для данного географического региона в течение указанного периода строительства.

4.3 Прекращение капитализации

Компания должна прекратить капитализацию затрат по займам, когда завершены *практически все* работы, необходимые для подготовки квалифицируемого актива к использованию или продаже. При этом затраты по займу, понесённые в период между завершением строительства и продажей, относятся на расходы. Актив в это время не амортизируется (но должен рассматриваться на предмет обесценения).

Если сооружение квалифицируемого актива завершается по частям, и каждая часть может использоваться в то время, когда сооружение других частей продолжается, то капитализация затрат по займам должна прекращаться, в основном, по завершении всей работы, необходимой для подготовки данной части актива к использованию по назначению или к продаже.

Пример 3.

Чтобы финансировать строительство нового офиса, компания 1 января 2012 года получила кредит на сумму \$1 млн. по ставке 12% годовых. Из-за задержек с утверждением проекта здания первые фактические затраты были понесены 1 марта 2012 года в сумме \$300,000. Согласно проекту строительство здания должно быть закончено 31 декабря 2012 года. Практически все работы были выполнены в срок. Тем не менее, из-за отсутствия необходимой краски здание фактически было сдано только 1 марта 2013 года.

Задание.

Необходимо определить период, в течение которого можно капитализировать затраты по займу.

Решение.

Проценты, начисленные в январе и феврале 2012 года, не могут быть капитализированы и должны быть признаны расходами периода.

Однако, начиная с 1 марта 2012 года, часть процентов, начисленных на общую сумму фактически понесённых затрат, может быть капитализирована.

Период капитализации заканчивается 31 декабря 2012 года, так как к этому времени строительство в основном закончено. Процентные затраты начиная с 31 декабря опять относятся на текущие финансовые результаты.

Таким образом, затраты по займам, которые относятся непосредственно к приобретению, строительству или производству квалифицируемого актива, могут быть капитализированы начиная с даты начала строительства или даты фактического получения займа (выбирается более поздняя дата) до даты практического окончания строительства.

В целом капитализация затрат по займам **не происходит**, когда:

- активы производятся компанией на постоянной основе и в больших количествах;
- активы уже эксплуатируются или готовы к эксплуатации;
- активы не используются, и их использование не ожидается;
- активы приобретаются за счёт грантов или субсидий, и при этом стоимость такого актива ограничена по условиям получения этих грантов или субсидий.

В заключение необходимо отметить, что если в результате капитализации затрат по займам общая капитализированная стоимость объекта превышает его возмещаемую сумму, то сумма такого превышения должна быть незамедлительно признана в качестве убытка в текущем отчёте о прибылях и убытках согласно требованиям МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

5. Раскрытие информации в примечаниях

В финансовой отчётности должны быть раскрыты:

- сумма затрат по займам, капитализированных в течение периода;
- ставка капитализации, использованная для определения величины капитализируемых затрат по займам.

МСФО (IAS) 20

Учёт государственных субсидий
и раскрытие информации
о государственной помощи

План сессии

1.	Введение.....	1202
2.	Определения.....	1202
3.	Критерии признания	1202
4.	Виды субсидий	1203
	4.1 Методы учёта субсидий, относящихся к активам	
	4.2 Методы учёта субсидий, относящихся к доходам	
5.	Оценка субсидий	1206
6.	Возврат субсидий	1206
7.	Раскрытие информации в примечаниях.....	1208

1. Введение

МСФО (IAS) 20 устанавливает порядок отражения в учёте государственных субсидий, а также требования к раскрытию информации о государственной помощи в финансовой отчётности.

2. Определения

Государственные субсидии (*government grants*)¹ – это государственная помощь в форме передачи компании ресурсов в обмен на соблюдение в прошлом или в будущем определённых условий, связанных с операционной деятельностью компании.

Условно-безвозвратные займы (*forgivable loans*) – это займы, от погашения которых кредитор отказывается при выполнении определённых условий. Условно-безвозвратный заём от правительства учитывается как правительственная субсидия, если имеется обоснованная уверенность в том, что компания выполнит условия невозвращения ссуды.

В рамках данного стандарта к государственным субсидиям **не относятся**:

- формы государственной помощи, которые не могут быть достоверно оценены. Например, бесплатное проведение технических и маркетинговых консультаций и предоставление гарантий. Беспроцентные ссуды или ссуды под низкий процент также являются одной из форм государственной помощи, но выгоды, которые они дают компании, не могут быть измерены с помощью применения процентной ставки. Однако значение такой государственной помощи для компании может быть очень велико. Поэтому в некоторых случаях, когда отразить на счётах бухгалтерского учёта такую помощь невозможно, будет необходимо раскрытие информации о характере, степени и продолжительности оказываемой государством помощи для повышения прозрачности финансовой отчётности компании-получателя;
- операции с государством, которые не отличаются от обычной операционной деятельности компании.

3. Критерии признания

Государственные субсидии должны отражаться в учёте только при наличии обоснованной уверенности, что:

- компания сможет выполнить условия предоставления субсидии;
- субсидии будут получены.

Если выполнено лишь одно из условий, то поступление не должно отражаться в учёте в качестве государственной субсидии (должно отражаться как получение заёмных средств или как кредиторская задолженность иного рода). Например, получение субсидии само по себе не представляет окончательного доказательства того, что условия, связанные с ней, выполнены или будут выполнены.

¹ Государственные субсидии иногда обозначаются другими терминами, например, гранты, дотации, субвенции или премии.

Пример 1.

Компания получила условно-безвозвратный заём от государства. Компания может не возвращать заём при выполнении определенных условий. Если компания не уверена в выполнении условий, при которых заём можно будет не возвращать, то в учёте суммы поступлений отражаются как получение займа:

Дт Денежные средства

Кт Долгосрочные займы

Когда компания будет уверена в том, что сможет выполнить условия списания займа, то к сумме поступлений будут применены положения МСФО (IAS) 20, но до этого момента поступление не рассматривается как государственная помощь.

Если все условия для признания субсидии выполнены, то субсидия должна быть отражена в учёте исходя из принципа начисления. Уверенность в получении субсидии может подтверждаться извещением, распоряжением, бюджетной росписью или иным аналогичным документом. Если субсидия получена до даты фактического получения денежных средств, то в учёте отражается дебиторская задолженность государственного органа в размере признанной субсидии.

После признания государственной субсидии все связанные с ней условные события учитываются в соответствии с МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы».

Пример 2.

Компания получила субсидию на развитие производства. Условием предоставления субсидии является выполнение государственного заказа на поставку производимой заводом продукции в течение 10 лет. Если компания не сомневается в выполнении условий предоставления субсидии, то обязательство по возврату субсидии является условным и подлежит раскрытию в пояснениях к финансовой отчётности.

При возникновении проблем с выполнением государственного заказа вероятность возврата суммы субсидии возрастет. В этом случае в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 37 необходимо рассмотреть вопрос о создании резерва на возврат субсидии.

4. Виды субсидий

Существует два вида государственных субсидий:

- 1. Субсидии, относящиеся к активам (*grants related to assets*)** – это государственные субсидии, основное условие предоставления которых компании состоит в том, что данная компания должна купить, построить или иным образом приобрести долгосрочные активы. Оно может сопровождаться дополнительными условиями, ограничивающими вид активов, их местонахождение, а также сроки их приобретения или владения.
- 2. Субсидии, относящиеся к доходам (*grants related to income*)** – это государственные субсидии, не относящиеся к активам.

Вне зависимости от вида субсидий подход МСФО (IAS) 20 таков, что государственные субсидии должны признаваться в качестве **дохода** тех периодов, что и соответствующие расходы, которые они должны компенсировать, на систематической и рациональной основе.

Пример 3.

Государственная субсидия, относящаяся к амортизируемому активу, обычно признаётся как доход в течение того периода и в той пропорции, в которой начисляется амортизация данного актива.

Государственная субсидия в виде предоставления земельного участка (не амортизируемого актива) может быть предоставлена на условии возведения на нём здания, и в таком случае может оказаться правомерным признавать субсидию в качестве дохода в течение срока службы здания.

- государственные субсидии могут признаваться в качестве дохода в момент получения только в том случае, если не существует базы для распределения субсидий по учётным периодам.

Государственная субсидия, которая предоставляется в качестве компенсации за уже понесенные расходы или убытки, либо в целях оказания немедленной финансовой поддержки компании без каких-либо будущих соответствующих затрат или специфических расходов, в обязательном порядке должна признаваться как доход периода, в котором она была назначена к получению, с раскрытием информации, обеспечивающей правильное понимание результатов получения данной субсидии.

Если государственная субсидия предоставляется в качестве части пакета финансовой помощи, к которому прилагается ряд условий, то необходимо с особой тщательностью определить условия, ведущие к возникновению затрат и расходов, которые определяют периоды, в течение которых субсидия будет заработана. Может оказаться правомерным распределить часть субсидии на одной основе, а часть – на другой.

4.1 Методы учёта субсидий, относящихся к активам

Государственные субсидии, относящиеся к активам, могут быть получены:

- в денежной форме;
- в форме неденежного актива, такого как земельный участок, сырьё или другие ресурсы, для использования в обычной деятельности компании.

Субсидии, относящиеся к активам, должны быть отражены в отчёте о финансовом положении:

- либо путем отражения субсидии в качестве доходов будущих периодов, которые признаются текущими доходами на систематичной и рациональной основе в течение срока полезного использования актива;
- либо путем вычитания субсидии из стоимости приобретения актива. В этом случае субсидия признаётся доходом в течение срока полезного использования амортизируемого актива косвенно в виде уменьшения величины начисляемой амортизации, относимой на расходы каждый период.

Пример 4.

Компания получила государственную субсидию в размере \$200,000 на приобретение оборудования стоимостью \$600,000. Срок службы данного оборудования – 10 лет. Отражение субсидии возможно двумя альтернативными вариантами:

1-й вариант: субсидия отражается как доход будущих периодов:

Дт Денежные средства	\$200,000
Кт Доходы будущих периодов	\$200,000

При этом первоначальная стоимость оборудования формируется по полной стоимости:

Дт Основные средства	\$600,000
Кт Расчёты с поставщиками	\$600,000

По истечении каждого года службы оборудования одновременно с начислением амортизации признаётся доходом текущего периода 1/10 часть субсидии:

Дт Расходы на амортизацию	\$60,000
Кт Амортизация основных средств	\$60,000
Дт Доходы будущих периодов	\$20,000
Кт Прочие доходы	\$20,000

2-й вариант: полученная субсидия относится на уменьшение стоимости актива:

Дт Денежные средства	\$200,000
Кт Расчёты по государственной субсидии	\$200,000

Субсидия уменьшает первоначальную стоимость основного средства:

Дт Основные средства	\$400,000
Дт Расчёты по государственной субсидии	\$200,000
Кт Расчёты с поставщиками	\$600,000

По истечении каждого года службы оборудования начисляется амортизация:

Дт Расходы на амортизацию	\$40,000
Кт Амортизация основных средств	\$40,000

4.2 Методы учёта субсидий, относящихся к доходам

Субсидии, не относящиеся к активам, отражаются на счетах доходов: либо доходов будущих периодов, либо текущих доходов.

Субсидии, относящиеся к доходу, должны быть отражены в отчёте о прибылях и убытках:

- как отдельная статья доходов или в составе общей статьи доходов, например, «Прочие доходы», так как нецелесообразно производить взаимозачёт статей доходов и расходов. Отделение субсидии от расходов облегчает сопоставление с другими расходами, на которые не повлияла субсидия;
- путем уменьшения соответствующих расходов при отражении их в отчёте о прибылях и убытках, так как компания не производила бы расходов, если бы не было субсидии, и, следовательно, представление расходов без зачёта субсидии может вводить пользователей отчётности в заблуждение.

5. Оценка субсидий

Величина государственной субсидии в форме неденежного актива может определяться двумя способами.

Основной подход: неденежный актив должен учитываться по справедливой стоимости, и величина субсидии должна признаваться в соответствующей величине.

Альтернативный подход: и неденежный актив, и субсидия учитываются по номинальной величине.

6. Возврат субсидий

Государственные субсидии, подлежащие возврату, должны учитываться как пересмотр бухгалтерской оценки и отражаться в отчётности в соответствии с положениями МСФО (IAS) 8 «Учётные политики, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

Комментарий. Если компания получила субсидию от государства, но не имела достаточной уверенности в том, что условия предоставления субсидии будут ею выдержаны, то она должна была отразить в учёте сумму субсидии как заём. Если условия предоставления субсидии компания не выполнила, то в учёте отражается операция по возврату займа.

Рассматриваемые нормы стандарта касаются случаев, когда компания в момент получения субсидии была уверена, что условия предоставления субсидии будут ею исполнены, и применила для отражения субсидии нормы МСФО (IAS) 20, но в силу каких-то причин не сумела исполнить все условия получения субсидии и обязана вернуть субсидию полностью или частично.

Возврат **субсидии, относящейся к активам**, должен учитываться в зависимости от выбранного компанией метода учёта субсидии.

Если стоимость основного средства формировалась в полной стоимости, а сумма субсидии отражалась в составе доходов будущих периодов и переносилась на счёт текущих доходов равными частями пропорционально начислению амортизации актива, то возврат субсидии отражается в первую очередь за счёт уменьшения доходов будущих периодов, а при их недостаточности оставшаяся сумма возврата должна быть признана в качестве расхода текущего периода.

Если стоимость основного средства уменьшалась на сумму субсидии, то возврат субсидии должен быть отражен как увеличение балансовой стоимости актива (то есть фактически как доплата за него).

Пример 5.

Компания получила субсидию в \$1 млн. на покупку оборудования стоимостью \$2 млн. Срок полезной службы оборудования – 10 лет. Условием предоставления субсидии являлось обязательство сохранения профиля деятельности. В начале третьего года руководство было вынуждено перепрофилировать производство и вернуть сумму субсидии полностью.

Если компания учла полученную субсидию как доходы будущих периодов, т.е. стоимость основного средства составляет \$2 млн., то накопленная за два года амортизация – \$0.4 млн. За два года со счёта доходов будущих периодов на счета текущих доходов перенесено 2/10 суммы субсидии \$0.2 млн. Остаток по счёту доходов будущих периодов составляет \$0.8 млн. Возврат субсидии будет отражен:

Дт Доходы будущих периодов	\$0.8 млн.
Дт Расходы текущего периода	\$0.2 млн.
Кт Задолженность в бюджет	\$1 млн.

Если компания учла полученную субсидию в уменьшение стоимости покупки оборудования, то стоимость основного средства составляет \$1 млн., накопленная за два года амортизация \$0.2 млн. Возврат субсидии будет отражен как увеличение стоимости актива:

Дт Основное средство	\$1 млн.
Кт Задолженность в бюджет	\$1 млн.

Доначисление амортизации за прошедшие два года:

Дт Расходы текущего периода	\$0.2 млн.
Кт Амортизация	\$0.2 млн.

В любом из вариантов влияние изменений учётных оценок должно раскрываться в отчётности в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 8 «Учётные политики, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

Если актив, приобретенный на средства субсидии, переоценивался, то возврат субсидии, относящейся к активам, может потребовать пересмотра произведенных записей.

Возврат **субсидии, относящейся к доходам**, производится следующим образом:

- если часть субсидии отражена на счетах доходов будущих периодов, то она списывается не на счёт текущих доходов, а в счёт погашения образовавшегося долга по возврату субсидии;

- оставшаяся сумма долга полностью (в случае отсутствия доходов будущих периодов в части субсидии) должна немедленно признаваться расходом текущего периода.

7. Раскрытие информации в примечаниях

В финансовой отчётности должна быть раскрыта следующая информация:

- учётная политика, принятая для государственных субсидий, в том числе методы представления, принятые в финансовой отчётности;

Пример 6.

Государственные гранты

(Примечания к консолидированной финансовой отчётности (фрагмент))

Государственные гранты на приобретение или создание активов вычитаются из стоимости соответствующего актива при определении его текущей балансовой стоимости. Такие гранты признаются в качестве дохода в течение срока использования амортизируемого имущества путем начисления амортизации на уменьшенную балансовую стоимость актива.

- характер и размер государственных субсидий, признаваемых в финансовой отчётности, а также указание других форм государственной помощи, от которых компания получила прямую выгоду;

Пример 7.

Незавершённое капитальное строительство

(Примечания к консолидированной финансовой отчётности)

Строительство очистных сооружений общей стоимостью 350 млн. руб. полностью финансировалось за счёт средств, выделяемых из бюджета Калининградской области. Текущая балансовая стоимость данного объекта незавершенного строительства равна нулю.

- невыполненные условия и прочие условные события, связанные с государственной помощью, которая была признана.

Пример 8.

Будущие обязательства

(Примечания к консолидированной финансовой отчётности)

По условиям соглашения с администрацией Калининградской области строительство очистных сооружений полностью финансировалось за счёт средств, выделяемых из бюджета Калининградской области. По условиям соглашения администрация имеет право требовать возврата перечисленных бюджетных средств, если в течение семи лет с момента ввода в действие очистных сооружений будут выявлены факты сброса сточных вод, содержание загрязняющих веществ в которых выше предельно допустимых норм.

МСФО (IAS) 41

Сельское хозяйство

План сессии

1. Введение	1302
2. Определения.....	1302
3. Критерии признания.....	1303
4. Оценка биологических активов	1303
5. Определение справедливой стоимости.....	1305
6. Особенности учёта государственных субсидий, относящихся к биологическим активам.....	1306
7. Раскрытие информации в примечаниях.....	1307

1. Введение

МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» определяет порядок учёта и формирования финансовой отчётности для предприятий сельского хозяйства. Этот стандарт был первым отраслевым стандартом в системе МСФО, который даёт подробные рекомендации по учёту для определённого вида деятельности. Стандарт применяется в отношении отчётности, составленной за финансовый год, начинающийся 1 января 2003 г. или позже.

МСФО (IAS) 41 должен применяться для учета следующих объектов в случае, если они связаны с сельскохозяйственной деятельностью:

- биологических активов;
- сельскохозяйственной продукции в момент её сбора (затем она учитывается в соответствии с МСФО (IAS) 2 «Запасы»);
- государственных субсидий, относящихся к биологическим активам.

МСФО (IAS) 41 не применяется:

- для учета земли сельскохозяйственного назначения (применяется МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество»);
- к нематериальным активам, связанным с сельскохозяйственной деятельностью (применяется МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»);
- для учета плодовых деревьев, используемых в сельскохозяйственной деятельности (применяется МСФО (IAS) 16 «Основные средства»), а также субсидий, полученных в связи с такими деревьями (однако МСФО (IAS) 41 применяется при учете сельскохозяйственной продукции, полученной от этих деревьев)

2. Определения

Биологический актив – это растения и животные, контролируемые компанией в результате прошлых событий.

Биологическая трансформация – это процесс роста, вырождения, производства и воспроизводства продукции, в результате которого происходят количественные и качественные изменения биологических активов.

Сбор урожая – это отделение сельскохозяйственной продукции от биологических активов.

Сельскохозяйственная деятельность – это деятельность, связанная с биологической трансформацией биологических активов для получения сельскохозяйственной продукции для продажи, переработки либо трансформации в другие биологические активы.

Сельскохозяйственная продукция – это продукция, полученная от биологических активов компании.

Расходы на продажу – дополнительные затраты, напрямую относимые на продажу актива, кроме затрат на финансирование и налогов на прибыль.

МСФО (IAS) 41 выделяет **общие характеристики сельскохозяйственной деятельности**:

- *Способность к изменению.* Растения или животные поддаются биотрансформации.
- *Управление изменениями.* Управление способствует биотрансформации путем создания благоприятных или, по крайней мере, стабильных условий, необходимых для осуществления данного процесса (например, обеспечение соотношения питательных веществ на определенном уровне, поддержание влажности, температуры, продуктивности и света). Такое управление отличает сельскохозяйственную деятельность от других видов деятельности. Например, пользование продукцией, получаемой из неуправляемых источников (например, рыбный промысел в океане и вырубка лесов) не является сельскохозяйственной деятельностью;
- *Оценка изменений.* Должна существовать основа для оценки происходящих качественных и количественных изменений в состоянии биологических активов (например, изменение веса животных, изменение возраста лесонасаждений, изменение плотности, зрелости, жирового слоя, содержания белка, прочности волокна).

3. Критерии признания

Биологический актив или сельскохозяйственная продукция должны признаваться исключительно в случаях, когда:

- компания контролирует актив в результате прошлых событий;
- существует высокая вероятность получения компанией будущих экономических выгод, связанных с активом;
- справедливая стоимость или себестоимость актива может быть надёжно оценена.

4. Оценка биологических активов

Оценка биологических активов осуществляется в момент первоначального признания и на каждую отчётную дату по справедливой стоимости за вычетом затрат в момент продажи.

Справедливая стоимость – это цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при погашении обязательства при проведении операции на организованном рынке между участниками рынка на дату оценки (см. МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»).

Если в момент оценки справедливую стоимость актива определить невозможно, то актив оценивается по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

Как только появляется возможность достоверного определения справедливой стоимости актива, компания должна провести оценку по справедливой стоимости за вычетом затрат в момент продажи.

Сельскохозяйственная продукция, полученная от биологических активов компании, оценивается по справедливой стоимости за вычетом затрат в момент продажи, предполагаемых на момент сбора урожая. Это обусловлено необходимостью определения эффективности сельскохозяйственной деятельности.

К затратам в момент продажи относятся:

- вознаграждения посредникам (брокерам/дилерам);
- сборы регулирующих органов;
- налоги и пошлины.

К затратам в момент продажи не относятся транспортные расходы для доставки активов на рынок.

5. Прибыли и убытки

Прибыль/убытки, возникающие при первоначальной оценке биологического актива и сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости за вычетом затрат в момент продажи, а также при дальнейшей переоценке, полностью признаются в отчёте о прибылях и убытках за период.

Прибыль/убытки, возникающие при первоначальном признании сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, должны включаться в состав прибыли или убытка за период, в котором они возникают.

6. Особенности учёта государственных субсидий, относящихся к биологическим активам

В соответствии с МСФО (IAS) 41 государственные субсидии, относящиеся к биологическому активу, отражаемому по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых затрат в момент продажи, признаются в качестве дохода в тот момент, когда такая государственная субсидия становится подлежащей получению.

Если государственная субсидия, относящаяся к биологическому активу, отражаемому по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых затрат в момент продажи, предоставляется на определённых условиях, компания признаёт государственную субсидию в составе доходов **только после выполнения условий** получения субсидии.

Если компания получила субсидию, но не выполнила все условия её получения, то она отражает полученные средства как обязательство до момента выполнения необходимых условий.

Если государственная субсидия относится к биологическому активу, отражаемому по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения, она учитывается в соответствии с МСФО (IAS) 20 «Учёт государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи».

7. Раскрытие информации в примечаниях

Предприятие должно раскрыть совокупную величину прибыли или убытка, возникающих в текущем периоде при первоначальном признании биологических активов и сельскохозяйственной продукции, а также в результате изменения справедливой стоимости биологических активов за вычетом расходов на продажу.

Предприятие должно дать описание:

- каждой группы биологических активов;
- характер деятельности компании по каждой группе активов и объём производства в натуральном выражении (если такая информация не представляется в документах, публикуемых вместе с финансовой отчётностью).

Предприятие должно раскрыть:

- наличие и балансовую стоимость биологических активов, в отношении использования которых действуют определенные ограничения, а также балансовую стоимость биологических активов, переданных в залог в качестве обеспечения обязательств;
- величину принятых на себя обязательств по совершенствованию или приобретению биологических активов;
- стратегии управления финансовым риском, связанным с сельскохозяйственной деятельностью.

Предприятие должно представить сверку балансовой стоимости биологических активов на начало и конец периода с учётом изменений, произошедших за период. При этом следует отразить следующую информацию:

- прибыль/убыток от изменения справедливой стоимости биологических активов за вычетом расходов на продажу;
- увеличение стоимости в результате покупки активов;
- уменьшение стоимости в результате продажи биологических активов и переклассификации их в категорию предназначенных для продажи (в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Необоротные активы, предназначенные для продажи, и прекращённая деятельность»);
- уменьшение стоимости в результате сбора урожая;
- увеличение стоимости в результате сделок по объединению бизнеса;
- чистые курсовые разницы, возникающие в связи с переводом финансовой отчётности на другую валюту представления отчетности или в связи с пересчетом операций, выраженных в иностранной валюте, на валюту представления отчетности компании;
- прочие изменения.

Предприятию рекомендуется раскрывать, в разрезе групп или иным способом, изменения справедливой стоимости биологических активов, вызванные изменениями физических свойств, и изменения справедливой стоимости биологических активов, вызванные изменениями цен.

МСФО (IAS) 41 устанавливает, что по биологическим активам, которые **не могут быть оценены по справедливой стоимости** за вычетом затрат в момент продажи, и в течение текущего периода оцениваются по себестоимости за вычетом

накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения необходимо раскрывать следующую информацию:

- описание биологических активов;
- объяснение причин, из-за которых нельзя провести оценку по справедливой стоимости;
- по возможности, границы оценок, в которых, скорее всего, находится справедливая стоимость;
- отражение прибыли и убытков, признанных при выбытии таких активов (включая убытки от обесценения, восстановление убытков от обесценения и амортизационные отчисления за период);
- применяемый метод амортизации;
- применяемые сроки полезной службы и нормы амортизации;
- убытки от обесценения/восстановленные суммы убытков от обесценения;
- сумму амортизации.

Если в течение текущего периода появляется возможность надежно оценить справедливую стоимость биологических активов, ранее оцениваемых по фактической стоимости за вычетом МСФО (IAS) 41 накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения, в отношении данных биологических активов предприятие должно раскрыть следующую информацию:

- описание этих биологических активов;
- объяснение причин, в силу которых появилась возможность проведения надежной оценки справедливой стоимости; и
- влияние перехода к справедливой стоимости

В отношении **государственных субсидий**, относящихся к биологическим активам, необходимо раскрывать следующую информацию:

- характер и сумму государственных субсидий, признаваемых в финансовой отчетности;
- невыполненные условия и прочие условные события, связанные с государственными субсидиями;
- предполагаемое существенное снижение объемов государственных субсидий.

Пример 1.

По состоянию на 1 января 2013 года в стаде было 10 двухлетних животных. Никакого изменения в количестве животных не было в течение отчётного периода. Справедливая стоимость за вычетом оценочных затрат в момент продажи за одну голову составляет:

	\$
2-летние животные на 1 января 2013 г.	180
3-летние животные на 1 января 2013 г.	210
2-летние животные на 31 декабря 2013 г.	195
3-летние животные на 31 декабря 2013 г.	230

Задание.

Рассчитать справедливую стоимость стада на 31 декабря 2013 г. и разделить изменение стоимости на результат изменения цены и физического состояния по сравнению с 1 января 2013 г.

Решение.

	\$
1) Справедливая стоимость стада на 1 января 2013 г. (10 x 180)	1,800
2) Увеличение справедливой стоимости в результате изменения цены: 10 x (195 – 180)	150
3) Увеличение справедливой стоимости в результате физических изменений: 10 x (230 – 195)	350
4) Справедливая стоимость стада на 31 декабря 2013 г.: 10 x 230	2,300

Пример 2.

По состоянию на 1 января 2013 года в стаде было 10 двухлетних животных. Одно животное, возрастом 2.5 года, было куплено 1 июля 2013 г., и одно животное родилось 1 июля 2013 г. Ни одно животное не было продано в течение отчётного периода. Справедливая стоимость за вычетом оценочных затрат в момент продажи за одну голову составляет:

	\$
2-летние животные на 1 января 2013 г.	100
Новорожденное животное на 1 июля 2013 г.	70
2.5-летние животные на 1 июля 2013 г.	108
Новорожденные животные на 31 декабря 2013 г.	72
0.5-летние животные на 31 декабря 2013 г.	80
2-летние животные на 31 декабря 2013 г.	105
2.5-летние животные на 31 декабря 2013 г.	111
3-летние животные на 31 декабря 2013 г.	120

Задание.

Рассчитать справедливую стоимость стада на 31 декабря 2013 г. и разделить изменение стоимости на результат изменения цены и физического состояния по сравнению с 1 января 2013 г.

Решение.

	\$
1) Справедливая стоимость стада на 1 января 2013 г. (10 x 100)	1,000
2) Покупка 1 июля 2013 г.	108
3) Увеличение справедливой стоимости в результате изменения цены:	
10 x (105 – 100)	50
1 x (111 – 108)	3
1 x (72 – 70)	<u>2</u>
	55
4) Увеличение справедливой стоимости в результате физических изменений:	
10 x (120 – 105)	150
1 x (120 – 111)	9
1 x (80 – 72)	8
1 x 70	<u>70</u>
	237
5) Справедливая стоимость стада на 31 декабря 2013 г.:	
11 x 120	1,320
1 x 80	<u>80</u>
Итого:	1,400

МСФО (IAS) 17

Аренда

План сессии

1. Введение	1402
2. Определения	1402
3. Аренда земли и зданий.....	1404
4. Классификация аренды.....	1405
5. Финансовая аренда.....	1405
5.1 Первоначальное признание у арендатора	
5.2 Первоначальное признание у арендодателя	
5.3 Последующий учёт у арендатора	
5.4 Последующий учёт у арендодателя	
5.5 Учёт обязательства по финансовой аренде	
7. Продажа с обратной арендой.....	1411
7.1 Продажа с обратной финансовой арендой	
7.2 Продажа с обратной операционной арендой	
8. Раскрытие информации в примечаниях	1413
8.1 Раскрытие информации о финансовой аренде в финансовой отчётности арендатора	
8.2 Раскрытие информации о финансовой аренде в финансовой отчётности арендодателя	
8.3 Раскрытие информации об операционной аренде в финансовой отчётности арендатора	
8.4 Раскрытие информации об операционной аренде в финансовой отчётности арендодателя	

1. Введение

Цель данного стандарта состоит в определении принципов учета и раскрытия информации в отношении финансовой и операционной аренды для арендаторов и арендодателей.

Данный стандарт не применяется для таких типов аренды, как:

- договоры аренды на разведку и использование природных ресурсов;
- лицензионные соглашения на такие объекты, как кинофильмы, видеозаписи, патенты, авторские права, рукописи;
- имущество, удерживаемое арендатором как инвестиционная собственность (МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная собственность»);
- инвестиционная собственность, переданная арендодателем в операционную аренду (МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная собственность»);
- биологические активы, удерживаемые арендатором по договору финансовой аренды (МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»);
- биологические активы, переданные арендодателем в операционную аренду (МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»).

2. Определения

Арендный договор (*lease agreement*) – это соглашение, при котором арендодатель передает арендатору (лицу, которое собирается использовать актив) в обмен на платёж или несколько платежей право использовать актив в течение согласованного периода времени.

Учёт арендных операций основывается на принципе преобладания экономической сущности этих операций над их юридической формой. С этой точки зрения договор аренды можно оценить как предоставление права использования актива или фактически покупку актива арендатором с отсрочкой платежа, т.е. это покупка, профинансированная арендодателем. Поэтому для целей учёта договора аренды классифицируют как:

- операционную аренду;
- финансовую аренду.

Финансовая аренда (*finance lease*) – это аренда, при которой арендатору передаются практически все риски и выгоды, связанные с владением активом. При этом право собственности на актив может и не передаваться.

Операционная аренда (*operating lease*) – это любой вид аренды, отличный от финансовой.

Учитывать ли аренду как операционную или финансовую определяется арендатором и арендодателем самостоятельно и независимо друг от друга. Это означает, что существует возможность различной классификации арендного договора (арендатором, например, как финансовой, а арендодателем как операционной). Это возможно в связи с тем фактом, что критерии определения аренды как финансовой являются качественными, а не количественными, а значит,

не всегда очевидными. Например, это может иметь место, если арендодатель извлекает выгоду из гарантии ликвидационной стоимости, предоставленной стороной, которая не связана с арендатором. Но несмотря на трудность классификации договора аренды, компания должна подойти к этому вопросу со всей серьезностью, так как изменение классификации аренды не допускается в течение всего срока действия договора, за исключением случая, когда произошли существенные изменения условий соглашения, когда это сделать необходимо.

Минимальные арендные платежи (МАП) (*minimum lease payments*) – это платежи на протяжении срока аренды, которые арендатор обязан или может быть обязан осуществлять плюс:

- для арендатора – любые суммы, гарантированные им или другой, связанной с ним стороной;
- для арендодателя – любая остаточная стоимость, гарантированная арендодателю кем-либо из нижеперечисленных:
 - арендатором;
 - связанной с арендатором стороной;
 - независимой третьей стороной, имеющей финансовые возможности для обеспечения таких гарантий.

Минимальные арендные платежи **не включают** дополнительные арендные платежи (*contingent rent*), затраты на услуги и налоги, которые должны быть оплачены и компенсированы арендодателю

Минимальные арендные платежи (МАП) включают:

- **штрафы или затраты**, компенсируемые арендатором при досрочном расторжении договора аренды.

Если арендатор планирует досрочное расторжение, то штраф и связанные затраты нужно включать в расчет МАП, и наоборот, если планируется продление договора, то в МАП включаются платежи во время продленного периода, а штрафы за разрыв соглашения игнорируются;

- **стоимость «символического» выкупа объекта аренды** при наличии такого права. Обычно размер данного выкупа настолько незначителен, что практически нет сомнений в том, что арендатор воспользуется этим правом;
- **гарантийные платежи**, если арендатор или связанные с ним лица гарантируют арендодателю выплату остаточной стоимости объекта аренды;
- **непрямые гарантии**, выданные арендатором или связанным с ним лицом арендодателю. Для арендодателя также учитываются и гарантии независимых третьих лиц. Примером такой гарантии может являться гарантия арендатором долгов арендодателя, обеспеченных остаточной стоимостью арендуемых активов;

Минимальные арендные платежи (МАП) не включают:

- **дополнительные (условные) арендные платежи** (в некоторых договорах предусматривается необходимость дополнительных платежей в зависимости от различных факторов, не зависящих от времени).

Дополнительные (условные) арендные платежи (*contingent rent*) – это та часть арендных платежей, которая не зафиксирована в сумме, но основана на факторе, не связанном с течением времени (например, доля продаж, будущие ценовые индексы, будущие рыночные процентные ставки).

Гарантированная остаточная стоимость (*guaranteed residual value*) – это

- для арендатора – та часть остаточной стоимости, которая гарантирована арендатором или другой стороной, связанной с арендатором (сумма гарантии является максимальной суммой, которая при любых обстоятельствах может подлежать оплате);
- для арендодателя – та часть остаточной стоимости, которая гарантирована арендатором или третьей стороной, не связанной с арендодателем и имеющей финансовые возможности по обеспечению таких гарантий.

Негарантированная остаточная стоимость (*unguaranteed residual value*) – это та часть остаточной стоимости арендованного актива, в отношении которой у арендодателя нет уверенности в реализации, либо которая гарантирована только связанной с арендодателем стороной.

Вменённая процентная ставка (*interest rate implicit in the lease*) – это ставка дисконта, использование которой в расчетах в начале срока аренды обеспечивает равенство:

- суммарной дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей и негарантированной остаточной стоимости; и
- суммарной справедливой стоимости арендованного актива и первоначальных прямых затрат арендодателя.

Валовая инвестиция в аренду (*gross investment in the lease*) – это сумма минимальных арендных платежей, получаемых арендодателем по договору финансовой аренды, и негарантированной остаточной стоимости актива.

Чистая инвестиция в аренду (*net investment in the lease*) – это валовая инвестиция в аренду, дисконтированная с использованием вмененной процентной ставки.

3. Аренда земли и зданий

Земля, как правило, имеет неограниченный срок экономической службы, и поэтому, если по окончании срока аренды не предполагается передача арендатору права собственности, то нет и перехода практически всех рисков и выгод владения, и, следовательно, аренда земли, как правило, классифицируется как операционная аренда. Однако в некоторых случаях аренда земли может быть классифицирована как финансовая даже без условия перехода права собственности в конце срока аренды. Примером может быть аренда земли и здания на срок 999 лет. В данном случае все существенные риски и выгоды, связанные с владением землей в течение срока аренды, будут находиться у арендатора даже без условия перехода права собственности в конце срока аренды.

При аренде земли вместе с расположенными на ней зданиями и сооружениями в целях классификации аренды земля и здания должны рассматриваться отдельно.

Однако если по окончании срока аренды к арендатору переходит право собственности и на землю, и на здания, то аренда обоих, как правило, классифицируется как финансовая.

4. Классификация аренды

В соответствии с МСФО (IAS) 17 классификация аренды осуществляется на основании того, произошёл ли переход рисков и выгод владения арендованного актива от арендодателя к арендатору. При определении данного фактора необходимо отталкиваться от экономической сущности сделки, а не просто от юридической формы договора.

Примеры факторов, позволяющих вместе или по отдельности классифицировать аренду, как финансовую:

- автоматический переход права собственности на арендуемый актив в конце срока договора аренды;
- возможность арендатора продлить договор аренды по льготной цене;
- возможность арендатора выкупить арендуемый актив у арендодателя по окончании срока аренды по льготной цене;
- срок аренды составляет большую часть срока полезной службы актива;
- на начало срока аренды дисконтированная стоимость минимальных арендных платежей приблизительно равна справедливой стоимости актива;
- актив носит специфический характер (может использоваться только арендатором без существенных модификаций).

5. Финансовая аренда

5.1 Первоначальное признание у арендатора

Дт Актив

Кт Обязательство по финансовой аренде

Сумма признания – **наименьшая из** справедливой стоимости арендуемого актива и дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей.

Комментарий. Справедливая стоимость актива, как правило, будет равна сумме денежных средств, уплаченных за него.

Пример 1.

Условия договора аренды: арендатор получает актив, срок службы которого равен 6 годам и справедливая стоимость составляет \$42,000.

Договор заключён на срок 5 лет, ежегодная арендная плата – \$11,000. Платежи в конце периода.

Вменённая процентная ставка равна 10%. Коэффициент дисконтирования k (10%, 5 лет) ежегодных арендных платежей (аннуитетов) равен 3.7907.

Задание.

По какой цене данный актив должен быть поставлен на учёт?

Решение.

Рассчитаем дисконтированную стоимость минимальных арендных платежей.

$$1 \text{ год: } 11,000 \times 1/1.1^1 = 10,000$$

$$2 \text{ год: } 11,000 \times 1/1.1^2 = 9,091$$

$$3 \text{ год: } 11,000 \times 1/1.1^3 = 8,264$$

$$4 \text{ год: } 11,000 \times 1/1.1^4 = 7,513$$

$$5 \text{ год: } 11,000 \times 1/1.1^5 = 6,830$$

$$\text{Итого: } 10,000 + 9,091 + 8,264 + 7,513 + 6,830 = 41,698$$

либо

$$11,000 \times (1/1.1^1 + 1/1.1^2 + 1/1.1^3 + 1/1.1^4 + 1/1.1^5) = 11,000 \times 3.7907 = 41,698$$

Дисконтированная стоимость минимальных арендных платежей равна \$41,698, что меньше чем \$42,000. Следовательно, актив должен быть отражен в отчёте о финансовом положении в сумме \$41,698.

Дт Актив	\$41,698
Кт Обязательство по финансовой аренде	\$41,698

5.2 Первоначальное признание у арендодателя

Дт Чистая инвестиция в аренду (в составе дебиторской задолженности)

Кт Актив

Дт/Кт Убыток/Прибыль (отчёт о прибылях и убытках)

5.3 Последующий учёт у арендатора

Дт Амортизационный расход (отчёт о прибылях и убытках)

Кт Актив

Дт Обязательство

Дт Процентный расход (отчёт о прибылях и убытках)

Кт Денежные средства

Арендатор должен учитывать амортизацию арендованного актива в соответствии со своей учётной политикой, но при этом:

- срок амортизации равен сроку экономической службы актива, если есть достаточная уверенность, что право собственности перейдёт к арендатору в конце срока аренды;
- иначе объект аренды необходимо амортизировать в течение кратчайшего из:
 - срока аренды; и
 - срока экономической службы актива.

Также арендатор должен проверять арендуемый актив на предмет его возможного обесценения в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

5.4 Последующий учёт у арендодателя

Дт Денежные средства

Кт Чистая инвестиция в аренду

Кт Процентный доход (отчёт о прибылях и убытках)

Каждый арендный платёж состоит из:

- части основного долга;
- процентной составляющей.

МСФО (IAS) 17 требует, чтобы процентные затраты были распределены по периодам в течение всего срока аренды таким образом, чтобы получалась постоянная норма процента по остатку задолженности по аренде для каждого периода.

5.5 Учёт обязательства по финансовой аренде

Алгоритм расчёта.

Процентный расход отчётного периода = (Обязательство по финансовой аренде на начало периода – Арендный платёж на начало периода) x процентная ставка, подразумеваемая в договоре финансовой аренды

Учёт обязательства по финансовой аренде – платежи в конце периода

Пример 2.

Компания Лиз 1 января 2013 года заключила договор финансовой аренды. Справедливая стоимость арендуемого актива – \$1,700, процентная ставка – 10.4%, график платежей – 5 платежей по \$400 в конце года (31 декабря). Срок аренды – 5 лет. Коэффициент дисконтирования k (10.4%, 5 лет) ежегодных арендных платежей (аннуитетов) равен 3.75.

Задание.

Представить выдержки из финансовой отчётности компании Лиз на 31.12.2013 года.

Решение.

Рассчитаем дисконтированную стоимость минимальных арендных платежей. Она равна \$1,500 (\$400 x 3.75). \$1,500 меньше чем \$1,700, следовательно, актив должен быть

отражен в отчёте о финансовом положении в сумме \$1,500.

Расчёт платежей по договору финансовой аренды:

Дата	Платёж	Процентный расход (10.4% от остатка обязательства)	Уменьшение обязательства	Остаток обязательства в отчёте о финансовом положении
01.01.13 г.				1,500
31.12.13 г.	400	156	244	1,256
31.12.14 г.	400	131	269	987

Проводки:

01.01.13 г.:		\$	\$
Дт Актив			1,500
Кт Обязательство по финансовой аренде			1,500
31.12.13 г.:			
Дт Амортизационный расход (отчёт о прибылях и убытках)		300	
Кт Актив			300
Дт Процентный расход (отчёт о прибылях и убытках)		156	
Дт Обязательство по финансовой аренде		244	
Кт Денежные средства			400

Выдержки из финансовой отчётности компании Лиз на 31.12.13 г.

Отчёт о финансовом положении компании Лиз на 31.12.13 г.

	\$
Необоротные активы	
Актив	1,200
Долгосрочные обязательства	
Обязательство по финансовой аренде	987
Краткосрочные обязательства	
Обязательство по финансовой аренде	269

Отчёт о прибылях и убытках компании Лиз за год, окончившийся 31.12.13 г.

	\$
Амортизационный расход	300
Процентный расход	156

Учёт обязательства по финансовой аренде – платежи в начале периода**Пример 3.**

Компания Лиз 1 января 2013 года заключил договор финансовой аренды. Справедливая стоимость актива – \$1,700 долларов, процентная ставка – 10.4%, график платежей – 5 платежей по \$400 в начале года (первая выплата – 01.01.13 г.). Срок аренды – 5 лет. Коэффициент дисконтирования k (10.4%, 4 года) ежегодных арендных платежей (аннуитетов) равен 3.14.

Задание.

Представить выдержки из финансовой отчётности компании Лиз на 31.12.13 г.

Решение.

Рассчитаем дисконтированную стоимость минимальных арендных платежей. Она равна \$1,656 ($\$400 + \400×3.14). \$1,656 меньше чем \$1,700, следовательно, актив должен быть отражен в отчёте о финансовом положении в сумме \$1,656

Расчёт платежей по договору финансовой аренды:

Дата	Платёж	Процентный расход (10,4% от остатка обязательства)	Уменьшение обязательства	Остаток обязательства в отчёте о финансовом положении
01.01.13				1,656
01.01.13	400		400	1,256
31.12.13		131		
01.01.14	400		269	987

Проводки:

01.01.13 г.:		\$	\$
Дт Актив		1,656	
Кт Обязательство по финансовой аренде			1,656
Дт Обязательство по финансовой аренде		400	
Кт Денежные средства			400
31.12.13 г.:			
Дт Амортизационный расход (отчёт о прибылях и убытках)		331	
Кт Актив			331
Дт Процентный расход (отчёт о прибылях и убытках)		131	
Кт Проценты начисленные (кредиторская задолженность по процентам)			131

Выдержки из финансовой отчётности компании Лиз на 31.12.13 г.

Отчёт о финансовом положении компании Лиз на 31.12.13 г.

	\$
Необоротные активы	
Актив	1,325
Долгосрочные обязательства	
Обязательство по финансовой аренде	987
Краткосрочные обязательства	
Обязательство по финансовой аренде	269
Кредиторская задолженность по процентам	131

Отчёт о прибылях и убытках компании Лиз за год, окончившийся 31.12.13 г.

Амортизационный расход	331
Процентный расход	131

6. Операционная аренда

Если договор аренды классифицируется как операционная аренда, актив учитывается в отчёте о финансовом положении арендодателя. Арендодатель отражает доходы от аренды, а арендатор – расходы по аренде в отчёте о прибылях и убытках равномерно в течение срока аренды вне зависимости от графика платежей. При операционной аренде проценты не начисляются.

$$\text{Расходы (доходы) по аренде за период} = \frac{\text{Сумма всех выплат по договору}}{\text{Количество периодов аренды}}$$

Когда уплаченная сумма денежных средств отличается от суммы признаваемых расходов по аренде, то арендатор относит разницу либо на кредиторскую задолженность по аренде, либо на счет авансов выданных. В конце срока аренды этот счет будет полностью использован, т.е. сальдо по счету будет равно нулю. Это показано на следующем примере.

Пример 4.

По условию договора аренды компания Скай должна уплатить не подлежащий возврату депозит в размере \$150,000, а также в течение последующих 5-ти лет вносить в первый день года другие платежи в сумме \$140,000. Срок службы актива составляет 18 лет.

Задание.

Подготовить проводки в отношении договора аренды за каждый отчётный период в течение срока договора.

Решение.

Сумма ежегодных расходов по аренде, отражаемых в отчёте о прибылях и убытках:

$$(150,000 + 140,000 \times 5) / 5 \text{ лет} = 170,000$$

	\$	\$
<i>1-ый год:</i>		
Дт Расход по аренде (отчёт о прибылях и убытках)	170,000	
Дт Предоплата (балансирующее значение)	120,000	
Кт Денежные средства		290,000
<i>2-ой – 5-ый годы:</i>		
Дт Расход по аренде (отчёт о прибылях и убытках)	170,000	
Кт Предоплата (балансирующее значение)		30,000
Кт Денежные средства		140,000

7. Продажа с обратной арендой

Продажа с обратной арендой представляет собой операцию по продаже актива и аренду этого же актива самим продавцом. Обычно арендный платеж и продажная цена взаимозависимы, поскольку они обсуждаются одновременно. Учёт такой операции зависит от вида аренды.

Главный вопрос, который возникает в связи с такими сделками, это определение сути соглашения. Действительно ли произошла продажа актива и передача основных рисков и выгод владения или стороны заключили эту сделку с целью получения налоговых льгот или привлечения финансирования при сохранении контроля над активом?

7.1 Продажа с обратной финансовой арендой

При **продаже с обратной финансовой арендой** любая сумма превышения выручки от реализации над балансовой стоимостью актива не может быть признана сразу как доход в отчёте о прибылях и убытках продавца-арендатора, а должна учитываться как отложенный доход и списываться на финансовый результат равномерно в течение срока аренды.

Это происходит потому, что, по сути, продавец-арендатор получил финансирование под залог принадлежащего ему актива, а не осуществил его продажу.

Если цена продажи ниже балансовой стоимости актива корректировки обычно не требуются, если только не имело место обесценение актива: в этом случае его балансовая стоимость уменьшается до размера возмещаемой стоимости в соответствии с МСФО (IAS) 36.

Комментарий: на экзамене обычно используется упрощенный подход к учету операций продажи с обратной финансовой арендой. Актив остается на балансе продавца (арендатора) в прежней оценке и продолжает амортизироваться, а полученные денежные средства (цена продажи) отражаются в составе займов полученных (с последующим учетом по амортизированной стоимости с использованием эффективной ставки процента).

7.2 Продажа с обратной операционной арендой

Продажа с обратной операционной арендой, по сути, является продажей актива, если сделка осуществляется по справедливой стоимости. Поэтому любые прибыли или убытки от такой операции должны признаваться немедленно в отчёте о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе.

Если **цена продажи ниже справедливой стоимости**, то любые возникающие прибыли и убытки должны быть признаны немедленно. Исключение составляют случаи, когда убытки компенсируются будущими заниженными арендными платежами. В такой ситуации убытки от продажи признаются расходами будущих периодов и впоследствии относятся на расходы периода вместе с арендными платежами в течение срока использования арендуемого актива.

Если **цена продажи выше справедливой стоимости**, то такое превышение признается в качестве отложенного дохода и списывается на финансовый результат

в течение срока аренды актива, в то время как разница между справедливой стоимостью и балансовой стоимостью будет признаваться в отчете о прибылях и убытках как прибыль от продажи. Если справедливая стоимость оказывается меньше балансовой стоимости актива, то разница между балансовой и справедливой стоимостью немедленно признается в качестве убытка в отчете о прибылях и убытках.

Пример 5.

Компания Омега владеет активом, остаточная стоимость которого равна \$80,000, а справедливая стоимость – \$110,000. Компания рассматривает возможность продать этот актив, а затем взять его в операционную аренду. Имеются следующие предложения от различных компаний:

Цена продажи	Ежегодные арендные платежи в течение 4-х лет
(a) \$110,000	\$29,000
(b) \$130,000	\$29,000
(c) \$90,000	\$25,000 (т.е. по цене ниже рыночной)
(d) то же, что и в (c), но в предположении, что остаточная стоимость равна \$100,000.	

Задание.

Для каждого случая отобразить операцию в финансовой отчетности.

Решение.

(a) Цена продажи равна справедливой стоимости:

	\$	\$
Дт Денежные средства	110,000	
Кт Актив		80,000
Кт Прибыль (в отчете о прибылях и убытках)		30,000

(b) Цена продажи выше справедливой стоимости:

Дт Денежные средства	130,000	
Кт Актив		80,000
Кт Прибыль (в отчете о прибылях и убытках)		30,000
Кт Отложенный доход (в отчете о финансовом положении)		20,000

Отложенный доход будет списываться на доходы текущего периода в отчете о прибылях и убытках по \$5,000 в течение 4 лет аренды.

(c) Цена продажи ниже справедливой стоимости, продажа с прибылью:

Дт Денежные средства	90,000	
Кт Актив		80,000
Кт Прибыль (в отчете о прибылях и убытках)		10,000

(d) Цена продажи ниже справедливой стоимости, продажа с убытком, будущие арендные платежи занижены:

Дт Денежные средства	90,000	
Кт Актив		100,000
Дт Отложенный расход (в отчете о финансовом положении)		10,000

Отложенный расход будет списываться на расходы текущего периода в отчете о прибылях и убытках по \$2,500 в течение 4 лет аренды.

8. Раскрытие информации в примечаниях

8.1 Раскрытие информации о финансовой аренде в финансовой отчётности арендатора

Арендатор должен раскрывать следующее:

- для каждого класса актива: балансовую стоимость на отчётную дату
- сверку между полной суммой минимальных арендных платежей на отчётную дату и их дисконтированной стоимостью. Такую сверку необходимо показывать для следующих временных категорий:
 - в течение **одного** года;
 - в период со **второго по пятый** год;
 - свыше **пятилетнего** периода.
- дополнительные арендные платежи, признанные в качестве расхода за период;
- сумму всех будущих минимальных субарендных платежей, ожидаемых к получению по нерасторгаемой субаренде на отчётную дату;
- общее описание существенных арендных договоров арендатора включая, но не ограничиваясь следующим:
 - основу, по которой определялись дополнительные арендные платежи;
 - существование и условия возобновленных опционов или возможности покупки по низкой заранее оговоренной цене, а также любые оговорки о скользящих ценах;
 - ограничения, налагаемые условиями арендных договоров, например те, которые касаются дивидендов, дополнительной задолженности и последующей аренды.

Пример 6.

Выдержки из примечаний к финансовой отчётности

Примечание 1. Чистые процентные затраты (выдержка)

Объекты финансовой аренды капитализированы в разделе основных средств в соответствии с МСФО (IAS) 17 «Аренда». Процентная составляющая арендных платежей на сумму \$18 млн. (2006 г.: \$5 млн.) показана в статье «Процентные расходы».

Примечание 2. Основные средства (выдержка)

В соответствии с МСФО (IAS) 17 «Аренда» активы, арендуемые на условиях, аналогичных приобретению за долгосрочные заёмные ресурсы (финансовая аренда), капитализированы по наименьшей из величин: справедливой стоимости и дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей.

Арендуемые активы амортизируются в течение ожидаемого срока их полезной службы, за исключением случаев, когда нет уверенности в переходе права собственности по истечении срока аренды; тогда амортизация начисляется по кратчайшему из сроков: ожидаемому сроку полезной службы и сроку аренды. Будущие арендные платежи показаны как финансовые обязательства.

Капитализированные основные средства включают активы, используемые на условиях финансовой аренды, чистая балансовая стоимость которых составляет \$356 млн. (2006 г.: \$380 млн.). Балансовая стоимость этих активов до вычета амортизации составляет \$780 млн. (2006 г.: \$860 млн.). Эти основные средства представляют собой, в основном, машины и технологическое оборудование балансовой стоимостью \$230 млн. (до вычета амортизации \$540 млн.), а также здания балансовой стоимостью \$103 млн. (до вычета амортизации \$220 млн.). В случае зданий выполняется одно из двух условий: дисконтированная стоимость минимальных арендных платежей в целом покрывает стоимость приобретения, либо по истечении срока аренды к арендатору переходит право собственности.

Также необходимо соблюдать требования к раскрытию информации в примечаниях, предписанные для активов, полученных в финансовую аренду, в стандартах МСФО (IAS) 16 «Основные средства», МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы», МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная собственность» и МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство».

8.2 Раскрытие информации о финансовой аренде в финансовой отчётности арендодателя

Арендодатель должен раскрывать следующее:

- сверку между полной суммой валовых инвестиций в аренду на отчётную дату и дисконтированной стоимостью минимальных арендных платежей к получению на отчётную дату. Такую сверку необходимо показывать для следующих временных категорий:
 - в течение **одного** года;
 - в период со **второго по пятый** год;
 - свыше **пятилетнего** периода;
- неполученный финансовый доход;
- негарантированную остаточную стоимость;
- накопленную сумму резервов (*allowance*), начисленных по неполученным минимальным арендным платежам;
- дополнительные арендные платежи, признанные в качестве расхода за период;
- общее описание существенных арендных договоров арендодателя.

8.3 Раскрытие информации об операционной аренде в финансовой отчётности арендатора

Арендатор должен раскрывать следующее:

- сумму всех будущих минимальных арендных платежей по нерасторгаемой операционной аренде для следующих временных категорий:
 - в течение **одного** года;
 - в период со **второго по пятый** год;
 - свыше **пятилетнего** периода.

- сумму всех будущих минимальных субарендных платежей, ожидаемых к получению по нерасторгаемой субаренде на отчетную дату;
- расходы по аренде и субаренде, признанные в текущем отчетном периоде, с разделением на минимальные арендные платежи, дополнительные арендные платежи и субарендные платежи;
- общее описание существенных арендных договоров арендатора включая, но не ограничиваясь следующим:
 - основу, по которой определялись дополнительные арендные платежи;
 - существование и условия возобновленных опционов или возможности покупки по низкой заранее оговоренной цене, а также любые оговорки о скользящих ценах;
 - ограничения, налагаемые условиями арендных договоров, например те, которые касаются дивидендов, дополнительной задолженности и последующей аренды.

8.4 Раскрытие информации об операционной аренде в финансовой отчетности арендодателя

Арендодатель должен раскрывать следующее:

- сумму всех будущих минимальных арендных платежей по нерасторгаемой операционной аренде для следующих временных категорий:
 - в течение **одного** года;
 - в период со **второго по пятый** год;
 - свыше **пятилетнего** периода.
- общую сумму дополнительных арендных платежей, признанных в качестве расхода за период;
- общее описание арендных договоров арендатора.

Также необходимо соблюдать требования к раскрытию информации в примечаниях, предписанные для активов, переданных в операционную аренду, в стандартах МСФО (IAS) 16 «Основные средства», МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы», МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная собственность» и МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство».

МСФО (IAS) 36

Обесценение активов

План сессии

1. Введение	1502
2. Определения.....	1502
3. Признаки обесценения актива.....	1503
4. Возмещаемая стоимость	1505
4.1 Оценка возмещаемой стоимости	
4.2 Справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу	
4.3 Ценность использования	
5. Признание и оценка убытка от обесценения	1508
6. Единица, генерирующая денежные средства (ЕГДС)	1508
6.1 Определение единицы, генерирующей денежные средства	
6.2 Возмещаемая стоимость и балансовая стоимость единицы, генерирующей денежные средства	
6.3 Распределение активов по единице, генерирующей денежные средства	
6.4 Тестирование единицы, генерирующей денежные средства, включающей гудвил, на обесценение	
6.5 Признание убытка от обесценения единицы, генерирующей денежные средства	
7. Восстановление ранее признанных убытков от обесценения	1515
7.1 Процесс восстановления убытков от обесценения	
7.2 Оценка признаков возможного восстановления стоимости	
7.3 Восстановление убытка от обесценения для отдельного актива	
7.4 Восстановление убытка от обесценения для единицы, генерирующей денежные средства	
8. Раскрытие информации в примечаниях	1519
8.1 Раскрытие информации для каждого класса активов	
8.2 Сегментная отчетность	
8.3 Существенные убытки от обесценения, признанные или восстановленные	

1. Введение

Цель стандарта состоит в том, чтобы установить процедуры, которые компания применяет для того, чтобы учитывать свои активы по величине, не превышающей их возмещаемой стоимости. Если балансовая стоимость актива превышает сумму, которая будет возмещена за счёт его использования или продажи, такой актив характеризуется как обесценившийся, и стандарт требует, чтобы компания признала убыток от обесценения.

Стандарт также определяет, когда компания должна восстановить (реверсировать) убыток от обесценения актива и предписывает определённые требования к раскрытию информации.

МСФО (IAS) 36 не рассматривает обесценение:

- запасов (МСФО (IAS) 2 «Запасы»);
- активов, возникающих по договорам с покупателями (МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»);
- отложенных налоговых активов (МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»);
- активов, возникающих из вознаграждения работникам (МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»);
- финансовых активов (МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»);
- инвестиционной собственности, учитываемой по справедливой стоимости (МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная собственность»);
- биологических активов, относящихся к сельскохозяйственной деятельности, если они измеряются по справедливой стоимости за вычетом затрат в момент продажи (МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»);
- необоротных активов (или реализуемых групп), классифицированных как предназначенные для продажи (МСФО (IFRS) 5 «Необоротные активы, предназначенные для продажи, и прекращённая деятельность»).

2. Определения

Балансовая стоимость (*carrying amount*) – сумма, по которой актив отражается после вычета суммы накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения.

Единица, генерирующая денежные средства (*cash-generating unit*), – это наименьшая определяемая группа активов, которая генерирует приток денежных средств, который в основном независим от притоков денежных средств от других активов или групп активов.

Корпоративные активы (*corporate assets*) – это активы, за исключением гудвила, способствующие созданию потоков денежных средств в нескольких единицах, генерирующих денежные средства.

Затраты на выбытие/расходы на продажу (*costs of disposal*) – это дополнительные затраты, которые прямо связаны с выбытием актива или

генерирующей единицы, за исключением финансовых затрат и расходов по налогу на прибыль.

Справедливая стоимость – это цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при погашении обязательства при проведении операции на добровольной основе между участниками рынка на дату оценки. (См. МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»).

Убыток от обесценения (*impairment loss*) – это сумма, на которую балансовая стоимость актива или генерирующей единицы превышает его (её) возмещаемую стоимость.

Возмещаемая стоимость актива или единицы, генерирующей денежные средства (*recoverable amount*) – это наибольшее из двух величин: справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу и ценности использования.

Ценность использования (*value in use*) – это приведенная (дисконтированная) стоимость будущих денежных потоков, которые предполагается получить от актива или единицы, генерирующей денежные средства.

Гудвил (*goodwill*) – это превышение затрат на приобретение компании над справедливой стоимостью принадлежащих ей чистых активов.

3. Признаки обесценения актива

Компании должны на каждую отчётную дату оценить, имеются ли какие-либо признаки обесценения актива.

В случае наличия признаков обесценения предприятие должно оценить возмещаемую стоимость актива. Если и только если возмещаемая стоимость актива меньше его балансовой стоимости, балансовая стоимость актива уменьшается до его возмещаемой стоимости. Такое уменьшение является убытком от обесценения.

Независимо от наличия признаков обесценения **необходимо ежегодно делать проверку на обесценение** для следующих активов:

- гудвила, приобретенного при объединении бизнеса;
- нематериальных активов с неопределённым сроком службы;
- нематериальных активов на стадии разработки.

Такой тест на обесценение может выполняться в любое время в течение годового периода, при условии его ежегодного повторения в то же самое время. Разные нематериальные активы могут тестироваться на обесценение в разное время. Однако если такой нематериальный актив был первоначально признан в течение текущего годового периода, он подлежит тестированию на обесценение до конца текущего годового периода.

В процессе выявления признаков возможного обесценения актива компания обязана рассмотреть, как минимум, следующие факторы, указывающие на возможное обесценение активов.

Внешние признаки

- В течение периода снижение рыночной стоимости актива было существенно большим, чем можно было бы ожидать в результате течения времени или нормального использования актива.
- Произошли или произойдут в ближайшем будущем существенные изменения в технологических, рыночных, экономических или юридических условиях, которые отрицательно сказываются на положении компании, или на рынке, для которого предназначен актив.
- Рыночные процентные ставки или другие рыночные показатели прибыльности инвестиций увеличились в течение периода, и эти увеличения, вероятно, повлияют на ставку дисконта, которая используется для вычисления ценности использования актива и, как результат, приведут к существенному уменьшению возмещаемой стоимости актива.
- Балансовая стоимость чистых активов отчитывающейся компании больше, чем её рыночная капитализация.

Внутренние признаки

- Имеются доказательства устаревания или физического повреждения актива.
- В течение периода произошли или ожидаются в ближайшем будущем существенные изменения, отрицательно сказывающиеся на степени или способе использования актива в настоящем или будущем.
- Имеются доказательства из внутренней отчётности, которые указывают на то, что текущие или будущие экономические результаты использования актива хуже, чем предполагалось.

Свидетельством того, что стоимость актива может уменьшиться, также является следующее:

- потоки денежных средств для приобретения актива, или последующих потребностей в денежных средствах для его эксплуатации и обслуживания значительно выше изначально предусмотренных бюджетом;
- фактические чистые потоки денежных средств или операционная прибыль или убыток от актива значительно хуже, чем заложены в бюджет;
- существенное снижение предусмотренных бюджетом чистых потоков денежных средств или операционной прибыли, или существенное увеличение предусмотренных бюджетом убытков, связанных с данным активом;
- операционные убытки или чистый отток денежных средств в связи с активом, возникающие при объединении показателей текущего периода с бюджетными показателями для будущих периодов.

Перечень признаков обесценения актива не является исчерпывающим. Компания может выявить и другие признаки возможного обесценения актива, что также потребует определения возмещаемой стоимости данного актива или, применительно к гудвилу, выполнения теста на обесценение.

При наличии признаков обесценения актива компании, возможно, потребуется пересмотр оставшегося срока полезной службы актива, используемого метода амортизации или ликвидационной стоимости актива, даже если не происходит признания убытка от обесценения в отношении такого актива.

4. Возмещаемая стоимость

4.1 Оценка возмещаемой стоимости

Возмещаемая стоимость определяется как величина, наибольшая из:

- ценности использования;
- справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.

Не во всех случаях необходимо определять и справедливую стоимость актива за вычетом расходов на продажу, и ценность его использования. Если любая из этих сумм превышает балансовую стоимость актива, то это означает, что стоимость актива не уменьшилась, и нет необходимости в оценке другой суммы.

Возмещаемая стоимость определяется для отдельного актива, за исключением случаев, когда актив не генерирует притоков денежных средств, в основном независимых от потоков, создаваемых другими активами или группами активов. В этом случае возмещаемая стоимость определяется для единицы, генерирующей денежные средства (ЕГДС), к которой принадлежит актив.

4.2 Справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу

При оценке **справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу актива** необходимо вычесть из справедливой стоимости расходы на продажу. К расходам на продажу относятся затраты на юридическое обслуживание, гербовые сборы, и аналогичные налоги с оборота, затраты на демонтаж актива и прямые дополнительные затраты на предпродажную подготовку актива. Однако выходные пособия (в соответствии с МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам») и затраты, связанные с сокращением или реорганизацией предприятия, следующей за выбытием актива, не являются прямыми дополнительными затратами на выбытие актива. Также гонорары профессиональных оценщиков не относятся к затратам на продажу и не вычитаются из справедливой стоимости актива, так как они напрямую не относятся к продаже актива.

4.3 Ценность использования

Расчёт ценности использования актива состоит из двух этапов:

- определение будущих денежных потоков от дальнейшего использования или выбытия актива;
- дисконтирование этих потоков с применением соответствующей ставки дисконта.

При определении ценности использования актива необходимо учитывать следующее:

- оценку будущих потоков денежных средств, которые компания ожидает получить от актива;
- ожидания возможных вариантов в размере и сроках поступления этих денежных потоков;
- временную стоимость денег, представленную текущей рыночной безрисковой ставкой процента;

- оценку рисков, специфически присущих этому активу;
- другие факторы, такие как неликвидность, отражаемые участниками рынка при установлении величины будущих потоков денежных средств, которые компания ожидает получить от актива.

При подготовке прогнозов денежных потоков должны использоваться разумные и обоснованные допущения руководства компании, отражающие наилучшие оценки экономических условий, которые будут существовать на протяжении оставшегося срока службы актива. Внешние данные, то есть полученные не из источников внутри компании, считаются более надёжными, чем внутренние данные.

Наиболее полезными внутренними данными являются самые последние финансовые планы и бюджеты компании, утвержденные руководством, исключая любые расчетные будущие денежные потоки, которые, согласно ожиданиям, возникнут в связи с будущими реструктуризациями или мероприятиями по улучшению или повышению производительности актива. Прогнозы, основанные на этих планах и бюджетах, должны охватывать период максимальной продолжительностью в пять лет (за исключением случаев, когда может быть оправдан более продолжительный период). Прогнозы денежных потоков, выходящие за пределы самых последних финансовых планов и бюджетов компании, должны оцениваться путем экстраполяции этих прогнозов с использованием стабильного или понижающегося темпа роста (за исключением случаев, когда может быть оправдан повышающийся темп роста). Этот темп роста не должен превышать долгосрочный средний темп роста для товаров, отраслей или стран, в которых работает компания, или для рынка, на котором используется актив (за исключением случаев, когда может быть оправдан более высокий темп роста).

Оценки будущих потоков денежных средств должны включать:

- прогнозы поступлений денежных средств от продолжающегося использования актива;
- прогнозы оттоков денежных средств, которые неизбежно возникнут для генерирования притоков денежных средств от продолжающегося использования актива (включая оттоки денежных средств на подготовку актива к использованию), и которые могут быть прямо отнесены или обоснованно и последовательно распределены на актив;
- чистые потоки денежных средств (если они имеются), которые предполагается получить (или выплатить) при ликвидации актива в конце срока его полезной службы.

Будущие потоки денежных средств должны оцениваться для актива в его текущем состоянии. Оценки будущих денежных потоков **не могут включать** будущие потоки, возникновение которых предполагается от:

- будущей реструктуризации, к которой компания ещё не приступила; или
- улучшения или повышения производительности актива.

Оценки будущих денежных потоков **не могут включать:**

- притоки или оттоки денежных средств от финансовой деятельности; или
- поступления или выплаты налога на прибыль.

Оценочной величиной чистых денежных потоков, подлежащих к получению (или выплате) при ликвидации актива в конце срока его полезной службы, должна быть сумма, которую компания ожидает получить от выбытия этого актива при совершении сделки между хорошо осведомлёнными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами, за вычетом затрат на продажу.

Ставкой (ставка) дисконта должна быть ставка (ставки) до учёта налогов, отражающая текущие рыночные оценки:

- временной стоимости денег; и
- специфически присущих данному активу рисков, на которые не производилась корректировка при оценке будущих денежных потоков.

5. Признание и оценка убытка от обесценения

Если возмещаемая стоимость актива меньше, чем его балансовая стоимость, то последняя должна быть уменьшена до возмещаемой стоимости. Убыток от обесценения должен немедленно признаваться в качестве расхода в отчёте о прибылях и убытках. Однако если актив учитывается по переоценённой стоимости, то убыток от обесценения учитывается как уменьшение ранее начисленного резерва по переоценке, а в случае его недостаточности – признается в отчёте о прибылях и убытках текущего периода.

Если убыток от обесценения превышает балансовую стоимость актива, компания должна признать обязательство, если это является требованием другого стандарта.

После признания убытка от обесценения, новая балансовая стоимость актива, за вычетом его ликвидационной стоимости (если таковая имеется), будет амортизироваться на систематической основе на протяжении оставшегося срока полезной службы актива.

6. Единица, генерирующая денежные средства (ЕГДС)

6.1 Определение единицы, генерирующей денежные средства

Если имеется какой-либо признак обесценения актива, то для этого отдельно взятого актива необходимо произвести оценку возмещаемой стоимости. Если оценить возмещаемую стоимость для отдельного актива невозможно, то компания обязана определить возмещаемую стоимость единицы, генерирующей денежные средства, к которой принадлежит актив (генерирующей единицы данного актива).

Возмещаемая стоимость отдельно взятого актива не может быть определена, если:

- ценность использования актива отличается от его справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу (например когда будущие денежные потоки от продолжающегося использования актива не являются ничтожно малыми); или
- актив не генерирует притоков денежных средств, в основном независимых от притоков денежных средств от других активов или групп активов.

Пример 1.

Угольная компания владеет частной железной дорогой, используемой для угледобывающей деятельности. Частная железная дорога отдельно может быть продана только по стоимости лома, так как она не производит притоков денежных средств от её непрерывно продолжающегося использования, которые были бы независимы от притоков денежных средств, производимых другими активами шахты.

Возмещаемую стоимость для частной железной дороги отдельно оценить невозможно, и поэтому компания оценивает возмещаемую стоимость единицы, генерирующей денежные средства, к которой относится частная железная дорога, то есть шахты в целом.

Для того чтобы оценить возмещаемую стоимость единицы, генерирующей денежные средства, необходимо объединить активы в группы, для которых определение самостоятельных денежных потоков будет возможно. При этом важно, что эти группы должны включать минимально возможное количество активов.

На практике такими единицами могут быть отдел, производственная линия, цех, для которых легко можно определить выход продукции, а также необходимые материальные, трудовые и общепроизводственные затраты. Ситуация, когда агрегирование очень большого числа активов возможно и даже необходимо, возникает для вертикально интегрированных предприятий. Примером может служить внутренняя железная дорога на предприятии, перевозящая грузы между цехами. У такой транспортной службы нет сторонних заказчиков, а значит, нет независимых денежных потоков.

Если для продукции, производимой активом или группой активов, существует активный рынок, то этот актив или группу активов необходимо идентифицировать как единицу, генерирующую денежные средства, даже если производимая продукция частично или полностью используется внутри компании. Если на притоки денежных средств, производимые активом или генерирующей единицей, влияют внутренние трансфертные цены, компания обязана применять наилучшую оценку руководства в отношении будущей цены (цен), которая может быть реализована при совершении сделок между независимыми друг от друга сторонами, для оценки:

- будущих притоков денежных средств, участвующих в определении ценности использования актива или генерирующей единицы;
- будущих оттоков денежных средств, участвующих в определении ценности использования любых других активов или генерирующих единиц, на которые влияют внутренние трансфертные цены.

Комментарий. Идентификация единиц генерирующих денежные средства, должна проводиться последовательно от периода к периоду для одних и тех же активов или типов активов, за исключением случаев, когда изменение такого порядка оправдано.

6.2 Возмещаемая стоимость и балансовая стоимость единицы, генерирующей денежные средства

Возмещаемая стоимость единицы, генерирующей денежные средства определяется так же, как и для отдельно взятого актива, то есть как величина, наибольшая из:

- ценности использования;
- справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

Балансовая стоимость генерирующей единицы должна определяться способом, согласующимся со способом определения возмещаемой стоимости генерирующей единицы.

Балансовая стоимость единицы, генерирующей денежные средства:

- включает балансовую стоимость только тех активов, которые могут быть непосредственно отнесены или распределены на обоснованной и последовательной основе к единице, генерирующей денежные средства, и которые будут производить будущие притоки денежных средств, участвующие в определении ценности использования генерирующей единицы; и
- не включает балансовую стоимость любого признаваемого обязательства, за исключением случаев, когда возмещаемая стоимость единицы, генерирующей денежные средства, не может быть определена без учета этого обязательства.

6.3 Распределение активов по единице, генерирующей денежные средства

Для определения балансовой стоимости единицы, генерирующей денежные средства, необходимо правильно распределить активы по единицам, генерирующим денежные средства. Примерами совместно используемых активов могут служить гудвил, приобретённый в ходе объединения компаний, и корпоративные активы.

Гудвил

Для целей тестирования на обесценение гудвил, приобретенный в ходе объединения компаний, должен быть на дату приобретения распределен между всеми генерирующими единицами приобретающей компании, которые, как ожидается, получают выгоду от объединения компаний, не зависимо от того, будут ли на них относиться другие активы и обязательства приобретаемой компании.

Каждая единица или группа единиц, на которые распределяется гудвил, должна:

- представлять собой самый нижний организационный уровень внутри компании, в отношении которого руководство осуществляет мониторинг гудвила; и
- не превышать рамки операционного сегмента до агрегирования согласно МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты».

Если первоначальное распределение приобретённого при объединении предприятий гудвила не может быть завершено до конца финансового года, в котором произошло такое объединение, то это первоначальное распределение необходимо осуществить до конца следующего финансового года.

Пример 2.

31 декабря 2013 г., компания М приобрела 100% компании Z за \$3,000.

- Z имела три единицы, генерирующих денежные средства – А, В и С – с чистой справедливой стоимостью \$1,200, \$800 и \$400 соответственно.
- М признает гудвил, равный \$600 (3,000 – 2,400), который относится к Z.

Иллюстрация 1. Гудвил может быть распределён на разумной и последовательной основе.

Значения чистой справедливой стоимости А, В и С на 31 декабря 2013 г. считаются разумной основой для пропорционального распределения гудвила на А, В и С.

	A	B	C	Всего Z
31.12.13 г.				
Балансовая стоимость чистых активов	1,200	800	400	2,400
Процент распределения	50%	33%	17%	100%
Распределение гудвила (с учётом процента, приведённого выше)	300	198	102	600
Балансовая стоимость единицы, генерирующей денежные средства	1,500	998	502	3,000

Иллюстрация 2. Гудвил не может быть распределен на разумной и последовательной основе.

Нет разумной базы для распределения гудвила на А, В и С.

	A	B	C	Всего Z
31.12.13 г.				
Балансовая стоимость чистых активов	1,200	800	400	2,400
Пропорция				100%
Распределение гудвила				600
Балансовая стоимость единицы, генерирующей денежные средства	1,200	800	400	3,000

Корпоративные активы

Примеры корпоративных активов – здания центрального аппарата или региональных управлений, оборудование информационно-вычислительного центра или научно-исследовательский центр.

Главное отличие корпоративных активов – невозможность обеспечивать потоки денежных средств отдельно от других активов и групп активов, а также невозможность полностью распределить их балансовую стоимость на конкретную единицу, генерирующую денежные средства. Поэтому возмещаемую стоимость каждого корпоративного актива можно определить только тогда, когда принято решение о его продаже.

При наличии признаков обесценения единицы, генерирующей денежные средства, её балансовую стоимость необходимо определять с учётом надлежащей части корпоративных активов. Согласно МСФО (IAS) 36 стоимость таких активов должна быть либо распределена между единицами, генерирующими денежные средства, на разумной и последовательной основе. Если же такая основа отсутствует, то тестирование на обесценение должно проводиться на уровне наименьшей определяемой единицы, генерирующей денежные средства, на которую можно распределить корпоративные активы и которая включает в себя тестируемую генерирующую единицу. Определенный в ходе такого тестирования убыток от обесценения должен быть учтен так же, как и убыток от обесценения гудвила (параграф 6.5).

6.4 Тестирование единицы, генерирующей денежные средства, включающей гудвил, на обесценение

После распределения гудвила между единицами, генерирующими денежные средства, они подлежат проверке на обесценение:

- как минимум, один раз в год; или
- при появлении признаков обесценения гудвила или единицы, генерирующей денежные средства.

Ежегодный тест на предмет обесценения единицы, генерирующей денежные средства, на которую распределён гудвил, можно проводить в любое время в течение годового периода, при условии, что такой ежегодный тест будет впоследствии проводиться в одно и то же время. Разные единицы, генерирующие денежные средства, могут тестироваться на обесценение в разное время. Но, если распределённый на генерирующие единицы гудвил был частично или полностью приобретён при объединении компаний в течение текущего финансового года, то такая генерирующая единица подлежит тестированию на обесценение до истечения этого текущего финансового года.

6.5 Признание убытка от обесценения единицы, генерирующей денежные средства

Убыток от обесценения должен признаваться для единицы, генерирующей денежные средства, если её возмещаемая стоимость меньше балансовой стоимости.

Пример 3.

Проведение теста на обесценение единицы, генерирующей денежные средства

Один из цехов завода производит чистовую обработку деталей, которые затем отгружаются заказчикам. Балансовая стоимость оборудования в цехе на 31.12.2013 г. составляла \$123,000. В соответствии с требованиями МСФО (IAS) 36 цех был определен как единица, генерирующая денежные средства.

Следующие денежные потоки, генерируемые данной единицей, были определены с учётом того, что оборудование изнашивается, и каждый год требуется все большее количество средств для поддержания его в рабочем состоянии.

Год	Доходы	Затраты (без учёта амортизации)
2014	75,000	28,000
2015	80,000	42,000
2016	65,000	55,000
2017	20,000	15,000
Всего	240,000	140,000

Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу оборудования цеха была определена на основании прайс-листов производителя оборудования и после корректировки на затраты по демонтажу составляет \$84,500.

Ценность использования рассчитывается на основании определенных выше денежных потоков путем их дисконтирования по ставке 5%. В результате дисконтированная стоимость составляет \$91,981:

Год	Чистый денежный поток	Коэфф. дисконта $1/(1 + 5\%)^n$	Ценность использования
2014	47,000	0.95238	44,761.91
2015	38,000	0.90703	34,467.12
2016	10,000	0.86340	8,638.38
2017	5,000	0.82270	4,113.51
Всего			91,980.91

Так как ценность использования превышает справедливую стоимость за вычетом затрат на продажу, то именно эта сумма и будет возмещаемой стоимостью генерирующей единицы, и ее необходимо сравнить с балансовой стоимостью на отчетную дату.

Поскольку балансовая стоимость превышает возмещаемую стоимость, компания должна признать убыток от обесценения единицы, генерирующей денежные средства, в сумме \$31,019 (123,000 – 91,981). Эта сумма будет включена в отчет о прибылях и убытках за 2013 год.

Убыток от обесценения должен распределяться для уменьшения балансовой стоимости активов единицы, генерирующей денежные средства, в следующем порядке:

- сначала на уменьшение стоимости гудвила, отнесённого к единице, генерирующей денежные средства (если таковой гудвил имеется);
- потом между всеми активами единицы, генерирующей денежные средства, пропорционально балансовой стоимости каждого актива в единице.

Эти уменьшения в балансовой стоимости должны учитываться как убытки от обесценения активов.

При распределении убытка от обесценения балансовая стоимость актива не должна уменьшаться ниже наибольшего значения из:

- справедливой стоимости актива за вычетом затрат на продажу (если её можно определить);
- ценности использования актива (если её можно определить);
- нуля.

Сумма убытка от обесценения, которая в противном случае распределялась бы на актив, должна быть распределена пропорционально на другие активы единицы, генерирующей денежные средства.

Пример 4.

Обесценение единицы, генерирующей денежные средства

Компания Эльвира владеет группой активов, которые принадлежат одной единице, генерирующей денежные средства.

Помимо основных средств (активы А – D) в группу включены запасы, отражаемые по чистой стоимости реализации.

Балансовая стоимость единицы, генерирующей денежные средства, превышает возмещаемую стоимость на \$600,000.

Убыток от обесценения в \$600,000 будет распределен между активами следующим образом:

Группа активов	Балансовая стоимость \$ 000	Распределение убытка от обесценения \$ 000	Скорректированная балансовая стоимость \$ 000
Текущие активы	400	-	400
Обязательства	(150)	-	(150)
Долгосрочные активы:			
Гудвил	300	(300)*	0
актив А	590	(70.8)	519.2
актив В	780	(93.6)	686.4
актив С	950	(114)	836
актив D	180	(21.6)	158.4
Итого	3,050	(600)	2,450

* В первую очередь списываем весь гудвил, а оставшуюся сумму \$300 тыс. разносим на основные средства общей стоимостью \$2,500 тыс. пропорционально их

балансовой стоимости.

Если произошло обесценение отдельно взятого актива, входящего в единицу, генерирующую денежные средства, а не самой единицы, генерирующей денежные средства, то убыток от обесценения не признаётся, даже если справедливая стоимость актива за вычетом затрат на продажу окажется ниже его балансовой стоимости.

7. Восстановление ранее признанных убытков от обесценения

7.1 Процесс восстановления убытков от обесценения

После первоначального признания убытка от обесценения актива (кроме гудвила) компания должна проводить анализ его стоимости в последующие годы, если есть основания полагать, что:

- обесценение актива может продолжаться;
- размер убытка от обесценения, признанного в предыдущие периоды, может уменьшиться.

Процесс восстановления убытков от обесценения состоит из двух шагов:

- оценки признаков возможного восстановления стоимости;
- восстановления убытка от обесценения для отдельного актива или для единицы, генерирующей денежные средства.

7.2 Оценка признаков возможного восстановления стоимости

Компания должна на каждую дату составления отчёта о финансовом положении оценивать наличие показателей (индикаторов), указывающих на то, что убыток от обесценения, признанный для актива в предыдущие годы (кроме гудвила), больше не существует или уменьшился.

Компания должна учитывать, как минимум, следующие признаки.

Внешние признаки

- Рыночная стоимость актива значительно увеличилась в течение периода.
- Произошли или произойдут в ближайшем будущем существенные изменения в технологических, рыночных, экономических или юридических условиях, которые положительно сказываются на положении компании, или на рынке, для которого предназначен актив.
- Рыночные процентные ставки или другие рыночные показатели прибыльности инвестиций уменьшились в течение периода, и эти уменьшения, вероятно, повлияют на ставку дисконта, которая используется для вычисления ценности использования актива и, как результат, приведут к существенному увеличению возмещаемой стоимости актива.

Внутренние признаки

- В течение периода произошли или ожидаются в ближайшем будущем существенные изменения, положительно сказывающиеся на степени или способе использования актива в настоящем или будущем. Эти изменения включают капитальные затраты, понесенные в течение периода, для улучшения или повышения производительности актива или для реструктуризации операций, к которым относится актив.
- Имеются доказательства из внутренней отчётности, которые указывают на то, что текущие или будущие экономические результаты использования актива лучше, чем предполагалось.

При наличии таких показателей компания должна оценить возмещаемую стоимость этого актива, и если она выше балансовой стоимости, то необходимо восстановить убыток от обесценения.

Даже в случае, если не происходит восстановления ранее признанного убытка от обесценения актива, компании, возможно, потребуются пересмотр оставшегося срока полезной службы актива, используемого метода амортизации или ликвидационной стоимости актива.

7.3 Восстановление убытка от обесценения для отдельного актива

Балансовая стоимость актива увеличивается до возмещаемой стоимости. При этом возросшая балансовая стоимость актива после восстановления убытка от обесценения, не должна превышать балансовую стоимость (за вычетом амортизационных отчислений), которая была бы у актива, если бы не признавалось никакого убытка от обесценения для данного актива за предыдущие годы.

Восстановление убытка от обесценения актива должно признаваться в отчёте о прибылях и убытках в качестве прибыли, если только актив не учитывается по переоценённой стоимости (например, согласно разрешённому альтернативному методу из МСФО (IAS) 16, когда восстановление убытка от обесценения кредитуется на счёт капитала «Резерв по переоценке»).

После восстановления убытка от обесценения, новая балансовая стоимость актива, за вычетом его ликвидационной стоимости (если таковая имеется), будет амортизироваться на систематической основе на протяжении оставшегося срока полезной службы актива.

Пример 5.**Восстановление убытков от обесценения для основного средства, учитываемого в соответствии с моделью учёта по первоначальной стоимости**

Балансовая стоимость актива на 31 декабря 2012 г. составляет \$40,000.

Эта сумма складывается из первоначальной стоимости в размере \$50,000 и накопленной за 2 года амортизации.

Общий ожидаемый срок полезной службы составляет 10 лет.

31 декабря 2012 г. в результате анализа наличия признаков обесценения обнаружилось, что возмещаемая стоимость актива составляет \$32,000. В результате были признаны убытки от обесценения актива в сумме \$8,000.

31 декабря 2013 г. сумма начисленной амортизации составила \$4,000 (\$32,000 балансовая стоимость / 8 оставшихся лет) и, таким образом, балансовая стоимость стала равной \$28,000. Однако в результате анализа выяснилось, что возмещаемая стоимость актива на эту дату равна \$37,000.

Прежде чем сделать записи по восстановлению признанных в 2012 году убытков от обесценения, необходимо определить, какова была бы балансовая стоимость актива на 31 декабря 2013 г. без их учета:

Балансовая стоимость на 31.12.12 г. (до обесценения)	40,000
Амортизация за 2013 год	(5,000)
Балансовая стоимость на 31.12.13 г.	35,000

Именно \$35,000 представляют собой максимальную сумму, по которой рассматриваемый нами актив может числиться в учёте. Таким образом, в отчёте о прибылях и убытках будет отражено восстановление убытка от обесценения на сумму \$7,000, рассчитанное следующим образом:

Балансовая стоимость на 31.12.12 г. (фактическая)	32,000
Амортизация за 2013 год	(4,000)
Балансовая стоимость на 31.12.13 г.	28,000
Возмещаемая стоимость на 31.12.13 г. (максимально возможная)	35,000
Восстановление ранее признанных убытков от обесценения	7,000

Восстановление ранее признанных убытков от обесценения будет отражаться, прежде всего, на том счёте, куда эти убытки были отнесены. Иными словами, если снижение стоимости было произведено за счёт резерва по переоценке, то при повышении стоимости происходит восстановление этого резерва. Если резервов было недостаточно и убытки частично или полностью были отнесены на финансовые результаты, то их восстановление в первую очередь должно быть признано в качестве доходов текущего периода в сумме этих убытков, а любое превышение должно относиться на счёт резерва по переоценке в составе Капитала.

7.4 Восстановление убытка от обесценения для единицы, генерирующей денежные средства

Восстановления убытка от обесценения единицы, генерирующей денежные средства, в части увеличения балансовой стоимости активов единицы, генерирующей денежные средства, должен распределяться в следующем порядке:

- сначала восстановление убытков от обесценения активов, **кроме гудвила**, пропорционально балансовой стоимости каждого актива в единице, генерирующей денежные средства (эти увеличения в балансовой стоимости должны учитываться как восстановление убытков от обесценения для отдельных активов);
- при этом при распределении восстановления убытка от обесценения для единицы, генерирующей денежные средства, балансовая стоимость актива не должна увеличиваться *сверх наименьшей* из:
 - возмещаемой стоимости актива (если она поддается определению);
 - балансовой актива, которая была бы определена (за вычетом амортизации), если бы в предшествующие годы для актива не признавался убыток от обесценения.
- сумма восстанавливаемого убытка от обесценения, которая в противном случае распределялась бы на актив, должна быть распределена пропорционально на другие активы единицы, генерирующей денежные средства.

Комментарий. Убыток от обесценения гудвила в последующие периоды восстановлению не подлежит.

8. Раскрытие информации в примечаниях

8.1 Раскрытие информации для каждого класса активов

Для каждого класса активов необходимо раскрыть следующую информацию в примечаниях:

- сумму убытков от обесценения, признанную в течение периода, и строку отчёта о прибылях и убытках, в которую включены убытки от обесценения;
- сумму восстановленных убытков от обесценения, признанных в отчёте о прибылях и убытках в течение периода, и строку этого отчёта, в которой эти убытки восстанавливаются;
- сумму убытков от обесценения по переоценённым активам, признанную непосредственно в разделе Капитал в течение периода;
- сумму восстановленных убытков от обесценения по переоценённым активам, признанную непосредственно в разделе Капитал в течение периода.

8.2 Сегментная отчётность

Компания, применяющая МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты», должна раскрывать следующую информацию для каждого отчётного сегмента:

- сумму убытков от обесценения, признанных в отчёте о прибылях и убытках и непосредственно в разделе Капитал (через прочий совокупный доход) в течение периода;
- сумму восстановленных убытков от обесценения, признанную в отчёте о прибылях и убытках и непосредственно в разделе Капитал (через прочий совокупный доход) в течение периода.

8.3 Существенные убытки от обесценения, признанные или восстановленные

Если убыток от обесценения, или его восстановления для любого актива, или единицы, генерирующей денежные средства, в течение периода являются существенными, то необходимо:

- описать события и обстоятельства, которые привели к признанию или восстановлению убытка от обесценения;
- раскрыть сумму убытка от обесценения или его восстановления;
- дать описание актива или единицы, генерирующей денежные средства, и сегмента, к которому они принадлежат, если применяется МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты»;
- указать, основана ли возмещаемая стоимость на чистой справедливой стоимости или на ценности использования, и раскрыть:
 - базу, использованную для определения чистой справедливой стоимости; либо
 - ставку дисконта, использованную для расчета ценности использования.

Для отдельного актива необходимо раскрыть:

- характер актива;
- отчётный сегмент, к которому принадлежит актив, если компания применяет МСФО (IFRS) 8.

Для единицы, генерирующей денежные средства, необходимо раскрыть:

- название единицы, генерирующей денежные средства (является ли она производственной линией, станком, деловой операцией, географической зоной, сегментом отчётности, согласно определению в МСФО (IFRS) 8, или чем-то другим);
- сумму убытка от обесценения, признанную или восстановленную для класса активов или сегмента отчётности компании (согласно определению в МСФО (IFRS) 8, если компания применяет данный стандарт);
- если объединение активов для единицы, генерирующей денежные средства, изменилось с момента предыдущей оценки возмещаемой стоимости единицы, генерирующей денежные средства (если таковая имеется), компания должна описать современный и предыдущий способы объединения активов и причины для изменения способа определения единицы, генерирующей денежные средства.

Если убытки от обесценения, признанные (восстановленные) в течение периода, по совокупности существенны, то дать описание:

- основных классов активов, подвергшихся обесценению и восстановлению убытков от обесценения;
- основных событий и обстоятельств, которые привели к признанию и восстановлению этих убытков от обесценения.

Также компания должна раскрыть сумму гудвила, приобретенного в ходе объединения компаний в течение периода, которая не была распределена между единицами, генерирующими денежные средства, на отчетную дату, и дать объяснение тому, почему такое распределение не произошло.

МСФО (IAS) 38

Нематериальные активы

План сессии

1. Определения	1602
2. Критерии признания.....	1602
2.1 Общие критерии признания	
2.2 Идентифицируемость	
2.3 Контроль	
2.4 Вероятный приток будущих экономических выгод	
3. Первоначальная оценка.....	1605
3.1 Общий подход	
3.2 Приобретенные нематериальные активы	
3.3 Нематериальные активы, созданные внутри компании	
3.4 Внутренне созданный гудвил	
3.5 Нематериальные активы, полученные в результате обмена	
3.6 Нематериальные активы, приобретенные за счет государственной субсидии	
3.7 Нематериальные активы, приобретенные как часть объединения бизнеса	
4. Последующие затраты	1612
5. Последующая оценка	1613
5.1 Модель учёта по первоначальной стоимости	
5.2 Модель учёта по переоцененной стоимости	
5.3 Особенности амортизации	
5.4 Определение срока службы нематериальных активов – примеры	
5.5 Обесценение нематериальных активов	
6. Прекращение признания нематериальных активов.....	1622
7. Раскрытие информации.....	1622

1. Определения

Нематериальный актив (*intangible asset*) – это идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий физической формы.

Монетарный актив – денежные средства или актив, который будет получен в размере фиксированной или определяемой суммы денежных средств.

Научно-исследовательские разработки (НИР) или исследования (*research*) – это запланированные научные исследования, направленные на получение новых научных или технических знаний.

Опытно-конструкторские разработки (ОКР) (*development*) – это применение результатов научных исследований или других знаний к созданию или разработке технологии производства нового или существенно улучшенного материала, устройства, продукта, технологии, системы или услуги до того, как началось их коммерческое производство или использование.

Справедливая стоимость актива (*fair value*) – это цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при погашении обязательства при проведении операции на добровольной основе между участниками рынка на дату оценки (см. МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»).

2. Критерии признания

2.1 Общие критерии признания

Нематериальные активы являются, прежде всего, активами. Это означает, что, для того чтобы иметь возможность признать (поставить на учет) такой актив, он должен соответствовать определению и критериям признания:

- актив должен быть идентифицируемым (определение нематериального актива);
- компания должна обладать контролем над этим активом (определение актива);
- поток будущих экономических выгод от использования актива должен быть высоко вероятен;
- стоимость актива может быть надежно оценена.

В противном случае затраты относятся на финансовый результат как расходы периода.

2.2 Идентифицируемость

Для того чтобы актив был идентифицируемым, он должен:

- быть отделяемым от компании (может быть продан, передан, использован, сдан в аренду, обменян и т.д. отдельно или в рамках связанного контракта, вместе со связанным активом или обязательством) или;
- возникать из юридических или контрактных прав (вне зависимости от того, являются ли эти права отделяемыми от компании и от ее прочих прав и обязательств).

Идентифицируемость нематериальных активов является основным качеством, отличающим их от гудвила (гудвил представляет собой превышение затрат на приобретение компании над справедливой стоимостью принадлежащих ей чистых идентифицируемых активов).

Пример 1.

Идентифицируемые активы

Телекоммуникационная компания владеет разветвленной телефонной сетью, которая требует постоянного технического обслуживания. Компания разработала специальные карты своей сети на бумажных носителях для того, чтобы ремонтные бригады могли быстрее ориентироваться и обнаруживать неполадки, а также обслуживать конкретные участки сети. Затраты, понесенные на создание этих карт и их постоянное обновление, являются существенными для компании.

Задание.

Возможно ли признать затраты на создание карт в качестве нематериальных активов, если они пригодны для использования только данной компанией и не представляют никакой ценности для других компаний?

Решение.

Да, в данной ситуации признание нематериального актива возможно. Основными критериями признания таких активов являются идентифицируемость, контролируемость, возможность приносить экономические выгоды и измеримость. Карты удовлетворяют всем перечисленным критериям, так как руководство компании полностью контролирует данный актив, может надежно определить его стоимость, а экономические выгоды выражены в сокращении затрат на ремонт и обслуживание сети при использовании таких карт.

2.3 Контроль

Контроль определяется возможностью:

- получения будущих экономических выгод от использования актива;
- ограничения доступа других лиц к получению этих выгод.

В этом смысле нематериальные активы ничем не отличаются от любых других активов. Как правило, компании регистрируют патенты, авторские права и т.д. именно для того, чтобы облегчить возможность контроля над своими нематериальными активами (например, патент дает его владельцу эксклюзивное право на использование относящегося к нему продукта или процесса).

Однако нематериальные активы, возникающие в результате владения определенными знаниями; профессиональными навыками (полученными в результате работы или обучения и т.п.), не могут быть признаны в качестве активов в отчете о финансовом положении, несмотря на очевидные выгоды для компании, так как контроль над ними установить невозможно. Даже если компания затратила значительные средства и усилия для повышения квалификации своих сотрудников, выгоды от этого обучения не подконтрольны компании просто потому, что обученные работники могут уволиться. Таким образом, насколько дорогостоящим бы ни было обучение персонала, все затраты на него должны признаваться расходами в отчете о прибылях и убытках сразу. Другими часто встречающимися примерами затрат, которые не могут капитализироваться, являются: занимаемая доля или ниша рынка; отношения с клиентами и поставщиками; перечень постоянных клиентов (за исключением случаев, когда клиенты связаны юридическими обязательствами).

Пример 2.

Компания приняла решение о необходимости выйти на международный рынок. В качестве первого шага было решено принять на работу несколько высококвалифицированных специалистов в области анализа инвестиций, подготовки международной отчетности финансового управления и анализа. Было получено согласие на работу от пяти специалистов. Их контракты были заключены сроком на пять лет и предусматривали существенные суммы бонусов, выплачиваемых сразу при выходе на работу. Эти премиальные не подлежат возврату, если работник расторгнет контракт до истечения оговоренного срока.

Задание.

Возможно ли капитализировать эти единовременные выплаты новым сотрудникам в качестве нематериальных активов?

Решение.

Нет, единовременные выплаты должны быть отнесены на расходы периода сразу. Такие затраты не удовлетворяют определению актива. Компания не приобретает контроль над будущими экономическими выгодами в результате таких выплат, так как новые сотрудники могут уволиться в любое время до истечения срока договора. Кроме того, выгоды, которые данные работники принесут компании, очень сложно оценить.

2.4 Вероятный приток будущих экономических выгод

Будущие экономические выгоды могут быть выражены как в форме дополнительных доходов, так и в форме сокращения затрат. Очень важно, чтобы компания была в состоянии продемонстрировать поток этих будущих выгод, в противном случае все затраты являются расходами периода. Это особенно актуально для оценки затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки (НИОКР).

Пример 3.

Компания решила выкупить у университета одну из научных лабораторий, занимающуюся научными исследованиями в области деятельности этой компании. Цена сделки существенно превышала справедливую стоимость активов и обязательств лаборатории, так как в ней велись серьезные научные исследования, в результате которых компания рассчитывала окупить свои вложения и получить существенный экономический эффект. Научные разработки являлись уникальными в этой области и находились на завершающей стадии. Компания рассчитывала продолжить их финансирование и получить первые пробные образцы продукции года через два.

Задание.

Возможно ли капитализировать часть затрат на приобретение лаборатории в качестве отдельного идентифицируемого нематериального актива?

Решение.

Несмотря на то, что предприятие получило полный контроль над результатами исследований лаборатории, надежно оценить будущие экономические выгоды от этих исследований не представляется возможным. В связи с этим все превышение цены приобретения над справедливой стоимостью активов и обязательств должно быть учтено в качестве гудвила. Признать исследования как отдельный нематериальный актив нельзя.

Оценка вероятности получения будущих экономических выгод должна базироваться на разумных и обоснованных допущениях руководства компании, отражающие наилучшие оценки экономических условий, которые будут существовать на протяжении оставшегося срока службы актива.

3. Первоначальная оценка

3.1 Общий подход

Все нематериальные активы, соответствующие определению и критериям признания, должны учитываться по сумме затрат на их приобретение.

Эти затраты соответствуют справедливой стоимости уплаченного при покупке вознаграждения. Таким образом, если нематериальный актив приобретается за денежные средства, то их сумма и является определяющей при первоначальной оценке. Необходимо помнить, что в случае приобретения актива с отсрочкой платежа его стоимость будет эквивалента приведенной (дисконтированной) стоимости всех будущих денежных выплат за него. При этом разница между стоимостью первоначального признания актива и суммарными выплатами будет представлять собой процентный расход, признаваемый в течение срока отсрочки платежа, если только она не капитализируется в соответствии с порядком учёта, предусмотренным в МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам».

3.2 Приобретенные нематериальные активы

Первоначальная стоимость нематериального актива включает:

- покупную цену, в том числе импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку (за вычетом торговых скидок);
- прямые затраты по приведению актива в состояние предполагаемого использования, например:
 - затраты на вознаграждения работникам (в соответствии с МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»), непосредственно связанные с приведением актива в его рабочее состояние;
 - затраты на профессиональные услуги (например, оплату юридических услуг);
 - затраты на тестирование нематериального актива, чтобы убедиться в том, что он функционирует правильно.

Пример 4.

Расчет стоимости приобретенного нематериального актива

31 декабря компания стала победителем тендера на приобретение эксклюзивных прав на патент, разработанный другой компанией. Сумма платежа за эксклюзивные права составила \$500,000, подлежащие уплате немедленно, и \$500,000 к уплате через год. Для подготовки документов на участие в тендере компания заключила договор с консультантами. Затраты по этому договору составили \$87,000. Кроме того, за регистрацию патента был оплачен гербовый сбор в сумме \$1,000.

Стоимость капитала (средняя ставка заимствований) компании составляет 10%.

Задание.

Какова стоимость патентных прав при первоначальном признании?

Решение.

Денежные средства уплаченные	500,000
Отсроченная сумма оплаты ($500,000 \times 1/(1 + 0.1)$)	454,545
Затраты на юридическое обслуживание	87,000
Гербовый сбор	<u>1,000</u>
Стоимость при первоначальном признании	1,042,545

Пример 5.

Крупная производственная компания решила создать эффективную систему контроля, распределения и учета перемещения активов. Было приобретено несколько компьютерных программ, из которых планировалось создать специализированную программу, настроенную для нужд этой конкретной компании. Процесс создания и настройки займет около 18 месяцев и будет стоить более \$500 тыс. В проекте участвуют как собственные специалисты компании, так и программисты других компаний.

Задание.

Какие затраты на компьютерные программы собственной разработки будет возможно капитализировать?

Решение.

Затраты, которые подлежат капитализации, должны быть напрямую связаны с проектом. Это, в частности, означает, что если бы не этот проект, то затрат можно было бы вообще избежать. Обычно такие затраты включают:

- материалы и услуги, необходимые для создания и настройки программы;
- зарплату работников, непосредственно занятых в проекте;
- прочие затраты, как, например, лицензии или разрешения, связанные с приобретением компьютерных программ;
- накладные затраты, которые можно напрямую отнести к проекту.

Затраты на установку и настройку нематериальных активов, например компьютерных программ, должны капитализоваться, если такие затраты необходимы для приведения объекта в состояние готовности к использованию. Такой подход применяется при определении первоначальной стоимости практически всех видов активов.

Учет затрат на установку и настройку не должен зависеть от того, осуществляются ли данные работы сторонними организациями по договору подряда либо собственными силами сотрудников компании. Однако важно помнить, что затраты на обучение персонала капитализации не подлежат и должны быть признаны расходами в том периоде, в котором они были понесены.

3.3 Нематериальные активы, созданные внутри компании

Процесс создания нематериального актива включает две стадии:

- стадию исследований; и
- стадию разработок.

Стадия исследований

Примерами научно-исследовательских разработок являются:

- деятельность, направленная на получение новых знаний;
- поиск, оценка и окончательный отбор способов применения результатов исследований или других знаний;
- поиск альтернативных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг;
- формулирование, конструирование, оценка и окончательный отбор возможных альтернатив для новых или улучшенных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг.

Затраты на исследования должны признаваться в качестве **расхода** в том периоде, в котором они были понесены, и они не могут быть признаны в качестве нематериального актива.

Стадия разработок

Примерами опытно-конструкторских разработок являются:

- проектирование, конструирование и тестирование образцов и моделей до начала производства или использования;
- проектирование инструментов, шаблонов, форм и штампов, в том числе для новой технологии;
- проектирование, конструирование и эксплуатация опытной установки, которая по масштабам не подходит экономически для коммерческого производства;
- проектирование, конструирование и тестирование выбранных альтернативных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг.

Для того чтобы иметь возможность провести капитализацию затрат на стадии разработок, требуется наличие **всех** нижеприведенных **критериев**:

- техническая осуществимость завершения создания нематериального актива с тем, чтобы он был готов к использованию или продаже;
- намерение компании завершить создание нематериального актива и использовать или продать его;
- способность компании использовать нематериальный актив или продать его;
- наличие определенности, каким образом нематериальный актив будет создавать будущие экономические выгоды;
- наличие технических, финансовых и прочих ресурсов, необходимых для завершения разработки и использования или продажи нематериального актива;
- способность надежно оценить затраты, относящиеся к разработке нематериального актива.

Если компания не может отделить стадию исследования от стадии разработки, то затраты по созданию нематериального актива должны учитываться так, как если бы

они были понесены только на стадии исследования, т.е. они не подлежат капитализации, а относятся на расходы периода.

Пример 6.

Компания занимается поставками электроэнергии в регионе. Система электроснабжения расположена на 100 тыс. гектаров. Компания обеспокоена тем, что сети электропередачи могут вызывать лесные пожары в летнее время.

В компании существует собственный отдел, занимающийся исследованиями и разработками. Этот отдел работает над созданием инфракрасной камеры, которую можно прикреплять к вертолету и таким образом, облетая весь район, иметь возможность зафиксировать аномальное повышение температуры на каком-либо участке сети и принять превентивные меры.

На разработку уже потрачено \$100,000 и нужно еще \$300,000 для завершения проекта. Тем не менее, совет директоров компании утвердил бюджет только в размере \$50,000. Некоторые члены совета директоров не уверены в необходимости подобного прибора.

Задание.

Может ли компания признать фактически понесенные затраты по проекту в качестве нематериальных активов?

Решение.

Нет, затраты капитализировать нельзя, так как отсутствует четко выраженное намерение компании завершить проект. Наличие такого намерения является одним из обязательных критериев, которые необходимо соблюсти при капитализации затрат на разработки. Кроме того, компании выделено недостаточное количество ресурсов для окончания работ, что также препятствует возможной капитализации.

Стоимость нематериальных активов, созданных внутри компании, формируется путем капитализации всех прямых затрат, понесенных в связи с созданием этого актива, начиная с момента, когда актив впервые может быть признан в отчете о финансовом положении компании. Все затраты, понесенные до этой даты, должны были быть списаны на расходы периода и в последующем восстановлению не подлежат.

К прямым затратам относятся затраты на материалы и услуги, использованные или потребленные в процессе создания актива, затраты на оплату труда тех, кто принимал в этом процессе непосредственное участие. В затраты включаются также и соответствующие накладные расходы (например, затраты по амортизации используемых основных средств, а также патентов и лицензий, необходимых для создания нематериального актива).

Накладные расходы, связанные с неэффективным или непродуктивным использованием ресурсов, списываются на расходы периода и капитализации не подлежат. Общие административные затраты, напрямую не относящиеся к создаваемому активу, должны быть также списаны на расходы периода.

Капитализации могут подлежать и затраты по обслуживанию кредитов, если соблюдаются все требования капитализации, рассмотренные в МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам».

Однако, согласно данному стандарту внутренне созданные бренды, торговые марки, заголовки газет, права на публикации, списки клиентов и т.п. никогда не могут быть признаны в качестве нематериальных активов, поскольку расходы на их создания неотделимы от развития бизнеса в целом.

Пример 7.

Компания АБВ занимается разработкой нового производственного процесса. В течение 2011 года понесенные затраты составили \$1,000, из которых \$900 были понесены до 1 декабря 2011 года и \$100 – между 1 и 31 декабря 2011 года. Компания может продемонстрировать, что, начиная с 1 декабря 2011 года, новый производственный процесс удовлетворяет критериям признания нематериального актива. Возмещаемая сумма ноу-хау данного производственного процесса (включая будущие денежные оттоки для завершения разработки данного процесса до состояния, пригодного к использованию) оценивается в \$500.

Расходы, понесенные в 2012 году, составили еще \$2,000. По состоянию на конец 2012 года возмещаемая сумма данного производственного процесса (включая будущие денежные оттоки для завершения разработки данного процесса до состояния, пригодного к использованию) составила \$1,900.

Задание.

Каков порядок учета данного производственного процесса в 2011 и в 2012 году?

Решение.

2011 год

По состоянию на конец 2011 года производственный процесс признается нематериальным активом в сумме \$100 (сумма расходов, понесенных начиная с даты, когда критерии признания нематериального актива были выполнены). Расходы, понесенные до 1 декабря 2011 года, в размере \$900 признаются расходами 2011 года, т.к. критерии признания нематериального актива еще не выполнялись.

2012 год

На конец 2012 года производственный процесс признается в отчете о финансовом положении как нематериальный актив в размере \$2,100:

Капитализировано на 31.12.2011 г.	\$100
Капитализация 2012 года	\$2,000

Компания так же признает убыток от обесценения данного нематериального актива (доведение балансовой стоимости нематериального актива до его возмещаемой суммы):

Возмещаемая сумма	\$1,900
Балансовая стоимость	\$2,100
Убыток от обесценения	\$200

Убыток от обесценения может быть восстановлен в следующем периоде, если требования к восстановлению убытка от обесценения согласно МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» будут выполняться.

3.4 Внутренне созданный гудвил

Созданный компанией гудвил никогда не признается в качестве нематериального актива. Причиной тому является невозможность идентифицировать этот актив или

отделить его от других активов компании. Кроме того, его зачастую нелегко контролировать. По тем же причинам и многие другие нематериальные активы, создаваемые компанией для собственных нужд, не могут быть признаны в качестве активов. Важно отметить еще и то, что стоимость такого актива для компании тоже практически невозможно надежно оценить.

3.5 Нематериальные активы, полученные в результате обмена

Компания может приобретать нематериальные активы не только за денежные средства, но и в обмен на другие активы или услуги.

Стоимость нового актива определяется по справедливой стоимости сделки, за исключением случаев, когда:

- обмен лишен коммерческой сущности;
- справедливая стоимость ни одного из активов не может быть надежно оценена.

В таком случае актив оценивается по остаточной стоимости переданного актива.

3.6 Нематериальные активы, приобретенные за счет государственной субсидии

Если нематериальный актив получен в форме гранта (субсидии), он первоначально признается:

- либо по номинальной стоимости;
- либо по справедливой стоимости на дату субсидии.

Любые затраты, непосредственно относящиеся к подготовке актива к использованию по предназначению, капитализируются (МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»).

Пример 8.

Компания АБВ получила в виде правительственной субсидии лицензию на теле- и радиовещание. Государственный регистрационный сбор, который необходимо уплатить компании АБВ для получения данной лицензии, составляет \$5,000.

По оценкам независимого оценщика справедливая стоимость данной лицензии составляет \$500,000,000.

Задание.

Каков порядок учета данной лицензии?

Решение.

Компания АБВ имеет право оценить данную лицензию при первоначальном признании:

- по номинальной стоимости (т.е. в сумме государственного регистрационного сбора \$5,000), или
- по справедливой стоимости на дату субсидии (т.е. в сумме \$500,000,000)

3.7 Нематериальные активы, приобретенные как часть объединения бизнеса

Первоначальная стоимость нематериального актива, приобретенного в ходе объединения компании, равна его справедливой стоимости на дату покупки.

Если справедливая стоимость нематериального актива, приобретенного в ходе объединения компаний, поддается надежной оценке, и удовлетворяются все остальные критерии признания нематериального актива, то такой нематериальный актив должен быть признан отдельно от гудвила (даже если он не был признан в качестве нематериального актива в отчете о финансовом положении приобретаемой компании).

Справедливая стоимость на дату покупки может быть оценена с помощью:

- текущей цены покупателя на активном рынке;
- цены последних подобных операций при покупке аналогичных активов;
- оценки расходов, которых избегает компания из-за владения данным нематериальным активом (нет необходимости брать его в пользование у третьей стороны или воссоздавать/заменять другим нематериальным активом);
- дисконтированных будущих денежных потоков.

Надежное определение справедливой стоимости может оказаться невозможным в том случае, если нематериальный актив проистекает из договорного или другого юридического права и

- не является отделяемым; или
- является отделяемым, но отсутствуют данные об операциях обмена таких же или аналогичных активов.

4. Последующие затраты

Последующие затраты, связанные с обслуживанием и поддержанием качества учитываемого нематериального актива, должны списываться на расходы в периоде, в котором они понесены. Это, прежде всего, связано с самой природой нематериальных активов. В большинстве случаев практически невозможно определить, насколько те или иные затраты улучшили свойства нематериального актива, что приведет к притоку дополнительных выгод для предприятия. Таким образом, все последующие затраты списываются на расходы, за исключением случаев, когда:

- 1) существует вероятность получения выгод от использования нематериального актива в большем объеме, чем это ранее предполагалось;
- 2) затраты на это улучшение могут быть надежно оценены.

Пример 9.

Компания разрабатывает новый продукт. Затраты на исследования в этой области в 2011 году составили \$200,000. В 2012 году стала очевидной возможность технического и коммерческого завершения проекта. Затраты, понесенные в 2012 году, составили \$20,000 на оплату труда и \$15,000 на оформление патента. В 2012 году компания понесла дополнительные издержки в сумме \$30,000, защищая свои патентные права в суде.

Задание.

Каков порядок учета перечисленных затрат?

Решение.

Затраты на исследования в 2011 году должны быть признаны в качестве расходов периода, так как они не удовлетворяют критериям признания нематериальных активов. Это связано, прежде всего, с тем, что в конце года нельзя было определить вероятность получения будущих экономических выгод от исследований.

Затраты в сумме \$35,000 (оплата труда и регистрация патента) должны быть капитализированы в 2012 году в качестве стоимости патента. В этот период компания определила возможности технического завершения работ по проекту и его коммерческое применение, также был получен контроль над активом через регистрацию патентных прав. Стандарт запрещает восстановление ранее понесенных и признанных в финансовых результатах затрат, поэтому никаких корректировок на \$200,000, учтенных в 2011 году, делать нельзя.

Затраты, связанные с судебными издержками по защите патентных прав в 2012 году, должны быть списаны на расходы. Это связано с тем, что компания в результате не приобрела никаких дополнительных выгод, связанных с рассматриваемым патентом. Более того, если судебное дело было проиграно, то встает вопрос об оценке стоимости патента в целом. Возможно, будет необходимо признать убытки от обесценения патента на полную сумму.

5. Последующая оценка

Также как и МСФО (IAS) 16 «Основные средства», данный стандарт предусматривает две модели последующей оценки нематериальных активов:

- модель учёта по первоначальной стоимости;
- модель учёта по переоцененной стоимости.

Компания должна выбрать модель последующего учёта для каждого класса нематериальных активов.

5.1 Модель учёта по первоначальной стоимости

Нематериальный актив учитывается по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения.

5.2 Модель учёта по переоцененной стоимости

Нематериальный актив учитывается по переоцененной стоимости, которая представляет собой справедливую стоимость на дату переоценки за вычетом накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения. Переоценка должна проводиться с достаточной регулярностью, с тем, чтобы на отчётную дату не возникало существенных различий между балансовой и справедливой стоимостью.

Однако данную модель можно применять только в тех случаях, когда **существует активный рынок** аналогичных нематериальных активов.

Таким образом, совершенно очевидно, что для многих видов нематериальных активов такого рынка не существует. Вы нигде не встретите активного рынка брендов, заголовков газет, прав на публикации музыкальных произведений или фильмов, патентов или торговых марок, поскольку все эти активы, по сути, являются уникальными.

Переоценка. Сначала вся сумма начисленной амортизации списывается на счёт учёта нематериального актива, а затем полученная стоимость переоценивается таким образом, что становится равной справедливой стоимости (т.е. новая первоначальная стоимость становится равной справедливой, а накопленная амортизация обнуляется).

Переоценка впервые - отражение результата

Сумма дооценки (положительный результат переоценки) должна относиться в Капитал (резерв переоценки основных средств) и отражаться в отчете о прочем совокупном доходе.

Сумма уценки (отрицательный результат переоценки) относится в отчёт о прибылях и убытках.

Последующая переоценка - отражение результата

Повышение стоимости нематериального актива при последующих переоценках сначала должно компенсировать ранее признанные убытки в отчёте о прибылях и убытках, а лишь затем формировать резервы в Капитале.

Снижение стоимости при последующей переоценке будет осуществлено сначала за счёт снижения ранее признанных резервов переоценки в Капитале, и лишь затем будет относиться на убытки в отчёте о прибылях и убытках.

Схематично это представлено в следующей таблице:

	Повышение стоимости	Понижение стоимости
Первая переоценка	Резерв переоценки (раздел Капитал).	отчёт о прибылях и убытках
Последующие переоценки	В отчёт о прибылях и убытках на сумму ранее признанных убытков, превышение – в раздел Капитал.	Уменьшение ранее созданных резервов в разделе Капитал. При недостаточности резервов – в отчёт о прибылях и убытках.

При выбытии нематериального актива резерв переоценки полностью переносится на нераспределенную прибыль.

По мере использования нематериального актива резерв переоценки можно переносить на нераспределенную прибыль («амортизировать») в сумме разницы между:

- амортизационным расходом, начисленным исходя из переоцененной стоимости и
- амортизационным расходом, который был бы, если бы модель переоцененной стоимости не применялась.

Пример 10.

Компания А работает в стране, где в ее области бизнеса производственные квоты находятся под строгим контролем правительства. Спрос на квоты превышает предложение.

На производственные квоты необходимо подавать заявки. В случае удовлетворения заявки квота предоставляется сроком на пять лет. Существует активный рынок производственных квот, работающий на основе объемов производства и цен за единицу, которые регулярно приводятся в финансовых изданиях.

При подаче заявки на квоту уплачивается сбор в сумме \$1,000, а за саму квоту, в случае ее предоставления, нужно уплатить еще \$100,000.

Компания А подала заявку на квоту в сентябре 2010 года. Квота была ей предоставлена в декабре 2010 года. Все сборы были уплачены. Компания А применяет модель оценки по справедливой стоимости к последующей оценке нематериальных активов и ежегодно переоценивает квоту. Справедливая стоимость квоты в долларах на конец каждого из двух последующих финансовых лет следующая:

Декабрь 2011 года	\$98,000
Декабрь 2012 года	\$79,000

Задание.

Рассчитать первоначальную стоимость квоты и показать влияние переоценки и амортизации квоты в последующих периодах на финансовую отчетность компании А.

Решение.

Квота учитывается в отчете о финансовом положении в сумме \$100,000. Сбор за подачу заявки списывается на расходы в сентябре 2010 года.

	Балансовая стоимость	Отчет о прибылях и убытках	Резерв переоценки	Нераспределенная прибыль
Балансовая стоимость квоты на 01.01.11	100,000			
Амортизация за год до 31.12.11 (срок 5 лет)	(20,000)	20,000		
Балансовая стоимость до переоценки на 31.12.11	80,000			
Дооценка квоты на 31.12.11	18,000		18,000	
Итого балансовая стоимость на 31.12.11	98,000		18,000	
Балансовая стоимость квоты на 01.01.12	98,000		18,000	
Амортизация за год до 31.12.12 (срок 4 года)	(24,500)	24,500	(4,500)	4,500
Балансовая стоимость до переоценки на 31.12.12	73,500		13,500	
Дооценка квоты на 31.12.12	5,500		5,500	
Итого балансовая стоимость на 31.12.12	79,000		19,000	

5.3 Особенности амортизации

Амортизируемая стоимость нематериального актива с определенным сроком полезной службы должна распределяться на систематической основе на протяжении срока его полезной службы.

Начисление амортизации на нематериальный актив начинается, когда нематериальный актив готов к использованию, и заканчивается, когда:

- нематериальный актив классифицирован как актив, предназначенный для продажи (в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Необоротные активы, предназначенные для продажи, и прекращённая деятельность»); или
- нематериальный актив более не признается в отчете о финансовом положении (derecognised).

Амортизируемая стоимость нематериального актива определяется с помощью вычитания ликвидационной стоимости из первоначальной стоимости (если расчет амортизации идет исходя из общего срока полезного использования) или из остаточной стоимости (если расчет амортизации идет исходя из оставшегося срока полезного использования).

Характерно, что **ликвидационная стоимость** нематериальных активов, как правило, равна нулю. Нематериальный актив может иметь ликвидационную стоимость выше нуля, если:

- существует обязательство третьей стороны по выкупу нематериального актива в конце срока его полезной службы; или
- существует активный рынок для нематериального актива, со ссылкой на который можно определить ликвидационную стоимость, и ожидается, что этот рынок будет существовать и в конце срока его полезной службы актива.

Амортизационные отчисления относятся на расходы текущего периода, если в соответствии с другими стандартами не могут или не должны быть отнесены на увеличение стоимости другого актива.

Метод амортизации должен отражать характер потребления компанией экономических выгод от использования нематериального актива. Если такой характер установить не представляется возможным, то необходимо использовать линейный метод амортизации.

Ускоренная амортизация в данном случае не применяется. Подходы к определению метода амортизации нематериального актива являются специфическими, отличающимися от амортизации основных средств.

Тем не менее, общим является то, что избранные методы амортизации, сроки полезного использования и ликвидационная стоимость нематериальных активов должны регулярно, хотя бы один раз в год, пересматриваться. Изменения вышеуказанных оценок должны учитываться в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

Нематериальные активы, используемые на основании лицензии (как, например, компьютерные программы), должны амортизироваться в течение срока действия лицензии или ожидаемого срока их полезной службы, если он короче.

В целом при определении срока службы нематериального актива необходимо учитывать следующие факторы:

- срок ожидаемого применения актива компанией;
- наличие общедоступной информации об оценках сроков службы аналогичных типов активов, которые используются аналогичным образом;
- техническое устаревание в результате изменения или совершенствования производства, а также изменения в рыночном спросе на товары или услуги, получаемые от актива;
- уровень затрат на поддержание и защиту актива, необходимых для получения будущих экономических выгод от него, а также возможности и намерения компании по достижению такого уровня затрат;
- ожидаемые действия конкурентов, в том числе и потенциальных;
- юридические или аналогичные ограничения на использование актива, такие как даты истечения соответствующих договоров аренды;
- зависимость срока полезной службы нематериального актива от сроков полезной службы других активов компании.

Срок полезной службы считается неопределенным, если невозможно установить предел периода, в течение которого от актива ожидаются чистые поступления денежных средств. Неопределенный срок службы в данном случае не является неограниченным.

Нематериальные активы с неопределенным сроком полезной службы не амортизируются, а ежегодно тестируются на обесценение в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

5.4 Определение срока службы нематериальных активов – примеры

Пример 1 – Приобретенный список клиентов

Маркетинговая компания, занимающаяся прямой рассылкой (*direct-mail*) приобретает список клиентов и ожидает получать выгоды от использования информации, содержащейся в данном списке, как минимум в течение одного года, но не более чем в течение 3 лет.

Список клиентов будет амортизироваться в течение периода, являющегося наилучшей оценкой менеджмента (допустим, 18 месяцев). Несмотря на то, что маркетинговая компания может добавлять в будущем клиентов в данный список и прочую информацию о них, ожидаемые выгоды от приобретенного списка клиентов относятся только к клиентам, находящимся в данном списке на момент его приобретения. Данный список будет также тестироваться на предмет обесценения на каждую отчетную дату в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» путем определения, существуют ли индикаторы снижения стоимости данного нематериального актива.

Пример 2 – Приобретенный патент, срок действия которого истекает через 15 лет

Ожидается, что продукт, защищенный запатентованной технологией, будет служить источником чистого притока денежных средств в течение как минимум 15 лет. У компании есть обязательство третьей стороны выкупить данный патент через 5 лет за 60% его справедливой стоимости на дату, когда он был приобретен, и компания планирует продать этот патент третьей стороне через 5 лет.

Патент будет амортизироваться в течение 5 летнего срока полезной службы для данной компании с ликвидационной стоимостью равной 60% его справедливой стоимости на дату, когда он был приобретен. Патент будет также тестироваться на предмет обесценения на каждую отчетную дату в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» путем определения, существуют ли индикаторы снижения стоимости данного нематериального актива.

Пример 3 – Приобретенное авторское право с юридически закрепленным сроком использования 50 лет

Анализ тенденций рынка и пристрастий покупателей свидетельствует о том, что материал, защищенный авторским правом, будет приносить чистые денежные потоки только в течение 30 лет.

Авторское право будет амортизироваться исходя из 30-летнего срока полезной службы. Авторское право будет также тестироваться на предмет обесценения на каждую отчетную дату в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» путем определения, существуют ли индикаторы снижения стоимости данного нематериального актива.

Пример 4 – Лицензия на вещание, которая истекает через 5 лет

Лицензия на вещание может продлеваться каждые 5 лет, если компания демонстрирует как минимум средний уровень услуг своим клиентам и соблюдает соответствующие юридические нормы. Лицензия может продлеваться неопределенное количество раз за незначительную сумму и уже продлевалась дважды до последнего приобретения. Компания, купившая данную лицензию, планирует продлевать ее неопределенное количество раз, и как показывает практика, она способна это делать. Исторически не возникало непреодолимых трудностей в связи с продлением такого рода лицензий. Не ожидается, что технологии, используемые в вещании, изменятся в обозримом будущем. Таким образом, ожидается, что лицензия будет приносить чистые денежные потоки компании в течение неопределенного срока.

Лицензия на вещание будет учитываться как нематериальный актив с неопределенным сроком полезной службы, т.к. ожидается, что она будет приносить чистые денежные потоки компании в течение неопределенного срока. Таким образом, лицензия не будет амортизироваться до тех пор, пока срок ее полезного использования не станет определенным. Лицензия будет тестироваться на обесценение в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» – ежегодно и при наличии признаков обесценения.

Пример 5 – Лицензия на вещание из примера 4

Впоследствии компетентные органы, занимающиеся лицензированием вещания, решили более не продлевать такие лицензии, а устраивать аукционы. В момент, когда тогда решение принято компетентными органами, занимающимися лицензированием вещания, у лицензии остается 3 года до того момента, когда она истекает. Компания ожидает, что лицензия будет приносить чистые денежные потоки до срока своего истечения.

Т.к. лицензия более не может быть продлена, ее срок полезной службы более не является неопределенным. Таким образом, лицензия будет амортизироваться в течение оставшегося срока службы – т.е. трех лет, и немедленно протестирована на обесценение в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

Пример 6 – Приобретенное право на полеты между 2 европейскими городами, которое истекает через 3 года

Право на полеты может быть продлено каждые 5 лет, и компания планирует соответствовать всем необходимым требованиям для такого продления. Продление происходит с ничтожными (минимальными) расходами, и исторически оно предоставлялось компании, т.к. она соответствовала необходимым требованиям. Компания, купившая данную лицензию, ожидает предоставлять услуги по полетам между этими 2 европейскими городами в течение неопределенного срока из своих аэропортов-хабов и ожидает, что соответствующая инфраструктура (посадочные полосы, терминалы и т.д.) останется у соответствующих аэропортов также в течение срока, пока она осуществляет полеты между этими городами. Анализ спроса и денежных потоков подтверждает это допущение.

Т.к. факты и обстоятельства подтверждают способность компании предоставлять услуги по полетам в течение неопределенного периода времени между этими двумя городами, соответствующий нематериальный актив следует рассматривать как актив с неопределенным сроком службы. Поэтому он не будет амортизироваться. Право на полеты будет тестироваться на обесценение в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» – ежегодно и при наличии признаков обесценения.

Пример 7 – Приобретенная торговая марка, используемая для лидирующего продукта (лидера с точки зрения доли рынка в течение последних 8 лет)

Права на торговую марку истекают через 5 лет, но могут быть продлены еще на 10 лет за ничтожное вознаграждение. Компания планирует продлевать права на данную торговую марку неограниченное количество раз и демонстрирует свою способность сделать это. Анализ:

- жизненного цикла продукта;
- тенденций рынка, конкурентов и просто внешних факторов;
- возможностей расширения бренда;

показывает, что данный брендированный продукт будет приносить чистые денежные потоки в течение неопределенного периода времени.

Торговая марка будет классифицирована как нематериальный актив с неопределенным сроком полезной службы. Поэтому она не будет амортизироваться. Торговая марка будет тестироваться на обесценение в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» – ежегодно и при наличии признаков обесценения.

Пример 8 – Торговая марка, приобретенная 10 лет назад

Торговая марка учитывалась как нематериальный актив с неопределенным сроком полезной службы, когда она была приобретена, т.к. ожидалось, что товар, производимый с ее использованием, будет приносить чистые денежные потоки в течение неограниченного периода времени. Однако недавно на рынке неожиданно появился конкурент, и это снизит будущие продажи данного товара. Менеджмент оценивает, что денежные потоки, генерируемые данным продуктом, будут в ближайшем будущем ниже на 20%. Но менеджмент все так же ожидает, что этот продукт будет приносить чистые денежные потоки в течение неограниченного периода времени.

В результате расчета снижения будущих денежных потоков компания определяет, что возмещаемая сумма нематериального актива снизилась и стала меньше его балансовой стоимости, вследствие чего признается убыток от обесценения. Т.к. все также считается, что актив будет приносить чистые денежные потоки в течение неопределенного периода времени, он не будет амортизироваться, но будет тестироваться на обесценение в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» – ежегодно и при наличии признаков обесценения.

Пример 9 – Торговая марка на линейку продукции, приобретенная несколько лет назад в рамках объединения бизнеса

К моменту объединения бизнеса покупаемая компания уже производила в течение 35 лет линейку продуктов с большим количеством моделей под одной маркой. На дату приобретения покупатель планировал продолжать производить данную линейку, и анализ различных экономических факторов показал, что у данной торговой марки не ограничен период, в течение которого она будет приносить компании чистые денежные потоки. Соответственно, торговая марка не амортизировалась покупателем. Однако недавно менеджмент принял решение прекратить производство этой линии продукции через 4 года.

Т.к. срок службы торговой марки более не считается неопределенным, остаточная стоимость торговой марки должна быть проверена на предмет обесценения в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» и начать амортизироваться в течение оставшегося срока службы (т.е. 4 года).

5.5 Обесценение нематериальных активов

Актив считается обесценившимся, если его балансовая стоимость превышает его возмещаемую стоимость. Всякий раз, когда при анализе обнаруживаются признаки обесценения, необходимо рассчитывать возмещаемую стоимость нематериального актива и в случае необходимости снижать балансовую стоимость до ее уровня.

Признаки обесценения обсуждаются в МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» и относятся в равной мере и к материальным, и к нематериальным активам.

Независимо от наличия признаков обесценения ежегодный **полный анализ** на предмет обесценения требуется для:

- гудвила, приобретённого при объединении компании;
- нематериальных активов с неопределённым сроком полезной службы;
- нематериальных активов на стадии разработки.

6. Прекращение признания нематериальных активов

Прекращение признания нематериального актива означает необходимость его исключения из отчета о финансовом положении, и это происходит:

- при его выбытии;
- если более не ожидается экономических выгод от его использования.

Выбытие нематериального актива может происходить различными способами (например, путем продажи, заключения договора финансовой аренды или дарения). При определении даты выбытия такого актива организация применяет критерии МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» для признания выручки. МСФО (IAS) 17 «Аренда» применяется к выбытию путем продажи с обратной арендой.

Финансовый результат, возникающий при прекращении признания нематериального актива, определяется как разница между чистыми поступлениями от выбытия и балансовой стоимостью актива. Он должен признаваться в качестве дохода или расхода в отчете о прибылях и убытках. Прибыль от выбытия нематериальных активов не должна включаться в выручку.

Амортизация нематериального актива с определенным сроком полезной службы не прекращается при прекращении использования данного актива, кроме случаев, когда такой актив полностью амортизирован или классифицирован как предназначенный для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Необоротные активы, предназначенные для продажи, и прекращённая деятельность».

7. Раскрытие информации

Порядок раскрытия в отчетности информации о нематериальных активах в целом соответствует аналогичным требованиям для основных средств. Для каждого класса нематериальных активов (отдельно для внутренне созданных и прочих) нужно указать:

- 1) срок полезной службы (определенный или нет), и если определенный – то используемую ставку амортизации;
- 2) используемый метод амортизации для нематериальных активов с определенным сроком полезной службы;
- 3) балансовую стоимость и накопленную амортизацию (вместе с накопленным убытком от обесценения) как на начало, так и на конец периода;
- 4) строку отчета о прибылях и убытках, в которую включены амортизационные расходы нематериальных активов;

- 5) сверку изменения балансовой стоимости нематериальных активов, включая: приобретения (отдельная покупка и приобретения путем объединения компаний), переклассификации в категорию предназначенных на продажу, суммы переоценок, убытки от обесценения и их восстановление, амортизационные начисления, курсовые разницы и прочие существенные изменения.

Пример раскрытия:

	Затраты на разработки	Гудвил	Патенты, торговые марки и лицензии	Программные продукты	Итого
Оценка по первоначальной стоимости					
На 01.01.13	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx
Приобретения	xxx,xxx	-	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx
Выбытия	-	-	(xxx,xxx)	(xxx,xxx)	(xxx,xxx)
Приобретение дочерней компании	-	xxx,xxx	-	-	xxx,xxx
Выбытие дочерних компаний	-	(xxx,xxx)	-	-	(xxx,xxx)
На 31.12.13	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx
Накопленная амортизация на 01.01.13	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx
Амортизация за год	xxx,xxx		xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx
Выбытия	-	-	(xxx,xxx)	(xxx,xxx)	(xxx,xxx)
Убытки от обесценения	-	xxx,xxx	-	xxx,xxx	-
Выбытие дочерних компаний		(xxx,xxx)	-	-	(xxx,xxx)
На 31.12.13	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx
Балансовая стоимость на 31.12.13	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx

Однако есть и дополнительные специфические требования. Необходимо:

- 1) раскрывать информацию об активах с неопределенным сроком полезной службы;
- 2) отдельно описывать индивидуальные нематериальные активы, стоимость которых существенна с точки зрения отчета о финансовом положении компании в целом;
- 3) для нематериальных активов, приобретенных за счет государственных субсидий или грантов и представленных в отчете о финансовом положении по справедливой стоимости, указать стоимость их первоначального признания, балансовую стоимость таких активов на отчетную дату и применяемую модель последующего учёта;

- 4) любые ограничения прав собственности и факт передачи активов в залог в качестве обеспечения обязательств;
- 5) договорные обязательства по покупке нематериальных активов.

В случае если нематериальные активы учитываются по переоцененной стоимости, в Примечаниях необходимо раскрыть следующую информацию:

- дату переоценки по каждому классу нематериальных активов;
- балансовую стоимость по каждому классу нематериальных активов;
- балансовую стоимость по каждому классу нематериальных активов, которая сформировалась бы, если бы они учитывались по модели первоначальной стоимости;
- сумму резерва переоценки на начало и конец периода, его изменение за период и ограничения на распределение его остатка между акционерами;
- методы и допущения, используемые для определения справедливой стоимости.

Компания также должна раскрыть сумму затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, признанную в качестве расходов периода.

Стандарт дает разъяснения, касающиеся группировки нематериальных активов. Согласно этим разъяснениям группировке подлежат активы, сходные по природе и характеру использования. Примерами таких групп могут быть:

- бренды;
- лицензии;
- заголовки, названия публикаций, если права на них зарегистрированы;
- компьютерные программы;
- авторские права, патенты и прочие права на производственное имущество, услуги или операционные права;
- рецепты, формулы, модели, дизайны или прототипы;
- нематериальные активы, находящиеся в разработке.

Приведенный перечень является иллюстративным. Группы можно объединять в более крупные или, наоборот, дробить, в зависимости от существенности и уместности представления информации в отчетности.

МСФО (IAS) 40

Инвестиционная собственность

План сессии

1. Введение	1702
2. Определения.....	1702
3. Критерии признания.....	1704
4. Первоначальная оценка.....	1704
5. Последующие затраты	1705
6. Последующая оценка	1705
6.1 Модель учёта по первоначальной стоимости	
6.2 Модель учёта по справедливой стоимости	
6.3 Невозможность достоверной оценки справедливой стоимости	
7. Переклассификации.....	1707
8. Прекращение признания инвестиционной собственности	1709
9. Раскрытие информации в примечаниях	1709
9.1 Общие требования	
9.2 Модель учёта по справедливой стоимости	
9.3 Модель учёта по первоначальной стоимости	

1. Введение

МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная собственность» определяет порядок учёта инвестиционной собственности и соответствующие требования к раскрытию информации.

МСФО (IAS) 40 не рассматривает следующие виды имущества:

- собственность, занимаемую владельцем (МСФО (IAS) 16 «Основные средства»);
- имущество, предназначенное для продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности (МСФО (IAS) 2 «Запасы»);
- собственность, учитываемая в соответствии с МСФО (IAS) 17 «Аренда» (кроме случаев, когда арендуется инвестиционная собственность на условиях финансовой аренды и сдаётся инвестиционная собственность на условиях операционной аренды, которая учитывается по модели справедливой стоимости);
- биологические активы, относящиеся к сельскохозяйственной деятельности (МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»);
- права на разработку минеральных ресурсов, полезных ископаемых и иных невозобновляемых природных ресурсов.

2. Определения

Инвестиционная собственность (*investment property*) – это собственность (земля, здание, либо часть здания, либо и то и другое), находящаяся в распоряжении собственника или арендатора по договору финансовой аренды с целью получения доходов от аренды или от прироста стоимости собственности, или того и другого, но не для:

- производства или поставки товаров, оказания услуг или для административных целей;
- продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности.

Собственность, занимаемая владельцем (*owner-occupied property*) – это собственность, находящаяся в распоряжении (владельца или арендатора по договору финансовой аренды), предназначенная для использования в производстве или поставке товаров, оказания услуг или в административных целях.

Справедливая стоимость (*fair value*) – цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства при проведении операции на добровольной основе между участниками рынка на дату оценки (см. МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»).

Инвестиционная собственность предназначена для получения доходов от аренды или от прироста стоимости собственности, либо от того и другого. Поэтому денежные потоки, генерируемые инвестиционной собственностью, как правило, не связаны с остальными активами компании. Это отличает инвестиционную собственность от собственности, занимаемой владельцем.

Примеры объектов инвестиционной собственности:

- земля, предназначенная для получения выгод от повышения ее стоимости в долгосрочной перспективе, а не для реализации в краткосрочной перспективе в ходе обычной хозяйственной деятельности;
- земля, дальнейшее предназначение которой в настоящее время пока не определено. В случае если компания не приняла решение, что она будет использовать землю в качестве собственности, занимаемой владельцем, или для реализации в краткосрочной перспективе в ходе обычной хозяйственной деятельности, то считается, что земля предназначена для получения дохода от прироста ее стоимости;
- здание, находящееся в собственности отчитывающейся компании (или находящееся в распоряжении отчитывающейся компании по договору финансовой аренды) и предоставленное в аренду по одному или нескольким договорам операционной аренды;
- здание, не занятое в настоящее время, но предназначенное для сдачи в аренду по одному или нескольким договорам операционной аренды;
- объекты незавершенного строительства или находящиеся на стадии реконструкции, которые предполагается в будущем использовать в качестве инвестиционной собственности.

В отдельных случаях часть объекта может использоваться для получения доходов от аренды или от прироста стоимости собственности; а другая часть – для производства или поставки товаров, оказания услуг или для административных целей. Если данные части объекта могут быть реализованы (отданы в финансовую аренду) независимо друг от друга, то компания учитывает указанные части объекта по отдельности. Если же части объекта нельзя реализовать по отдельности, то объект считается инвестиционной собственностью только тогда, когда незначительная часть этого объекта предназначена для производства или поставки товаров, оказания услуг или для административных целей.

Иногда компания владеет недвижимостью, которую арендует и занимает материнская компания или другая компания группы. Такая недвижимость не может быть классифицирована в консолидированной финансовой отчетности как инвестиционная собственность, поскольку, с позиции группы, она является занимаемой владельцем. Однако, с точки зрения организации, владеющей этой недвижимостью, она является инвестиционной собственностью, если удовлетворяет определению.

3. Критерии признания

Инвестиционная собственность признаётся, когда одновременно выполняются следующие критерии:

- соответствие определению;
- существует высокая вероятность получения компанией будущих экономических выгод от использования данного объекта инвестиционной собственности;
- себестоимость объекта инвестиционной собственности может быть надёжно оценена.

4. Первоначальная оценка

Объект инвестиционной собственности должен первоначально оцениваться по себестоимости.

Себестоимость объекта инвестиционной собственности должна включать в себя покупную цену и прямые затраты по сделке (например, стоимость профессиональных юридических услуг, налоги на передачу прав собственности и прочее).

В себестоимость объекта инвестиционной собственности не включаются следующие затраты:

- затраты по вводу в эксплуатацию, кроме тех случаев, когда такие затраты необходимы для приведения объекта в рабочее состояние;
- первоначальные операционные убытки, например, до выхода на запланированный уровень сдачи офисных помещений в аренду;
- затраты на сверхнормативное потребление материалов, трудовых и прочих ресурсов при сооружении или реконструкции объектов собственности.

Если объект инвестиционной собственности приобретается на условиях отсрочки платежа, он будет признаваться по приведённой (дисконтированной) стоимости будущих денежных выплат за него. Разница между стоимостью первоначального признания объекта инвестиционной собственности и суммарными выплатами признаётся как процентный расход на протяжении всего периода отсрочки.

Объект инвестиционной собственности, полученный по договору финансовой аренды, учитывается в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 17 «Аренда».

Также компания может приобретать объект инвестиционной собственности путем обмена на другой актив/активы. Когда один актив приобретается в обмен на другой актив, то приобретаемый актив должен быть оценён по справедливой стоимости. За основу оценки может быть взята и справедливая стоимость передаваемого актива, если она точнее и легче определяется.

Однако если сделка не носит коммерческий характер и справедливые стоимости не могут быть надёжно определены, то объект инвестиционной собственности признаётся в отчёте о финансовом положении по балансовой стоимости переданного актива.

5. Последующие затраты

После того как актив становится готовым к использованию, капитализация затрат прекращается. Последующие затраты, связанные с обслуживанием и эксплуатацией объекта инвестиционной собственности (расходы на оплату труда, расходные материалы) списываются на затраты периода по мере их возникновения.

Если часть инвестиционной собственности требует замены в течение срока её полезной службы, соответствующие затраты могут быть капитализированы, если выполнены критерии признания актива.

6. Последующая оценка

МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная собственность» предусматривает две модели последующего учёта объектов инвестиционной собственности:

- модель учёта по первоначальной стоимости;
- модель учёта по справедливой стоимости.

Компания должна выбрать модель последующего учёта для всех объектов инвестиционной собственности.

6.1 Модель учёта по первоначальной стоимости

После первоначального признания компания, выбравшая модель учёта по первоначальной стоимости, должна отражать все объекты инвестиционной собственности по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения активов (в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 16 «Основные средства» к данной модели).

Если объект инвестиционной собственности отвечает критериям признания актива, предназначенного для продажи, он должен быть учтен в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Необоротные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность».

6.2 Модель учёта по справедливой стоимости

После первоначального признания компания, выбравшая модель учёта инвестиционной собственности по справедливой стоимости, должна оценивать всю свою инвестиционную собственность по справедливой стоимости, за исключением случаев, когда невозможно надежно оценить справедливую стоимость.

Прибыль или убыток, возникающий от изменения справедливой стоимости инвестиционной собственности, необходимо относить на финансовый результат периода, в котором они возникли.

Справедливая стоимость инвестиционной собственности должна отражать рыночную конъюнктуру и фактические условия, действующие по состоянию на отчётную дату.

При определении справедливой стоимости инвестиционной собственности компания не вычитает затраты, которые могут возникнуть в связи с реализацией или прочим выбытием актива.

Наилучшим подтверждением справедливой стоимости, как правило, являются действующие на активном рынке цены на аналогичное имущество, расположенное на той же территории, находящееся в том же состоянии, на которое распространяются схожие условия аренды и прочих договоров.

При отсутствии действующих цен на активном рынке компания учитывает информацию из различных источников, в том числе:

- из действующих цен на активном рынке имущества иного характера, в другом состоянии или на другой территории (либо имущества, на которое распространяются другие условия аренды или иных договоров), скорректированных с учётом имеющихся различий;
- из наиболее близких по времени цен на менее активных рынках, скорректированных с учетом любых изменений экономических условий после даты заключения сделок по этим ценам;
- из дисконтированных прогнозов будущих денежных потоков исходя из достоверных оценок будущих денежных потоков, в основе которых лежат условия действующих договоров аренды и иных контрактов, а также (где это возможно) данных из внешних источников, такие как действующие тарифы за аренду аналогичного имущества на той же территории. При этом используются коэффициенты дисконтирования, учитывающие оцениваемую рынком степень неопределенности в отношении размера и сроков получения денежных потоков.

В оценке справедливой стоимости инвестиционной собственности не учитываются предстоящие капитальные вложения в целях обновления или совершенствования объектов инвестиционной собственности, а также будущие экономические выгоды от предстоящих капитальных вложений.

6.3 Невозможность достоверной оценки справедливой стоимости

Предполагается, что компания всегда может надежно определить справедливую стоимость инвестиционной собственности. Однако в исключительных случаях компания не может надежно определить справедливую стоимость инвестиционной собственности в момент её приобретения (или когда имеющийся объект впервые приобретает статус инвестиционной собственности после изменения его предназначения). Это происходит лишь в тех случаях, когда сопоставимые сделки на рынке осуществляются нечасто, и отсутствуют альтернативные оценки справедливой стоимости (например, на основе дисконтированных прогнозов денежных потоков).

Если по данным компании нет надежной оценки справедливой стоимости инвестиционной собственности на стадии незавершенного строительства, но ожидается, что возможность надежной оценки справедливой стоимости появится по завершении строительства, данный объект инвестиционной собственности учитывается по себестоимости (сумме фактических затрат) до наиболее раннего из двух событий:

- справедливая стоимость может быть надежно определена;
- строительство завершено.

Если справедливая стоимость инвестиционной собственности (кроме инвестиционной собственности на стадии незавершенного строительства) не может быть надежно определена на постоянной основе, то в таких случаях для оценки инвестиционной собственности компании надлежит использовать модель учёта по первоначальной стоимости, изложенную в МСФО (IAS) 16 «Основные средства». При этом нужно исходить из того, что ликвидационная стоимость такой инвестиционной собственности равна нулю, и компании следует применять положения МСФО (IAS) 16 вплоть до выбытия инвестиционной собственности.

7. Переклассификации

Перевод объекта в категорию инвестиционной собственности или исключение объекта из данной категории производится только при изменении характера использования объекта, а именно:

- владелец начинает занимать собственность – объект переводится из инвестиционной собственности в категорию «собственность, занимаемая владельцем»;
- начало реконструкции в целях реализации – объект переводится из инвестиционной собственности в запасы;
- заканчивается период, в течение которого владелец занимает собственность, – объект переводится из категории «собственность, занимаемая владельцем» в инвестиционную собственность;
- объект передается в аренду третьей стороне по договору операционной аренды – объект переводится из запасов в инвестиционную собственность.

Если компания использует модель последующей оценки инвестиционной собственности по первоначальной стоимости, то при переклассификации объектов между категориями инвестиционной собственности, «собственности, занимаемой владельцем» и запасов балансовая стоимость переклассифицируемых объектов не меняется для целей учета, оценки и раскрытия информации.

При переводе объекта инвестиционной собственности, **отражаемой по справедливой стоимости, в категорию «собственность, занимаемая владельцем»** или **«запасы»** в качестве первоначальной стоимости данного объекта для последующего учёта согласно МСФО (IAS) 16 «Основные средства» или МСФО (IAS) 2 «Запасы» выступает его справедливая стоимость по состоянию на дату изменения характера его использования.

Пример 1.

На конец периода в отчёте о финансовом положении компании имеется здание, сдаваемое в аренду и учитываемое как инвестиционная собственность. На этот момент справедливая стоимость здания равна его балансовой стоимости – \$8 млн. Принято решение начать использовать здания для своих нужд.

Будут сделаны следующие проводки по переклассификации:

Дт Основные средства \$8,000,000

Кт Инвестиционная собственность \$8,000,000

Если собственность, **занимаемая владельцем, переходит в категорию инвестиционной собственности**, учитываемой по справедливой стоимости, то компании следует применять положения МСФО (IAS) 16 «Основные средства» до даты изменения предназначения объекта.

Вплоть до момента, когда собственность, занимаемая владельцем, переходит в категорию инвестиционной собственности, отражаемой по справедливой стоимости, компании следует продолжать начисление амортизации указанной собственности и признавать убытки от её обесценения. Разница между балансовой стоимостью имущества и его справедливой стоимостью по состоянию на вышеуказанную дату учитывается так же, как переоценка в соответствии с МСФО (IAS) 16 «Основные средства». Другими словами:

- уменьшение балансовой стоимости объекта относится на прибыль или убыток за период. Тем не менее, если переоценка не является первичной, то снижение стоимости будет осуществлено сначала за счёт снижения ранее признанных резервов по переоценке, и лишь затем будет относиться на прочие убытки в отчёте о прибылях и убытках;
- увеличение балансовой стоимости объекта учитывается следующим образом:
 - увеличение балансовой стоимости объекта в сумме, равной величине ранее признанного убытка от обесценения данного объекта, относится на прибыль или убыток за период. Увеличенная за счёт восстановления убытка от обесценения балансовая стоимость актива не должна превышать балансовую стоимость, которая была бы определена (за вычетом амортизации), если бы в предыдущие годы для актива не признавался убыток от обесценения;
 - оставшаяся часть суммы увеличения балансовой стоимости относится на Капитал (резерв по переоценке) и отражается в отчете о прочем совокупном доходе. При последующем выбытии объекта инвестиционной собственности включённый в состав капитала резерв переоценки может быть списан на счёт нераспределённой прибыли. Списание стоимости объекта от переоценки на счёт нераспределённой прибыли не отражается в отчёте о прибылях и убытках.

Для перевода объекта **из запасов в категорию инвестиционной собственности**, учитываемой по справедливой стоимости, разница между справедливой стоимостью объекта по состоянию на дату переклассификации и его предыдущей балансовой стоимостью следует отнести на прибыль или убыток за период.

8. Прекращение признания инвестиционной собственности

Прекращение признания объекта инвестиционной собственности означает необходимость его исключения из отчета о финансовом положении, и это происходит:

- при его выбытии;
- если более не ожидается экономических выгод от его использования.

Выбытие объекта инвестиционной собственности может происходить различными способами (например, путем продажи или заключения договора финансовой аренды). При определении даты выбытия такого актива компания применяет критерии МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» для признания выручки. МСФО (IAS) 17 «Аренда» применяется к выбытию путем заключения договора финансовой аренды или продажи с обратной арендой.

Прибыль или убытки, возникающие в результате вывода из эксплуатации или выбытия объекта инвестиционной собственности, определяются как разница между чистыми поступлениями от выбытия и балансовой стоимостью актива и отражаются в отчёте о прибылях и убытках (если иное не установлено положениями МСФО (IAS) 17 «Аренда» по продаже с обратной арендой).

Компенсация, предоставляемая третьими сторонами в связи с обесценением, утратой или передачей инвестиционной собственности, подлежит признанию в отчёте о прибылях и убытках, когда она становится подлежащей к получению.

9. Раскрытие информации в примечаниях

9.1 Общие требования

Компании следует раскрывать следующую информацию:

- модель учёта инвестиционной собственности;
- при использовании модели учёта по справедливой стоимости необходимо раскрыть инвестиционную собственность, находящуюся в операционной аренде и учитываемую в составе инвестиционной собственности;
- критерии, разработанные компанией в целях разграничения объектов инвестиционной собственности и собственности, занимаемой владельцем, в тех случаях, когда классификация объектов представляется затруднительной, а также имущества, предназначенного для продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности;
- методы и существенные допущения, использованные при определении справедливой стоимости инвестиционной собственности. При этом указывается, что послужило основой для определения справедливой стоимости: объективная рыночная информация или в большей мере другие факторы (которые следует раскрыть) в связи с характером объекта и отсутствием сопоставимой рыночной информации;

- степень, в которой справедливая стоимость объекта инвестиционной собственности (отражённая в финансовой отчётности или раскрытая в пояснениях к отчётности) основана на оценке независимого оценщика, обладающего признанной и соответствующей профессиональной квалификацией, а также недавним опытом проведения оценки инвестиционной собственности той же категории и расположенной на той же территории, что и оцениваемый объект. Факт отсутствия подобной оценки раскрывается в Примечаниях к финансовой отчётности;
- показатели, отраженные в отчёте о прибылях и убытках:
 - арендный доход от инвестиционной собственности;
 - прямые операционные расходы (в том числе расходы на ремонт и текущее обслуживание), относящиеся к инвестиционной собственности, от которой в отчётном периоде был получен арендный доход;
 - прямые операционные расходы (в том числе расходы на ремонт и текущее обслуживание), относящиеся к инвестиционной собственности, которая не принесла арендного дохода за отчётный период;
- наличие и размер ограничений в отношении возможности реализации инвестиционной собственности либо распределения дохода или выручки от выбытия;
- существенные договорные обязательства, касающиеся приобретения, строительства или реконструкции инвестиционной собственности либо договора на проведение ремонта, текущего обслуживания или улучшений инвестиционной собственности.

9.2 Модель учёта по справедливой стоимости

Помимо информации, указанной выше и раскрываемой в примечаниях к финансовой отчётности, компания, применяющая модель учёта по справедливой стоимости, также должна представлять сверку балансовой стоимости инвестиционной собственности на начало и конец отчётного периода, указывая следующее:

- прирост стоимости, отдельно раскрывая данные о приобретении объектов и капитализации последующих затрат;
- прирост стоимости в результате приобретения путем объединения компаний;
- переклассификации в категорию активов, предназначенных на продажу, и прочие выбытия;
- чистую прибыль или убытки в результате изменений справедливой стоимости;
- чистые курсовые разницы, возникающие при пересчете показателей финансовой отчётности в иную валюту презентации или пересчете отчётности зарубежных операций в валюту отчётности компании, подготавливающей отчётность;
- переводы объектов между категориями инвестиционной собственности, запасов и собственность, занимаемой владельцем;
- прочие изменения.

В исключительных случаях, когда компания из-за отсутствия надежной оценки справедливой стоимости отражает объект инвестиционной собственности, используя модель учёта по первоначальной стоимости (МСФО (IAS) 16 «Основные средства»), суммы, относящиеся к данному объекту инвестиционной собственности, следует раскрывать в свёрке отдельно от сумм, относящихся к прочим объектам инвестиционной собственности. Кроме того, компании надлежит раскрывать следующую информацию:

- описание объекта инвестиционной собственности;
- разъяснение причин, в силу которых справедливая стоимость не может быть определена с достаточной степенью надежности;
- по возможности границы, в которых предположительно находится величина справедливой стоимости инвестиционной собственности;
- при выбытии объекта инвестиционной собственности, не отражаемого по справедливой стоимости:
 - факт выбытия объекта инвестиционной собственности, не отражаемого по справедливой стоимости;
 - балансовую стоимость данного объекта инвестиционной собственности по состоянию на момент реализации;
 - сумму признанной прибыли или убытка.

9.3 Модель учёта по первоначальной стоимости

Дополнительно к информации, необходимой к раскрытию в соответствии с общими требованиями, изложенными выше, компания, применяющая модель учёта инвестиционной собственности по первоначальной стоимости, также раскрывает следующую информацию:

- использованные методы амортизации;
- срок полезной службы активов или использованные нормы амортизации;
- балансовую стоимость и накопленную амортизацию (вместе с накопленным убытком от обесценения) на начало и конец отчётного периода;
- свёрку балансовой стоимости инвестиционной собственности на начало и конец отчётного периода, указывая следующее:
 - прирост стоимости, отдельно раскрывая данные о приобретении объектов и капитализации последующих затрат;
 - прирост стоимости в результате приобретения путем объединения компаний;
 - переклассификации в категорию активов, предназначенных на продажу, и прочие выбытия;
 - амортизационные начисления;
 - убытки от обесценения и их восстановление;
 - чистые курсовые разницы, возникающие при пересчете показателей финансовой отчетности в иную валюту презентации или пересчете отчетности зарубежных операций в валюту отчетности компании, подготавливающей отчётность;

- переводы объектов между категориями инвестиционной собственности, запасов и собственность, занимаемой владельцем;
- прочие изменения.
- справедливую стоимость инвестиционной собственности. В исключительных случаях, когда компания не может определить справедливую стоимость инвестиционной собственности с достаточной степенью надежности, ей следует раскрывать следующую информацию:
 - описание инвестиционной собственности;
 - разъяснение причин, в силу которых справедливая стоимость не может быть рассчитана с достаточной степенью надежности;
 - границы (по возможности), в которых предположительно находится величина справедливой стоимости инвестиционной собственности.

МСФО (IAS) 37

**Резервы,
условные обязательства и
условные активы**

План сессии

1.	Введение.....	1802
2.	Определения.....	1803
3.	Связь между резервами и условными обязательствами	1804
4.	Критерии признания резервов.....	1804
	4.1. Текущее (существующее) обязательство	
	4.2. Прошрое событие	
	4.3. Вероятное выбытие ресурсов, заключающих экономические выгоды	
	4.4. Надежная оценка обязательства	
5.	Условные активы и обязательства	1808
6.	Оценка резервов.....	1808
	6.1. Ожидаемая стоимость	
	6.2. Наиболее вероятный результат	
7.	Возмещения.....	1810
8.	Учет резервов.....	1810
	8.1. Первоначальное признание	
	8.2. Изменения в оценках резервов	
	8.3. Будущие затраты на вывод из эксплуатации	
	8.4. Использование резервов	
9.	Практика применения правил признания и оценки резервов в конкретных обстоятельствах	1813
	9.1. Будущие операционные убытки	
	9.2. Обременительные договоры	
	9.3. Реструктуризация	
	9.4. Резервы на ремонт и обслуживание	
	9.5. Затраты на ремонт в отсутствие законодательных норм	
	9.6. Затраты на ремонт, требуемые законодательством	
10.	Раскрытие информации.....	1817
	10.1. Резервы	
	10.2. Условные обязательства	
	10.3. Условные активы	
	10.4. Редкие случаи	

1. Введение

МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» применяется при учете резервов, условных обязательств и условных активов за исключением тех резервов (оценочных обязательств), на которые распространяются конкретные требования прочих стандартов, а именно:

- Условного возмещения, которое выплачивает компания-покупатель в сделках по объединению бизнеса (учитывается в соответствии с МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса»);
- Вознаграждений работниками (см. МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»);
- Налогов на прибыль (см. МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»);
- Аренды (см. МСФО (IAS) 17 «Аренда»). Однако, поскольку МСФО (IAS) 17 не содержит конкретных требований в отношении операционной аренды, ставшей обременительной, в таких случаях применяются положения МСФО (IAS) 37;
- Договоров страхования (см. МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования»). Однако МСФО (IAS) 37 распространяется на резервы, условные обязательства и условные активы страховой компании, отличные от тех, которые возникают в связи с ее договорными обязательствами и правами по договорам страхования, входящим в сферу применения МСФО (IFRS) 4;
- Обязательств по договорам с покупателями (см. МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»). Однако, поскольку МСФО (IFRS) 15 не содержит конкретных требований в отношении учета договоров, которые стали или изначально являлись обременительными, в таких случаях применяются положения МСФО (IAS) 37.

МСФО (IAS) 37 применяется только к тем резервам, которые удовлетворяют критериям признания обязательств, но не к резервам, являющимся, по сути, корректировкой стоимости активов в отчёте о финансовом положении (таких как амортизация основных средств, резерв по сомнительным долгам). Стандарт применим к резервам на реструктуризацию (включая прекращенную деятельность, в отношении которой могут потребоваться дополнительные раскрытия в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Необоротные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»).

Однако МСФО (IAS) 37 не применяется:

- к учёту финансовых инструментов (МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»);
- и
- к учёту договоров на стадии исполнения (это договоры, по которым ни одна из сторон не выполнила никаких своих обязательств или обе стороны в равной степени частично выполнили свои обязательства), кроме случаев, когда такие контракты являются обременительными.

2. Определения

Резерв (*provision*) – это обязательство на неопределенную сумму или с неопределенным сроком погашения.

Обязательство (*liability*) – это текущая (существующая) задолженность компании, возникшая в результате прошлых событий, погашение которой приведет к уменьшению ресурсов, содержащих экономические выгоды.

Обязывающее событие (*obligating event*) – это событие, которое приводит к возникновению юридического обязательства или обязательства, обусловленного сложившейся практикой, в результате чего у компании нет иной альтернативы, как только исполнить это обязательство.

Юридическое (правовое) обязательство (*legal obligation*) – это обязательство, вытекающее из:

- договора (через его явные или подразумеваемые условия);
- законодательства; или
- других действий закона.

Обязательство, обусловленное сложившейся практикой (*constructive obligation*) – это обязательство, вытекающее из действий компании, когда установившейся практикой прошлой деятельности, публикуемой политикой или достаточно конкретным текущим заявлением компания указала другим сторонам, что она примет на себя определенные обязанности и создала действительные ожидания со стороны этих других сторон на то, что она выполнит эти обязанности.

Условный актив (*contingent asset*) – это возможный актив, возникающий в результате прошлых событий, существование которого будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или нескольких неопределенных будущих событий, находящихся вне полного контроля компании.

Условное обязательство (*contingent liability*) – это:

- либо возможное обязательство, возникающее в результате прошлых событий и существование которого будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или нескольких неопределенных будущих событий, находящихся вне полного контроля компании;
- либо текущее (существующее) обязательство, возникающее в результате прошлых событий, но не признаваемое потому, что:
 - нет вероятности того, что погашение обязательства приведет к уменьшению ресурсов, содержащих экономические выгоды; или
 - стоимость обязательства не может быть надежно оценена.

Обременительный договор (*onerous contract*) – это договор, неизбежные затраты на выполнение обязательств по которому превышают экономические выгоды, которые ожидается по нему получить.

Реструктуризация (*restructuring*) – это программа, которая спланирована и контролируется руководством компании и существенно изменяет:

- либо масштаб хозяйственной деятельности, осуществляемой компанией;
- либо способ осуществления этой деятельности.

3. Связь между резервами и условными обязательствами

В общем смысле все резервы являются условными, поскольку не определены их время или сумма погашения. Однако в МСФО (IAS) 37 термин «условный» применяется к обязательствам и активам, которые не признаются из-за того, что их существование будет подтверждено только при наступлении или ненаступлении одного или нескольких неопределенных событий в будущем, не находящихся полностью под контролем компании.

Кроме того, термин «условное обязательство» применяется к обязательствам, не отвечающим критериям признания обязательства.

Стандарт различает **резервы**, которые, будучи существующими обязательствами, подлежат признанию в отчётности и **условные обязательства**, которые не подлежат признанию, потому что либо являются лишь возможными обязательствами, либо существующими обязательствами, не отвечающими критериям признания.

МСФО (IAS) 37 запрещает создавать резервы под будущие события и тем самым пресекает злоупотребления резервированием в целях сглаживания представляемой в отчётности прибыли.

4. Критерии признания резервов

Резерв должен признаваться, когда выполняются все следующие условия:

- у компании есть текущее (существующее) обязательство (юридическое или обусловленное сложившейся практикой), возникшее в результате прошлого события;
- существует вероятность, что для погашения обязательства потребуется выбытие ресурсов, заключающих экономические выгоды;
- сумма обязательства может быть надёжно оценена.

4.1. Текущее (существующее) обязательство

Иногда бывает не ясно, имеется ли текущее обязательство или нет. В таких случаях необходимо считать, что прошлое событие создает текущее обязательство, если с учетом всех имеющихся свидетельств более вероятно, чем нет, что текущее обязательство на отчётную дату существует.

Пример 1.

Производитель в момент продажи предоставляет покупателям гарантии. Согласно условиям договора продажи производитель принимает на себя обязательство исправить производственные дефекты, проявившиеся в течение трех лет со дня продажи путем ремонта или замены. Исходя из прошлого опыта вероятно (то есть скорее возможно, чем нет), что по продажам будут иметься какие-то претензии.

Задание.

Должен ли быть сформирован резерв?

Решение.

Обязывающим событием является продажа товара с гарантией, которая ведет к возникновению юридического обязательства. Выбытие ресурсов вероятно для гарантий в целом.

Соответственно, необходимо создать резерв на затраты для исправления изделий по гарантии (в размере наилучшей оценки таких затрат).

4.2. Прошрое событие

Прошрое событие, которое ведет к возникновению текущего обязательства, называется обязывающим событием. Чтобы событие было обязывающим, необходимо, чтобы компания не имела иной альтернативы погашению обязательства, созданного этим событием.

Это происходит только тогда, когда:

- погашение обязательства может быть осуществлено принудительно в соответствии с законодательством;
- в случае обязательства, обусловленного сложившейся практикой, когда произошедшее событие (например, авария на очистных сооружениях компании) создает действительные ожидания других сторон в том, что компания выполнит свои обязательства.

Пример 2.

Компания нефтяной промышленности загрязняет окружающую среду и производит очистные работы только тогда, когда законодательство конкретной страны, в которой она действует, требует этого.

Одна из стран, в которых компания действует, не имела законодательства, требующего устранения последствий загрязнения окружающей среды, а компания загрязняла почву в этой стране на протяжении нескольких лет. По состоянию на 31 декабря 2013 года становится понятно, что проект закона, требующего проведения очистных работ, будет введен в действие вскоре после окончания года.

Задание.

Должен ли быть сформирован резерв?

Решение.

Обязывающим событием является загрязнение почвы. Вследствие принятия закона, требующего проведения очистки, выбытие ресурсов становится вероятным. Соответственно, резерв должен быть признан в размере наилучшей оценки затрат на очистку окружающей среды.

Пример 3.

Магазин розничной торговли проводит политику возврата денег недовольным покупкой клиентам, даже не имея для этого юридического основания. Политика возврата денег магазином широко известна.

Задание.

Необходимо ли признавать резерв?

Решение.

Обязывающим событием является продажа товара, которая ведет к возникновению обязательства, обусловленного сложившейся практикой, поскольку предыдущая политика магазина по этому вопросу создала действительные ожидания со стороны его клиентов в том, что магазин, в случае недовольства покупателей, будет возвращать деньги за купленные товары.

Выбытие ресурсов вероятно, так как из опыта прошлых лет известно, что найдется определенная часть покупателей, недовольных покупкой и пожелавших вернуть свои деньги. Следовательно, резерв должен быть сформирован в размере наилучшей оценки возвратов.

Очень важно обратить внимание на факт неизбежности погашения обязательства. Именно отсутствие этого факта не позволяет создавать резервы, связанные с будущими расходами в следующих случаях:

- наличие простого желания произвести эти расходы;
- ожидание будущих операционных убытков;
- ожидание обесценения активов.

Все эти события могут произойти и привести к текущим обязательствам, а могут и не произойти.

4.3. Вероятное выбытие ресурсов, заключающих экономические выгоды

Для того чтобы обязательство соответствовало критериям признания, необходимо не только существование текущего обязательства, но и вероятность выбытия ресурсов, заключающих экономические выгоды, с целью погашения этого обязательства.

Выбытие ресурсов или иное событие в данном случае рассматривается как вероятное, если его наступление более вероятно, чем нет.

Пример 4.

Согласно новому законодательству компания обязана оснастить свои предприятия дымовыми фильтрами до 30 июня 2013 года. Компания не установила фильтры.

Задание.

Необходимо ли признавать резерв?

Решение.

На отчётную дату 31 декабря 2012 года.

На эту дату нет обязывающего события как в отношении затрат на установку дымовых фильтров, так и в отношении штрафов по новому закону.

Соответственно в отношении установки дымовых фильтров никакого резерва не признается.

На отчётную дату 31 декабря 2013 года.

На указанную дату у компании, в случае если она не установит дымовые фильтры, может возникнуть обязательство по выплате штрафов согласно новому закону, поскольку обязывающее событие произошло.

Резерв признается исходя из наилучшей оценки штрафных санкций, которые более вероятно, чем нет, будут наложены на компанию в случае нарушения ею законодательства.

4.4. Надежная оценка обязательства

За исключением достаточно редких случаев компания способна определить диапазон возможных результатов событий и поэтому в состоянии сделать оценку обязательства, достаточно надежную для использования при признании резерва. Если невозможно надежно оценить сумму обязательства, компания должна раскрыть условное обязательство в примечаниях.

5. Условные активы и обязательства

Компания не должна признавать условные активы и обязательства, поскольку их существование зависит от наступления или ненаступления будущих неопределенных событий, находящихся вне контроля компании.

Там, где компания совместно ответственна по обязательству, часть обязательства, которую, как ожидается, погасят другие стороны, считается условным обязательством. Компания признает резерв в той части обязательства, по которой вероятно выбытие ресурсов, заключающих экономические выгоды, кроме исключительно редких случаев, когда не может быть сделана надежная оценка обязательства.

Условные обязательства должны быть раскрыты в примечаниях к финансовой отчетности, кроме тех случаев, когда возможность выбытия ресурсов, заключающих экономические выгоды, является маловероятной.

Условные активы должны быть раскрыты в примечаниях к финансовой отчетности в тех случаях, когда возможность поступления экономических выгод является вероятной.

Условные активы и обязательства должны регулярно оцениваться для того, чтобы обеспечить соответствующее отражение этих изменений в финансовой отчетности.

6. Оценка резервов

Сумма, признанная в качестве резерва, должна представлять собой наилучшую оценку затрат, необходимых для погашения текущего обязательства на отчетную дату.

Наилучшая (оптимальная) оценка затрат, необходимых для погашения текущего обязательства, это сумма затрат на:

- немедленное погашение обязательства; либо
- перевод обязательства на третью сторону.

Оценка резервов определяется с помощью суждения руководства компании, дополненного опытом аналогичных операций, а в некоторых случаях – оценками независимых экспертов.

Компания при оценке резерва должна:

- принимать в расчет риски и неопределенности, присущие данному обязательству (однако неопределенность не оправдывает создания чрезмерного резерва или преднамеренного завышения обязательства);
- использовать для оценки резерва дисконтированную стоимость ожидаемых затрат с использованием доналоговой ставки (когда влияние временной стоимости денег существенно);
- принимать в расчет будущие события (такие как изменения в законах и технологические изменения) в случае, если имеется достаточное объективное свидетельство того, что они произойдут;
- не принимать в расчет прибыль от ожидаемого выбытия активов и налоговые последствия;
- придерживаться концепции осмотрительности.

Характер события (или событий), к которому привязан резерв, влияет на подход к оценке создаваемого резерва.

6.1. Ожидаемая стоимость

В случае, когда имеется целый ряд сходных обязательств (например, гарантии качества проданных товаров), вероятность возникновения потребности оттока ресурсов для исполнения этих обязанностей определяется путем рассмотрения всего класса обязательств в совокупности.

В этом случае для получения наилучшей оценки резерва часто применяются статистические методы; сумма резерва оценивается путем взвешивания всех возможных результатов по их соответствующим вероятностям. Такой метод оценки называется методом ожидаемой стоимости.

Пример 5.

Компания продает товары с гарантией, по которой покупателям покрываются затраты на ремонт любого производственного брака, выявленного в течение шести месяцев после покупки. Если бы небольшие дефекты были обнаружены в каждом проданном изделии, то затраты на ремонт составили бы \$1 млн. При обнаружении крупных дефектов в каждом проданном изделии затраты на ремонт составили бы \$4 млн. Прошлый опыт компании и ожидания на будущее указывают на то, что в наступающем году 75% изделий не будут иметь дефектов, 20% будут иметь незначительные дефекты, а 5% – крупные дефекты. Компания оценивает вероятность выбытия ресурсов по гарантийным обязательствам в целом.

Задание.

Рассчитать сумму гарантийного резерва на ремонт товаров.

Решение.

$$(75\% \text{ от нуля}) + (20\% \text{ от } \$1 \text{ млн.}) + (5\% \text{ от } \$4 \text{ млн.}) = \$400,000$$

6.2. Наиболее вероятный результат

В случае, когда резерв привязан к одной статье (событию) или небольшому числу событий, метод ожидаемой стоимости не применяется, а используется метод наиболее вероятного результата.

Пример 6.

Компания должна исправить значительный дефект в оборудовании, произведенном для заказчика.

По оценкам технических специалистов стоимость ремонтных работ составит ориентировочно \$1,000, а вероятность того, что дефект будет исправлен с первой попытки, составляет около 80%.

Решение.

Создается резерв в сумме \$1,000, так как это является наиболее вероятным результатом.

7. Возмещения

Когда ожидается, что некоторые или все затраты, необходимые для погашения обязательства, будут возмещены другой стороной, то возмещение будет признаваться тогда и только тогда, когда действительно определено, что возмещение будет получено компанией, погашающей обязательство. Возмещение должно рассматриваться как отдельный актив. Сумма, признанная в отношении возмещения, не должна превышать сумму резерва.

В отчёте о прибылях и убытках расход, относящийся к резерву, может быть представлен за вычетом суммы, признанной в отношении возмещения.

8. Учет резервов

8.1. Первоначальное признание

МСФО (IAS) 37 содержит детальные указания относительно порядка признания и оценки резервов, но ничего не говорит о дебетовых проводках, осуществляемых на момент первоначального признания и последующих оценок резерва.

При первоначальном признании резерва дебетовая проводка в зависимости от обстоятельств может представлять собой как расходы, так и актив. Актив возникнет в том случае, если в будущем ожидается получение от операции экономической выгоды.

Пример 7.**Политика возврата денег**

Магазин розничной торговли проводит политику возврата денег недовольным покупкой клиентам. Как правило, такие претензии составляют 1% от суммы реализации. На 31 декабря 2013 г. сумма реализации составила \$1,000,000.

31.12.13 г. Проводка по признанию резерва

Дт Расходы по созданию резерва	\$10,000
Кт Резерв	\$10,000

8.2. Изменения в оценках резервов

Резервы должны пересматриваться на каждую отчётную дату и корректироваться для отражения текущей наилучшей оценки. Если более нет вероятности того, что выбытие ресурсов, заключающих экономические выгоды, потребуется для погашения обязательства, то признание резерва должно быть прекращено.

Там, где применяется дисконтирование, балансовая сумма резерва увеличивается в каждом периоде вследствие сокращения периодов дисконтирования. Это увеличение признается в качестве процентных расходов.

Пример 8.

Обязывающее событие произошло 1 января 2013 г. В результате этого события компания через 10 лет должна выплатить \$20,000. Ставка дисконтирования равна 8%.

Решение.

1 января 2013 г. первоначальное признание резерва:

Дт Расходы на создание резерва (отчёт о прибылях и убытках)	9,264
Кт Резерв ($20,000 \times 1 / 1.08^{10} = 9,264$)	9,264

31 декабря 2013 г. последующая оценка резерва:

Дт Процентные расходы (отчёт о прибылях и убытках)	741
Кт Резерв ($8\% \times 9,264$)	741

Остаток резерва на начало периода 9,264

Начисленные проценты 741

Остаток резерва на конец периода 10,005

31 декабря 2014 г.

Дт Процентные расходы (отчёт о прибылях и убытках)	800
Кт Резерв ($8\% \times 10,005$)	800

Остаток резерва на начало периода 10,005

Капитализированные проценты 800

Остаток резерва на конец периода 10,805

8.3. Будущие затраты на вывод из эксплуатации

В некоторых отраслях (добывающая промышленность, атомная энергетика) необходимо нести дополнительные затраты в связи с прекращением производства и восстановлением промышленной зоны. Такие затраты называют затратами на вывод из эксплуатации или восстановление.

Резерв в отношении этих затрат должен признаваться немедленно после наступления обязывающего события (например, в начале действия договора).

Резерв может быть сформирован в отношении отсроченных затрат, которые необходимо понести в целях получения доступа к будущим экономическим выгодам. В этом случае затраты должны быть капитализированы в качестве актива.

Пример 9.

Компания эксплуатирует морское нефтяное месторождение. Согласно лицензионному соглашению после окончания добычи морская нефтяная платформа должны быть демонтирована, а морское дно – восстановлено. 90% общих затрат относится к демонтажу платформы и восстановлению морского дна, а 10% возникает в процессе добычи нефти. На дату отчётности платформа была сооружена, но добыча нефти еще не началась.

Задание.

Необходимо ли признавать резерв?

Решение.

Сооружение нефтяной платформы приводит к возникновению юридического обязательства относительно демонтажа платформы в соответствии с лицензионным соглашением и, таким образом, является обязывающим событием. На дату отчётности, однако, обязательство устранить ущерб от добычи нефти еще не возникло.

Резерв признается в объеме оптимальной оценки 90% общих затрат на демонтаж платформы и устранение ущерба, нанесенного ее строительством. Эти затраты учитываются как часть стоимости нефтяной платформы. 10% затрат, которые возникают в процессе добычи нефти, признаются как обязательство, когда нефть добыта.

Пример 10.

Компания А построила завод по производству строительных материалов на арендованной на 10 лет земле. Завод вводится в эксплуатацию 1 января 2013 г. Затраты на строительство составили \$50 млн.

По условиям аренды компания обязана будет убрать завод с арендованной земли по истечении срока аренды. В связи с этим событием у компании появилось обязательство по будущему выбытию актива.

Компания оценила будущие затраты по демонтажу и вывозу завода в \$10 млн.

Стоимость капитала компании А (ставка дисконтирования) равна 7%.

Задание.

Необходимо ли признавать резерв?

Решение.

1 января 2013 г. первоначальное признание резерва:

Дт Основные средства	5,083	
Кт Резерв ($10,000 \times 1 / 1.07^{10} = 5,083$)		5,083

31 декабря 2013 г. последующая оценка резерва:

Дт Процентные расходы (отчёт о прибылях и убытках)	356	
Кт Резерв ($7\% \times 5,083$)		356

31 декабря 2013 г. амортизация основного средства:

Дт Расходы на амортизацию (отчёт о прибылях и убытках)	5,508	
Кт Актив ($55,083 / 10$ лет)		5,508

8.4. Использование резервов

Резерв может быть использован только на покрытие тех расходов, для которых он изначально был создан.

9. Практика применения правил признания и оценки резервов в конкретных обстоятельствах**9.1. Будущие операционные убытки**

Резервы не должны признаваться для будущих операционных убытков, потому что они не отвечают определению обязательства и общим критериям признания, установленным для резервов.

Ожидание будущих операционных убытков является указанием на то, что определенные активы могут быть обесценены. Компания должна проводить тестирование таких активов на обесценение в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

9.2. Обременительные договоры

Если компания является стороной обременительного договора, то текущее обязательство по такому договору должно признаваться и оцениваться как резерв.

Многие договоры (например, некоторые обычные заказы на поставку) могут быть аннулированы без выплаты компенсации другой стороне, поэтому здесь отсутствует обязательство. Другие договоры устанавливают права и обязанности для каждой из договаривающихся сторон. Когда события делают такой договор обременительным, он попадает в сферу применения МСФО (IAS) 37 и существует текущее обязательство, которое необходимо признать.

9.3. Реструктуризация

Примеры реструктуризации:

- продажа или прекращение направления хозяйственной деятельности;
- закрытие хозяйственных подразделений в стране либо регионе или перемещение хозяйственной деятельности из одной страны или региона в другие;
- изменения в структуре управления, например ликвидация уровня управления;
- фундаментальная реорганизация, которая оказывает существенное воздействие на характер и направленность деятельности компании.

Резерв на затраты по реструктуризации признается, когда компания:

- имеет подробный формальный план реструктуризации, определяющий по меньшей мере следующее:
 - затрагиваемое направление деятельности либо его часть;
 - основные затрагиваемые региональные подразделения;
 - местоположение, функции и примерное число работников, которым будет выплачена компенсация, связанная с их сокращением;
 - сумма затраты, которые будут понесены;
 - сроки реализации плана;
- дала основания для появления обоснованных ожиданий относительно претворения реструктуризации в жизнь, приступив к реализации плана или объявив о его основных параметрах тем, кого он затрагивает.

Свидетельство того, что компания начала осуществление плана реструктуризации будет предоставлено, например, путем демонтажа оборудования или продажи активов, либо публичным объявлением об основных характеристиках плана.

Решение менеджмента или совета директоров о реструктуризации, принятое до отчётной даты, не создает обязательства на отчётную дату, если только компания до отчётной даты:

- не начала осуществление плана реструктуризации;
- не объявила об основных характеристиках плана реструктуризации тем, кого он затрагивает, достаточно конкретным образом с целью вызвать у них действительные ожидания того, что компания будет проводить реструктуризацию.

В некоторых случаях компания начинает осуществлять план реструктуризации или объявляет о его основных характеристиках тем, кого он затрагивает, только после отчётной даты. Тогда согласно требованиям МСФО (IAS) 10 «События после окончания отчётного периода» требуется раскрытие информации в том случае, если реструктуризация имеет такую важность, что ее нераскрытие повлияет на способность пользователей финансовой отчётности делать правильные оценки и принимать верные экономические решения.

Обязательство продать деятельность не возникает до тех пор, пока компания не будет обязана совершить продажу, то есть до появления соглашения о продаже, имеющего обязательную силу.

Пример 11.

12 декабря 2013 года правление компании приняло решение закрыть одно из своих подразделений. До отчётной даты (31 декабря 2013 года) решение не было доведено до тех, кого оно затрагивает, и никаких других шагов по осуществлению решения предпринято не было.

Задание.

Должен ли быть признан резерв?

Решение.

Поскольку обязывающего события не было, то обязательства также нет, соответственно резерв не признается.

Пример 12.

12 декабря 2013 года правление компании приняло решение закрыть одно из своих производственных подразделений.

20 декабря 2013 года правление утвердило подробный план закрытия отделения; заказчикам были разосланы письма с предупреждением о необходимости поиска альтернативных источников поставок, а персоналу отделения разосланы уведомления о предстоящем увольнении.

Задание.

Должен ли быть признан резерв?

Решение.

Обязывающим событием является доведение решения руководства компании до клиентов и работников, поскольку создает у заинтересованных лиц действительные ожидания того, что отделение будет закрыто.

Выбытие ресурсов является вероятным, соответственно, на 31 декабря 2013 года признается резерв в размере наилучшей оценки затрат на закрытие отделения.

Резерв на реструктуризацию должен включать только прямые затраты, которые соответствуют двум следующим условиям:

- обязательно вызваны реструктуризацией;
- не связаны с текущей деятельностью компании.

9.4. Резервы на ремонт и обслуживание

Некоторые активы, в дополнение к обычному технологическому обслуживанию, каждые несколько лет требуют значительных затрат на крупное переоснащение, модернизацию и замену ключевых компонентов. МСФО (IAS) 16 «Основные средства» требует отдельного отнесения связанных с активом расходов на его составляющие компоненты, если срок полезной службы или способ получения экономической выгоды от такого компонента и подлежащего актива различны.

9.5. Затраты на ремонт в отсутствие законодательных норм

Пример 13.

Печь имеет футеровку, которую по техническим причинам требуется заменять каждые пять лет. На отчетную дату футеровка используется уже три года.

Задание.

Должен ли быть признан резерв?

Решение.

Текущее обязательство заменить футеровку отсутствует, следовательно, резерв не признается.

Затраты на замену футеровки не признаются в качестве резерва, так как на отчетную дату никакое обязательство заменить футеровку не существует вне зависимости от будущих действий компании. Даже намерение понести затраты зависит от того, решит ли компания эксплуатировать футеровку далее или заменить ее.

Вместо признания резерва понесенные затраты на замену футеровки капитализируются по мере замены каждой новой футеровки в виде отдельного от печи компонента и списываются путем начисления амортизации в течение последующих пяти лет.

9.6. Затраты на ремонт, требуемые законодательством

Пример 14.

Авиакомпания по закону обязана раз в три года проводить капитальный ремонт своих самолетов.

Задание.

Должен ли быть признан резерв?

Решение.

Текущее обязательство по капитальному ремонту самолетов отсутствует, следовательно резерв не признается.

Затраты на ремонт самолетов не признаются в качестве резерва по той же причине, как и в предыдущем примере (Пример 13). Даже юридическое требование по ремонту не делает затраты на ремонт обязательством, поскольку не существует обязательства проводить ремонт отдельно от будущих действий компании: компания может избежать будущих затрат за счет будущих действий, например, продав самолет. Вместо признания резерва понесенные на капитальный ремонт затраты капитализируются и списываются в последующие три года путем начисления амортизации.

10. Раскрытие информации

10.1. Резервы

Для каждого класса резервов компания должна раскрывать:

- Балансовую сумму на начало и конец периода с указанием движения по следующим видам:
 - дополнительные резервы, созданные за период, включая увеличение существовавших резервов;
 - использованные суммы (то есть понесенные или начисленные против резервов) в течение периода;
 - неиспользованные суммы, восстановленные в течение периода;
 - увеличение в течение периода дисконтированных сумм, возникающее в результате течения времени, и влияние изменений в ставках дисконта.
- Краткое описание характера обязательства и предположительное время выбытия экономических выгод.
- Указание неопределенностей относительно суммы или времени такого выбытия. Там, где необходимо предоставить адекватную информацию, компания должна раскрывать основные допущения, сделанные в отношении будущих событий.
- Суммы любых ожидаемых возмещений с указанием суммы любого актива, признанного для этого возмещения.

Пример 15.

Производитель предоставляет гарантии покупателям трех видов его продукции в момент продажи. По условиям гарантии производитель обязуется в течение двух лет со дня продажи отремонтировать или заменить изделия, которые будут работать неудовлетворительно. На отчетную дату был признан резерв в сумме \$60,000. Резерв не дисконтировался, поскольку влияние дисконтирования не является существенным.

Иллюстрация раскрытия информации

Резерв в размере \$60,000 был признан в отношении расчетных гарантийных требований по изделиям, проданным в течение трех последних финансовых лет. Ожидается, что основная часть этих затрат будет понесена в следующем финансовом году, а полностью – в течение двух лет после отчетной даты.

Пример 16.

В 2013 г. компания, занятая в атомной энергетике, признает резерв на затраты по выводу из эксплуатации реактора в размере \$300 млн. Резерв оценивается исходя из допущения о том, что вывод из эксплуатации произойдет через 60-70 лет. Однако имеется возможность того, что это не произойдет раньше чем через 100-110 лет, и в таком случае дисконтированная величина затрат будет значительно ниже.

Иллюстрация раскрытия информации

В отношении затрат на вывод из эксплуатации признан резерв в размере \$300 млн. Эти затраты ожидается понести между 2073 и 2083 гг.; однако имеется возможность того, что вывод из эксплуатации не произойдет ранее 2113-2123 гг.

При оценке затрат исходя из того, что они не будут понесены ранее 2113-2123 гг., резерв был бы снижен до \$136 млн. Резерв оценивался на основе современной технологии, по текущим ценам, с применением ставки дисконта 2%.

10.2. Условные обязательства

Кроме случаев, когда возможность любого выбытия ресурсов на погашение обязательства является маловероятной, для каждого класса условных обязательств на отчётную дату компания должна раскрывать краткое описание характера условного обязательства и, когда это целесообразно:

- оценочное значение его финансового воздействия;
- указание неопределённостей, относящихся к сумме или времени выбытия;
- возможность любого возмещения.

10.3. Условные активы

Там, где вероятным является поступление экономических выгод, компания должна раскрывать краткое описание характера условных активов на отчётную дату и, где это целесообразно, оценочный размер их финансового воздействия.

10.4. Редкие случаи

В чрезвычайно редких обстоятельствах раскрытие некоторой или всей информации, указанной выше, может, как считается, нанести серьёзный ущерб положению компании в споре с другими сторонами по предмету резерва, условного обязательства или условного актива. В таких случаях компания не должна раскрывать всю информацию, но должна раскрывать общий характер спора вместе с фактом и причиной того, почему информация не была раскрыта.

Пример 17.

Освобождение от раскрытия информации

Компания вовлечена в спор с конкурентом, который утверждает, что компания нарушила условия патента, и требует возмещения убытков в сумме \$100 млн. Компания признает резерв в размере наилучшей оценки обязательства, но не раскрывает информацию, как этого требует МСФО (IAS) 37.

Иллюстрация раскрытия информации

Ведется процесс против компании, относящийся к спору с конкурентом, который заявляет, что компания нарушила условия патента, и требует возмещения убытков в размере \$100 млн. Информация, обычно требуемая МСФО (IAS) 37, не раскрывается на основании того, что может ожидать нанесение серьёзного ущерба исходу процесса. Руководство считает, что компания с успехом отразит претензии.

МСФО (IAS) 12

Налоги на прибыль

План сессии

1. Введение	1902
2. Определения.....	1902
3. Текущие налоги на прибыль	1903
4. Концепция отложенных налогов.....	1903
5. Налоговая база	1905
5.1 Налоговая база активов	
5.2 Налоговая база обязательств	
5.3 Суммы, не отраженные в отчёте о финансовом положении	
6. Временные разницы.....	1907
6.1 Налогооблагаемые временные разницы	
6.2 Вычитаемые временные разницы	
7. Первоначальное признание отложенных налогов	1909
7.1 Отложенные налоговые обязательства	
7.2 Отложенные налоговые активы	
8. Оценка отложенных налогов	1910
8.1 Ставка налога	
8.2 Изменения ставок налогообложения	
9. Учёт отложенного налога	1910
10. Порядок расчёта отложенных налогов	1912
11. Представление информации.....	1912
12. Раскрытие информации	1913
12.1 Отдельное раскрытие информации об отложенных налогах	

1. Введение

Цель стандарта состоит в определении порядка учёта налогов на прибыль. Главный вопрос в учёте налогов на прибыль состоит в том, как учитывать текущие и будущие налоговые последствия:

- будущего возмещения (погашения) балансовой стоимости активов (обязательств), которые признаются в отчёте о финансовом положении компании; и
- операций и других событий текущего периода, которые признаются в финансовой отчётности компании.

2. Определения

Бухгалтерская прибыль (*accounting profit*) – это прибыль или убыток за период до вычета расходов по налогу на прибыль.

Налогооблагаемая прибыль/убыток (*taxable profit/loss*) – это сумма прибыли/убытка за период, определяемая в соответствии с правилами, установленными налоговыми органами, в отношении которой уплачивается (возмещается) налог на прибыль.

Расход по налогу/Возмещение налога (*tax expense/income*) – это сумма текущего и отложенного налога, включенная в расчёт прибыли или убытка за период.

Текущие налоги (*current tax*) – это сумма налогов на прибыль к уплате (к возмещению) в отношении налогооблагаемой прибыли/убытка за период.

Отложенные налоговые обязательства (*deferred tax liabilities*) – это суммы налога на прибыль, подлежащие уплате в будущих периодах в связи с налогооблагаемыми временными разницеми.

Отложенные налоговые активы (*deferred tax assets*) – это суммы налога на прибыль, возмещаемые в будущих периодах в связи с вычитаемыми временными разницеми, переносом на будущий период неиспользованных налоговых убытков и неиспользованных налоговых кредитов.

Временные разницы (*temporary differences*) – это разницы между балансовой стоимостью актива или обязательства и их налоговой базой. Временные разницы могут быть:

- **налогооблагаемыми**, то есть приводящими к возникновению налогооблагаемых сумм при определении налогооблагаемой прибыли/убытка будущих периодов, когда балансовая стоимость актива или обязательства возмещается или погашается; либо
- **вычитаемыми**, результатом которых являются вычеты при определении налогооблагаемой прибыли/убытка будущих периодов, когда балансовая стоимость соответствующего актива или обязательства возмещается или погашается.

Налоговая база (*tax base*) – это стоимость актива или обязательства с точки зрения налогового законодательства, которая учитывается при определении налогооблагаемой прибыли.

3. Текущие налоги на прибыль

Текущие налоги за период рассчитываются исходя из налогооблагаемой прибыли, рассчитанной по правилам налоговых органов, а не исходя из бухгалтерской прибыли. Соответственно, связь между бухгалтерской прибылью до налогообложения и подлежащими уплате налогами будет искажена, так как ставка налога применяется не к бухгалтерской прибыли до налогообложения, а к прибыли, рассчитанной по правилам налогового законодательства.

Текущие налоги за представляемый и сравнительный периоды должны в рамках неоплаченной суммы признаваться в качестве обязательства. Если уже оплаченная сумма в отношении текущего или прошлого периодов превышает сумму, подлежащую к уплате для соответствующих периодов, то сумма превышения должна быть признана в качестве актива. Выгоды, которые связаны с налоговыми убытками и могут быть отнесены на прошлые периоды для возмещения текущего налога за предыдущий период, должны быть признаны в качестве актива.

Текущие налоговые обязательства (активы) за текущий и предыдущий периоды должны оцениваться в сумме, ожидаемой к уплате (возмещению) налоговым органом, с использованием существующих на отчётную дату налоговых ставок.

4. Концепция отложенных налогов

Основная сложность учёта налога на прибыль состоит в том, что в каждой стране установлены свои правила по расчёту налогооблагаемой прибыли, и при этом практически всегда она отличается от бухгалтерской прибыли в финансовой отчётности, вследствие чего подлежащий уплате налог не соотносится с прибылью за период. Налоговые последствия операций, отображённых в финансовой отчётности конкретного периода, могут сказаться в последующих периодах.

Различия между правилами налогового и финансового учёта приведут к тому, что в налоговой и финансовой отчётности будут представлены разные цифры. Данные различия можно рассматривать с позиции отчёта о финансовом положении или с точки зрения эффекта на финансовый результат.

Пример 1.**Иллюстрация концепции отложенных налогов**

Компания Бета приобрела объект основных средств 1 января 2010 года за \$12,000, который будет амортизирован за 3 года на равномерной основе. Национальное налоговое законодательство страны, в которой работает компания, запрещает отнесение учётной амортизации на налоговые расходы, а позволяет списать стоимость данного объекта в следующих объёмах:

	\$
2010 год:	5,000
2011 год:	4,000
2012 год:	3,000

Согласно корпоративным бюджетам компании в отчёте о прибылях и убытках ежегодно будет показана прибыль \$23,000 (до учёта амортизации). Ставка налога на прибыль составляет 24%.

Решение.

- С точки зрения отчёта о прибылях и убытках

Выдержки из отчёта о прибылях и убытках компании Бета:

	2010 г. \$	2011 г. \$	2012 г. \$
Прибыль до амортизации	23,000	23,000	23,000
Амортизационный расход	<u>(4,000)</u>	<u>(4,000)</u>	<u>(4,000)</u>
Прибыль до налогов	19,000	19,000	19,000
Текущий налог	(4,320)	(4,560)	(4,800)
Отложенный налог	(240)	0	240

Выдержки из налоговых деклараций компании Бета:

	2010 г. \$	2011 г. \$	2012 г. \$
Прибыль до амортизации	23,000	23,000	23,000
Налоговая амортизация	<u>(5,000)</u>	<u>(4,000)</u>	<u>(3,000)</u>
Налогооблагаемая прибыль	18,000	19,000	20,000
Налог на прибыль	(4,320)	(4,560)	(4,800)

- С точки зрения отчёта о финансовом положении

Анализ возникающих временных разниц

Дата	Балансовая стоимость \$	Налоговая база \$	Временная разница \$	Отложенный налог (24%) \$
1 января 2010 г.	12,000	12,000	0	0
Амортизационный расход за 2010 год	<u>(4,000)</u>	<u>(5,000)</u>		
31 декабря 2010 г.	8,000	7,000	1,000	240
Амортизационный расход за 2011 год	<u>(4,000)</u>	<u>(4,000)</u>		
31 декабря 2011 г.	4,000	3,000	1,000	240
Амортизационный расход за 2012 год	<u>(4,000)</u>	<u>(3,000)</u>		
31 декабря 2012 г.	0	0	0	0

Поскольку МСФО в основном ориентированы на «балансовый подход» (в соответствии с «Концептуальными основами подготовки и представления отчётности»), отложенные налоги следует рассматривать именно с позиции отчёта о финансовом положении.

5. Налоговая база

5.1 Налоговая база активов

Налоговая база актива представляет собой сумму, которая будет вычитаться в налоговых целях из любых налогооблагаемых экономических выгод, которые будет получать предприятие при возмещении балансовой стоимости актива. Если эти экономические выгоды не подлежат налогообложению, налоговая база актива равна его балансовой стоимости.

Пример 2.

1 января 2013 года компания приобрела основное средство за \$1,000. Для целей финансового учёта данное основное средство амортизируется линейным методом по ставке 20% в год. Налоговое законодательство требует начисления амортизации по таким объектам по ставке 25% в год также линейно.

Вопрос.

Какова налоговая база этого объекта основных средств на начало и конец 2013 года?

Решение.

Прежде всего, необходимо определить балансовую стоимость и налоговую базу объекта на начало года. Обычно порядок формирования стоимости объекта для финансового учёта и для налоговых целей не отличается. Иными словами, первоначальная стоимость объекта основных средств, которая подлежит амортизации для целей финансового учёта и расчёта налогов, одинакова и составляет \$1,000.

На 31 декабря 2013 года балансовая стоимость актива уменьшилась на \$200 в результате начисления амортизации и составила \$800, а налоговая база уменьшилась на \$250 и составила \$750.

На конец отчётного года возникла временная разница между балансовой стоимостью актива и его налоговой базой на сумму \$50 (\$800 – \$750). Эта временная разница является основой для начисления отложенного налога.

Пример 3.

Компания признала дивидендный доход и дивиденды к получению от своей дочерней компании на сумму \$100,000. Согласно налоговому законодательству этой страны дивидендный доход такого рода вообще не облагается налогом на прибыль.

Решение.

В связи с тем, что актив возник в результате признания необлагаемого налогом дохода, то его налоговая база приравнивается к балансовой стоимости (\$100,000). Следовательно, временная разница отсутствует, и отложенные налоги не возникают.

5.2 Налоговая база обязательств

Налоговая база обязательства равна его балансовой стоимости за вычетом любых сумм, которые подлежат вычету в налоговых целях в отношении такого обязательства в будущих периодах. В случае выручки, полученной авансом (отложенный доход), налоговая база возникающего обязательства равна его балансовой стоимости за вычетом любых сумм выручки, которые не будут облагаться налогом в будущих периодах.

Пример 4.

На конец отчётного периода компания начислила обязательства по выплате процентов по выпущенным долгосрочным облигациям на сумму \$150,000. Согласно требованиям налогового законодательства процентные платежи учитываются для целей налогообложения только по факту оплаты.

Решение.

Налоговая база обязательства равна нулю.

Пример 5.

30 декабря 2013 года компания получила \$25,000 предоплаты по договору аренды от своего арендатора в счет арендных платежей 2012 года. Согласно местным правилам налогообложения арендные доходы облагаются налогом по кассовому методу, т.е. по факту получения выручки.

Решение.

Налоговая база обязательства по авансам полученным равна нулю.

Пример 6.

На отчётную дату у компании существует обязательство по неуплаченным штрафам в размере \$5,000. В соответствии с национальным налоговым законодательством штрафы и пени не подлежат налогообложению.

Решение.

Налоговая база обязательства по штрафам равна его балансовой стоимости (\$5,000).

5.3 Суммы, не отраженные в отчёте о финансовом положении

Некоторые операции могут иметь налоговую базу, но не быть отражены в отчёте о финансовом положении. Например, затраты на научные исследования всегда признаются расходами периода в финансовом учёте, но налоговый учёт таких затрат может отличаться. Таким образом, балансовая стоимость данных затрат равна нулю, а их налоговая база будет представлять собой основу для начисления отложенных налоговых активов, что приведёт к отражению отложенного налогового актива.

6. Временные разницы

Временные разницы возникают вследствие того, что время признания некоторых доходов и расходов для целей финансовой отчётности и налогообложения не совпадает.

Для целей расчёта отложенных налогов временные разницы делятся на:

- налогооблагаемые временные разницы, которые приводят к признанию отложенных налоговых обязательств (ОНО);
- вычитаемые временные разницы, которые приводят к признанию отложенных активов (ОНА).

6.1 Налогооблагаемые временные разницы

Налогооблагаемые временные разницы возникают, когда балансовая стоимость актива больше, чем его налоговая база, или когда балансовая стоимость обязательства меньше, чем его налоговая база.

Балансовая стоимость актива	>	Налоговая база актива	=	Налогооблагаемая разница
Балансовая стоимость обязательства	<	Налоговая база обязательства	=	Налогооблагаемая разница

Пример 7.

В отчётности показаны проценты к получению на сумму \$100. Данный доход будет обложен налогом на прибыль в момент получения (по кассовому методу).

Решение.

Налоговая база актива равна нулю, возникает налогооблагаемая разница в размере \$100.

Пример 8.

Финансовые активы оцениваются в финансовой отчетности по справедливой стоимости, на отчётную дату она равна \$100, а первоначальная стоимость составляет \$20. Переоценка финансовых активов не применяется для целей налогового учёта.

Решение.

Налоговая база данных финансовых активов равна \$20, что приводит к возникновению налогооблагаемой временной разницы в размере \$80.

6.2 Вычитаемые временные разницы

Вычитаемые временные разницы возникают в случаях, когда балансовая стоимость актива меньше его налоговой базы или балансовая стоимость обязательства превышает его налоговую базу.

Балансовая стоимость актива	<	Налоговая база актива	=	Вычитаемая разница
Балансовая стоимость обязательства	>	Налоговая база обязательства	=	Вычитаемая разница

Пример 9.

Текущие обязательства включают начисленные обязательства на \$120. Расходы по данным обязательствам будут приняты для уменьшения налогооблагаемой прибыли на момент оплаты.

Решение.

Налоговая база обязательства равна нулю, возникает вычитаемая разница в размере \$120.

Пример 10.

На конец отчётного года общая сумма дебиторской задолженности в отчёте о финансовом положении компании составила \$250,000. При подготовке годового отчёта в соответствии с принятой учётной политикой компании и согласно МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» был создан резерв по сомнительной задолженности в размере \$50,000.

Выручка, отраженная в отчёте о прибылях и убытках, была признана по методу начислений. Такой метод признания применяется как для целей финансового учёта, так и для налоговых расчётов. Однако расходы, связанные с созданием резерва по сомнительной задолженности, для целей налогообложения не учитываются. Согласно правилам налогооблагаемая прибыль может быть уменьшена только на суммы списанной безнадежной задолженности.

Решение.

Налоговая база дебиторской задолженности равна её полной стоимости без учёта резерва (\$250,000). Следовательно, возникает вычитаемая разница в размере \$50,000.

7. Первоначальное признание отложенных налогов

7.1 Отложенные налоговые обязательства

Налогооблагаемые временные разницы приводят к возникновению отложенных налоговых обязательств.

Отложенные налоговые обязательства должны признаваться для всех налогооблагаемых временных разниц, за исключением:

- первоначального признания гудвила (стандарт запрещает признание отложенного налога в отношении гудвила);
- первоначального признания активов и обязательств в результате сделки, которая
 - не является объединением компаний;
 - не влияет ни на бухгалтерскую, ни на налоговую прибыль/убыток в момент операции.

7.2 Отложенные налоговые активы

Отложенные налоговые активы возникают в отношении вычитаемых временных разниц и перенесённых на будущие периоды налоговых убытков и кредитов.

Отложенный налоговый актив должен признаваться в отношении всех вычитаемых временных разниц в той мере, в которой существует вероятность получения налогооблагаемой прибыли, против которой можно будет зачесть вычитаемую временную разницу, если только отложенный налоговый актив не возникает из первоначального признания актива или обязательства в операции, которая:

- не является объединением компаний;
- не влияет ни на бухгалтерскую, ни на налоговую прибыль/убыток на момент совершения операции.

Также отложенные налоговые активы должны быть признаны для неиспользованных налоговых убытков и кредитов предыдущих периодов в той мере, в которой существует вероятность того, что будет получена налогооблагаемая прибыль, на которую могут быть отнесены неиспользованные налоговые убытки и кредиты.

Балансовая стоимость отложенных налоговых активов должна проверяться по состоянию на каждую отчётную дату. Компания должна уменьшить её в той мере, в какой не существует вероятности получения достаточной налогооблагаемой прибыли, в отношении которой может быть использовано соответствующее налоговое требование.

8. Оценка отложенных налогов

8.1 Ставка налога

Отложенные налоговые активы и обязательства следует оценивать по ставке налога на прибыль, которая, как ожидается, будет применяться в течение периода реализации актива или погашения обязательства, основываясь на ставках налога и налоговом законодательстве, принятых по состоянию на отчётную дату.

Пример 11.

Ставка налога на прибыль в 2013 году – 30%.

На 31 октября 2013 года парламент утвердил снижение ставки до 25%, которая вступит в силу 1 января 2014 года.

При подготовке финансовой отчётности за год, закончившийся 31 декабря 2013, для расчёта отложенного налога следует применять ставку 25%.

Ставка налога должна отражать налоговые последствия, которые возникли бы в зависимости от способа, каким компания предполагает на отчётную дату возместить или погасить балансовую стоимость активов или обязательств.

Пример 12.

Балансовая стоимость актива составляет \$10,000, а его налоговая база равна \$8,000.

Ставка налога: 20% применяется к доходам от продажи активов, 30% – ко всем прочим доходам.

Решение.

В зависимости от планов руководства в отношении актива возможны варианты:

- При намерении продать актив будет возникать отложенное налоговое обязательство = $(\$10,000 - \$8,000) \times 20\% = \$400$

- При намерении использовать актив отложенное налоговое обязательство составит = $(\$10,000 - \$8,000) \times 30\% = \$600$

8.2 Изменения ставок налогообложения

Компания обязана раскрывать сумму составляющей в расходах по отложенному налогу, возникшей вследствие изменения ставки налога.

9. Учёт отложенного налога

Балансовый метод позволяет определить исходящее сальдо на счетах отложенных налогов, а влияние на текущие результаты определяется как изменение в сальдо за период.

Изменения в отложенном налоге признаются:

- в отчёте о прибылях и убытках;
- в капитале;
- в счёт уменьшения гудвила.

Разницы между балансовой стоимостью и налоговой базой могут возникать в результате переоценки актива или обязательства. Эти различия также приводят к образованию отложенных налоговых активов или обязательств.

- Если результаты переоценки относятся в раздел капитала, а не на финансовые результаты периода, то и начисление отложенных налоговых последствий производится за счёт резервов в Капитале.

Это характерно для учёта переоценки:

- инвестиций в долевые инструменты, оцениваемых по справедливой стоимости через прочий совокупный доход;
- основных средств и нематериальных активов при применении метода учёта по переоцененной стоимости.

Пример 13.

Известна следующая информация об основном средстве компании на 31 декабря 2013 г.:

Первоначальная стоимость основного средства	\$90
<u>Накопленная амортизация</u>	<u>\$30</u>
<i>Балансовая стоимость до переоценки на 31 декабря 2013</i>	<i>\$60</i>
Переоценённая стоимость основного средства (после переоценки в конце 2013 года)	\$110
Налоговая ставка	20%

Налоговая база равна балансовой стоимости основного средства до переоценки.

Задание.

Рассчитать отложенный налог и раскрыть в финансовой отчётности на 31 декабря 2013.

Решение.

1. Расчёт отложенного налога на прибыль за 2013 год:

Балансовая стоимость	\$110
Налоговая база (\$90 – \$30)	<u>\$60</u>
Временная разница	\$50
Отложенное налоговое обязательство (\$50 x 20%)	\$10

2. Проводки при переоценке:

Дт Накопленная амортизация	\$30	
Кт Основные средства		\$30
Дт Основные средства	\$50	
Кт Резерв по переоценке		\$50
Дт Резерв по переоценке	\$10	
Кт Отложенное налоговое обязательство		\$10

3. Раскрытие в отчёте о финансовом положении на 31 декабря 2013 года:

<i>Долгосрочные обязательства</i>	
Отложенное налоговое обязательство	\$10
<i>Капитал</i>	
Резерв по переоценке (\$50 – \$10)	\$40

10. Порядок расчёта отложенных налогов

- Определить балансовую стоимость активов и обязательств;
- Рассчитать налоговую базу активов и обязательств;
- Сравнить балансовую стоимость активов и обязательств с их налоговой базой и определить все временные разницы;
- Определить временные разницы, которые, согласно требованиям МСФО (IAS) 12, не приводят к образованию отложенных налогов;
- Рассчитайте отложенные налоговые активы и обязательства (либо чистое отложенное налоговое обязательство или актив) путём применения ставки налогообложения;
- Определить изменение сальдо отложенных налоговых обязательств или активов по сравнению с началом периода и признать эти изменения:
 - в отчёте о прибылях и убытках,
 - в капитале,
 - или за счёт уменьшения гудвила (при объединении компаний).
- Рассчитать влияние изменения ставки налога на прибыль, если ставка налога на прибыль была пересмотрена. Расчёт исходящего отложенного налога и величины, относимой на финансовый результат, производится в соответствии с вышеуказанными пунктами.
- Если произошло изменение ставки налога на прибыль, то сумма, отнесённая на отчёт о прибылях и убытках, разбивается на две составляющие: обусловленную применением ставки налога на прибыль и обусловленную временными разницами (составляющая, обусловленная пересмотром ставки налога, равна произведению временной разницы за предыдущий период и изменения ставки).

11. Представление информации

Текущие и отложенные налоговые активы и обязательства должны быть представлены отдельно в отчёте о финансовом положении компании.

Отложенные налоговые активы и обязательства должны отделяться от текущих налоговых требований и обязательств.

Компания должна проводить взаимозачёт текущих налоговых активов и текущих налоговых обязательств, в случае, если и только если она:

- имеет юридически закреплённое право зачёта признанных сумм; и
- намерена произвести зачёт или одновременно реализовать актив и погасить обязательство.

Отложенные налоговые активы и обязательства всегда классифицируются как долгосрочные и никогда не дисконтируются.

Компания должна проводить взаимозачёт отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов, если и только если она:

- имеет юридически закреплённое право проводить зачёт текущих налоговых активов против текущих налоговых обязательств; и
- отложенные налоговые обязательства и отложенные налоговые активы относятся к налогам на прибыль, взыскиваемым одним и тем же налоговым органом с:
 - одного и того же налогооблагаемого юридического лица; или;
 - разных налогооблагаемых юридических лиц, намеренных либо произвести зачёт, либо реализовать активы и погасить обязательства одновременно, в каждом будущем периоде, в котором предполагается погасить или возместить значительные суммы отложенных налоговых активов обязательств.

Затраты по налогу (возмещение налога), связанное с прибылью или убытком от обычной деятельности, должны представляться непосредственно в отчёте о прибылях и убытках.

12. Раскрытие информации

12.1 Отдельное раскрытие информации об отложенных налогах

Элементы затрат по налогу (возмещение налога) могут включать:

- текущие затраты по налогу (возмещение налога);
- корректировки в отношении предыдущих периодов;
- отложенные затраты по налогу (возмещения налога) в связи с образованием и погашением временных разниц;
- отложенные затраты по налогу (возмещения налога) в связи с изменениями ставки налога на прибыль;
- затраты по налогу (возмещения налога) в связи с изменениями в учётной политике и исправлением ошибок.

Также компании необходимо отдельно раскрывать следующую информацию:

- Совокупный текущий и отложенный налог, относящийся к статьям, которые дебетуются или кредитуются на счёт собственного капитала.
- Объяснение зависимости между затратами по налогу (возмещением налога) и учётной прибылью в форме числовой сверки между:
 - затратами по налогу (возмещением налога) и производением учётной прибыли и применяемой ставки (ставок) налога на прибыль, с указанием метода расчёта применяемой ставки (ставок); либо
 - средней эффективной ставкой и применяемой ставкой налога, с раскрытием метода расчёта применяемой ставки налога.
- Объяснением изменений в применяемой налоговой ставке (ставках) в сравнении с предыдущим периодом.

- Сумма (и, если имеется, дата истечения срока действия) вычитаемых временных разниц, неиспользованных налоговых убытков и кредитов, в отношении которых в отчёте о финансовом положении не был признан отложенный налоговый актив.
- Совокупная сумма временных разниц, связанных с инвестициями в дочерние и ассоциированные компании, филиалы и совместные предприятия.
- В отношении каждого типа временных разниц, неиспользованных налоговых убытков и неиспользованных налоговых кредитов:
 - сумма отложенных налоговых активов и обязательств, признанных в отчёте о финансовом положении для каждого представленного периода;
 - сумма возмещения / затрат по отложенному налогу, признанная в отчёте о прибылях и убытках (если она не очевидна из движения по статьям, признанным в отчёте о финансовом положении).
- В отношении прекращённой деятельности затраты по налогу, связанные с:
 - прибылью или убытком в связи с прекращением деятельности; и
 - прибылью или убытком от обычных операций по прекращённой деятельности за период, вместе с соответствующими суммами для каждого предыдущего периода.
- Компания должна раскрывать сумму отложенного налогового актива, а также основания в пользу его признания, когда:
 - реализация отложенного налогового актива зависит от получения будущей налогооблагаемой прибыли, превышающей прибыль, возникающую в результате погашения существующих налогооблагаемых временных разниц; и
 - компания несёт убыток в текущем и предыдущем периоде в налоговой юрисдикции, к которой относится отложенное налоговое требование (актив).

***МСФО (IAS) 32,
МСФО (IFRS) 9 и
МСФО (IFRS) 7***

Финансовые инструменты

План сессии

1. Введение	2002
2. Определения	2005
3. Классификация финансовых инструментов	2011
3.1 Классификация финансовых активов	
3.2 Классификация финансовых обязательств	
4. Первоначальное признание	2017
5. Первоначальная оценка	2017
6. Последующая оценка	2018
6.1 Последующая оценка финансовых активов	
6.2 Последующая оценка финансовых обязательств	
6.3 Реклассификация финансовых инструментов	
6.4 Обесценение финансовых инструментов	
7. Хеджирование	2036
8. Прекращение признания	2041
8.1 Прекращение признания финансовых активов	
8.2 Прекращение признания финансовых обязательств	
9. Представление информации (МСФО (IAS) 32)	2042
9.1 Обязательства и собственный капитал	
9.2 Расчёты собственными долевыми инструментами	
9.3 Условные расчёты	
9.4 Сложные финансовые инструменты	
9.5 Собственные акции	
9.6 Проценты, дивиденды, убытки и прибыль	
9.7 Взаимозачёт	
10. Раскрытие информации (МСФО (IFRS) 7)	2046
10.1 Отчёт о финансовом положении	
10.2 Отчёт о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе и отчёт об изменениях собственного капитала	
10.3 Прочие раскрытия	
10.4 Характер и размер рисков, связанных с финансовыми инструментами	

1. Введение

Следующие стандарты регулируют вопросы учёта финансовых инструментов, представления и раскрытия информации в Примечаниях:

- МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации»;
- МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации»;
- МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты».

МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации»

Цели стандарта:

- МСФО (IAS) 32 содержит требования к представлению информации о финансовых инструментах, которые являются финансовыми обязательствами или инструментами капитала, а также требования к взаимозачету финансовых инструментов. Требования МСФО (IAS) 32, касающиеся представления информации, применяются к классификации финансовых инструментов с позиции эмитента по категориям финансовых активов, финансовых обязательств и долевых инструментов; классификации соответствующих процентов, дивидендов, убытков и прибылей; а также к обстоятельствам, при которых финансовые активы и финансовые обязательства следует зачитывать друг против друга;
- содержащиеся в настоящем стандарте принципы дополняют принципы признания и оценки финансовых активов и обязательств в МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» и требования к раскрытию информации о них в МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации».

Сфера применения:

МСФО (IAS) 32 применяется ко всем типам финансовых инструментов, как признанных, так и не признанных в отчёте о финансовом положении, кроме тех, учёт которых регулируется другими стандартами, а именно:

- долей участия в дочерних и ассоциированных компаниях, а также совместных предприятиях, которые учитываются в соответствии с МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», МСФО (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность», МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные компании и совместные предприятия» (кроме случаев, когда эти стандарты требуют или разрешают учитывать инвестиции в дочерние и ассоциированные компании и совместные предприятия в соответствии с МСФО (IFRS) 9);
- активов и обязательств работодателей по пенсионным планам, к которым применяется МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»;
- договоров страхования и финансовых инструментов, учитываемых в соответствии с МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования»;
- финансовых инструментов, договоров и обязательств, использованных при проведении операций, предполагающих платежи, основанные на акциях, которые учитываются в соответствии с МСФО (IFRS) 2 «Платежи, основанные на акциях» (за исключением казначейских акций).

МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»

Цель стандарта:

Установить принципы учета финансовых активов и финансовых обязательств, применение которых приведет к представлению уместной и полезной информации пользователям финансовой отчетности для того, чтобы они могли оценить будущие денежные потоки компании с точки зрения суммы, сроков и присущей им неопределенности.

Сфера применения:

Применяется для всех финансовых инструментов, кроме:

- долей участия в дочерних и ассоциированных компаниях, а также совместных предприятиях, которые учитываются в соответствии с МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», МСФО (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность», МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные компании и совместные предприятия» (кроме случаев, когда эти стандарты требуют или разрешают учитывать инвестиции в дочерние и ассоциированные компании и совместные предприятия в соответствии с МСФО (IFRS) 9);
- активов и обязательств работодателей по пенсионным планам, к которым применяется МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»;
- договоров страхования и финансовых инструментов, учитываемых в соответствии с МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования»;
- финансовых инструментов, договоров и обязательств, использованных при проведении операций, предполагающих платежи, основанные на акциях, которые учитываются в соответствии с МСФО (IFRS) 2 «Платежи, основанные на акциях» (за исключением казначейских акций).

Дата вступления в силу:

Компании должны применять МСФО (IFRS) 9 для годовой финансовой отчетности за периоды, начинающиеся с 1 января 2018 года и после этой даты.

МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации»

Цели стандарта:

- установить требования к раскрытию в финансовой отчетности информации, которая позволяла бы пользователям отчетности оценивать:
 - значение финансовых инструментов с точки зрения финансового положения и финансовых результатов деятельности компании;
 - характер и степень возникающих в связи с финансовыми инструментами рисков, которым подвергается компания в течение отчетного периода и по состоянию на отчетную дату, а также политика руководства в области контроля этих рисков;
- установленные настоящим стандартом принципы дополняют принципы признания, оценки и представления финансовых активов и финансовых обязательств, установленные МСФО (IAS) 32 и МСФО (IFRS) 9.

Сфера применения:

МСФО (IFRS) 7 должен применяться ко всем типам финансовых инструментов, как признанных, так и не признанных в отчёте о финансовом положении, кроме тех, учёт которых регулируется иными стандартами, а именно:

- долей участия в дочерних и ассоциированных компаниях, а также совместных предприятиях, которые учитываются в соответствии с МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», МСФО (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчётность», МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные компании и совместные предприятия» (кроме случаев, когда эти стандарты требуют или разрешают учитывать инвестиции в дочерние и ассоциированные компании и совместные предприятия в соответствии с МСФО (IFRS) 9);
- активов и обязательств работодателей по пенсионным планам, к которым применяется МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»;
- договоров страхования и финансовых инструментов, учитываемых в соответствии с МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования»;
- финансовых инструментов, договоров и обязательств, использованных при проведении операций, предполагающих платежи, основанные на акциях, которые учитываются в соответствии с МСФО (IFRS) 2 «Платежи, основанные на акциях» (за исключением казначейских акций).

2. Определения

Из МСФО (IAS) 32 и МСФО (IFRS) 9:

Финансовый инструмент (*financial instrument*) – это договор, влекущий за собой одновременно образование финансового актива у одной стороны и финансового обязательства или долевого инструмента – у другой.

Финансовые инструменты делятся на:

- финансовые активы;
- финансовые обязательства;
- долевыми инструментами.

Финансовый актив (*financial asset*) – это любой актив, который является:

- денежными средствами; или
- долевым инструментом другой компании; или
- контрактным правом на получение денежных средств или других финансовых активов от другой компании; или
- контрактным правом на обмен финансовыми активами или обязательствами с другой компанией на потенциально выгодных условиях; или
- контрактом, расчёт по которому будет или может быть произведён собственными долевыми инструментами компании.

Финансовое обязательство (*financial liability*) – это любое контрактное обязательство:

- на поставку денежных средств или других финансовых активов;
- на обмен финансовыми инструментами с другой компанией на потенциально невыгодных условиях;
- расчёт по которому будет или может быть произведён собственными долевыми инструментами компании.

Долевой инструмент (*equity instrument*) – это договор, подтверждающий право владельца на соответствующую долю активов компании после погашения всех обязательств.

Производный инструмент (дериватив) (*derivative*) – это финансовый инструмент, обладающий всеми следующими характеристиками:

- его стоимость изменяется в зависимости от колебаний: ставки процента, цен на финансовые инструменты, цен на товары, курса иностранной валюты, индекса цен или ставок, кредитного рейтинга, или индекса, или любой другой базисной переменной;
- он не требует вообще или требует незначительных первоначальных вложений в отличие от других подобных инструментов, зависящих от рыночных условий;
- он исполняется в определённый момент в будущем.

Примеры финансовых инструментов:

Финансовые активы	Финансовые обязательства	Долевые инструменты
<ul style="list-style-type: none"> - денежные средства и их эквиваленты; - депозиты в банке; - дебиторская задолженность; - займы выданные; - векселя полученные; - облигации приобретенные; - инвестиции в акции других компаний; - деривативы. 	<ul style="list-style-type: none"> - торговая кредиторская задолженность; - векселя выданные; - займы полученные; - облигации выпущенные; - деривативы. 	<ul style="list-style-type: none"> - собственные простые акции.

Амортизированная стоимость финансового актива или финансового обязательства (*amortised cost*) – это стоимость, по которой финансовый актив или финансовое обязательство оцениваются при первоначальном признании, за вычетом выплат основной суммы, плюс или минус накопленная амортизация разницы между первоначальной стоимостью инструмента и суммой погашения, рассчитанная с применением метода эффективной ставки процента, и минус сумма оценочного резерва (для финансовых активов).

Дата реклассификации (*reclassification date*) – первый день первого отчетного периода, следующего за моментом изменения бизнес модели, которое требует реклассификации финансовых активов компанией.

Кредитно-обесцененный финансовый актив (*credit-impaired financial asset*) – это финансовый актив с кредитным обесценением. Кредитное обесценение имеет место, когда произошло одно или несколько событий, имеющих негативные последствия для ожидаемых финансовых потоков от данного актива. О кредитном обесценении актива свидетельствуют следующие наблюдаемые данные и события:

- (а) существенные финансовые сложности у эмитента (заемщика);
- (б) нарушение условий договора, например, просрочка платежа, или дефолт;
- (в) предоставление кредитором заемщику скидки или отсрочки, которую кредитор бы не предоставил, если бы не испытываемые заемщиком финансовые сложности;
- (г) растет вероятность, что заемщик инициирует процедуру банкротства или начнет реструктуризировать бизнес;
- (д) активного рынка для таких финансовых инструментов больше не существует;
- (е) приобретение или эмиссия какого актива с большой скидкой, которая отражает кредитные убытки.

Кредитный убыток – это разница между денежными потоками, причитающимися компании по договору и теми денежными потоками, которые компания надеется получить (т.е. недополученные денежные средства), дисконтированные с использованием первоначальной эффективной ставки процента (или с использованием эффективной процентной ставки, скорректированной с учетом кредитного риска в случае с приобретенными или эмитированными кредитно-обесцененными финансовыми инструментами).

12-месячные ожидаемые кредитные убытки – это часть ожидаемых кредитных убытков за весь срок жизни инструмента, которая представляет собой ожидаемые кредитный убытки в случае дефолта, с учетом возможности, что этот дефолт произойдет в течение ближайших 12 месяцев.

Эффективная процентная ставка, скорректированная с учетом кредитного риска – это ставка, при использовании которой дисконтированная стоимость будущих денежных поступлений по финансовому активу (который является приобретенным или эмитированным кредитно-обесцененным финансовым активом) ожидаемых в течение срока его жизни, будет в точности равна его амортизированной стоимости.

При расчете эффективной процентной ставки компания должна оценить ожидаемые денежные потоки, принимая во внимание все оговоренные в договоре условия (например, предоплаты, предоставление отсрочки, опционы, все бонусы, которые являются неотъемлемой частью эффективной ставки, затраты по сделке, скидки и премии), но без учета ожидаемых кредитных убытков.

Метод эффективной ставки процента (*effective interest method*) – это метод, используемый при расчёте амортизированной стоимости финансового актива или обязательства с использованием эффективной ставки процента и при распределении процентных доходов или расходов в течение соответствующего периода.

Эффективная процентная ставка (*effective interest rate*) – это ставка, при использовании которой дисконтированная стоимость будущих денежных потоков по финансовому активу или финансовому обязательству ожидаемых в течение срока его жизни будет в точности равна валовой балансовой стоимости финансового актива или амортизированной стоимости финансового обязательства.

При расчете эффективной процентной ставки, скорректированной с учетом кредитного риска, компания должна оценить ожидаемые денежные потоки, принимая во внимание все оговоренные в договоре условия (например, предоплаты, предоставление отсрочки, опционы), а также ожидаемые кредитные убытки. В расчёт включаются все комиссии или премии, полученные или выплаченные сторонами договора, которые являются неотъемлемой частью эффективной ставки, затраты по сделке, скидки и премии.

Прибыли или убытки, признаваемые в результате модификации – суммы, признаваемые в результате корректировки валовой балансовой стоимости финансового актива до стоимости, которая будет отражать модифицированные в результате пересмотра условий договора денежные потоки. Компания должна пересчитать балансовую стоимость финансового актива как приведенную стоимость пересмотренных или модифицированных потоков денежных средств,

дисконтированных с использованием первоначальной эффективной ставки процента.

Прекращение признания (*derecognition*) – это списание ранее признанного финансового актива или финансового обязательства с отчёта о финансовом положении компании.

Справедливая стоимость (*fair value*) – цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при погашении обязательства в условиях операции, осуществляемой на организованном рынке, между участниками рынка на дату оценки (см. МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»).

Типовая сделка по покупке или продаже финансовых активов (*regular way purchase or sale*) – покупка или продажа финансового актива согласно договору, условия которого требуют поставки актива в течение периода времени, установленного правилами или соглашениями, принятыми на соответствующем рынке.

Затраты по сделке (*transaction costs*) – это дополнительные неотъемлемые затраты, напрямую связанные с приобретением, выпуском или выбытием финансового актива или финансового обязательства. Эти затраты не возникли бы, если бы компания не приобретала, не выпускала и не реализовывала финансовый инструмент.

Определения, связанные с учётом хеджирования:

Хеджирование (*hedging*) – это снижение рисков владения финансовыми инструментами.

При хеджировании используются один или несколько хеджирующих инструментов для полной или частичной компенсации изменений справедливой стоимости или потока денежных средств хеджируемой статьи.

Твердое договорное соглашение (*firm commitment*) – имеющий обязательную силу договор обмена указанным количеством ресурсов по указанной цене в определенный день (определенные дни) в будущем.

Прогнозируемая сделка (*forecast transaction*) – это не совершенная, но ожидаемая будущая сделка.

Инструмент хеджирования (*hedging instrument*) – это используемый дериватив или другой финансовый инструмент, изменение справедливой стоимости или потока денежных средств которых компенсирует изменение справедливой стоимости или потока денежных средств хеджируемой статьи.

Хеджируемая статья (*hedged item*) – это актив, обязательство, твердое соглашение, высоковероятная прогнозируемая сделка или чистая инвестиция в иностранную операцию, которые подвергают компанию риску изменения справедливой стоимости или будущих потоков денежных средств и определены в качестве хеджируемых.

Эффективность хеджирования (*hedge effectiveness*) – это степень, в которой удалось компенсировать изменения справедливой стоимости или потоков денежных средств, связанных с хеджируемым риском, при помощи инструмента хеджирования.

Из МСФО (IFRS) 7:

Стандарт определяет следующие типы рисков:



Кредитный риск (*credit risk*) – риск неисполнения своих обязательств одной стороной по финансовому инструменту, и вследствие этого возникновение у другой стороны финансового убытка.

Риск ликвидности (*liquidity risk*) – риск возникновения у компании трудностей в получении средств для исполнения обязательств, связанных с финансовыми инструментами.

Рыночный риск (*market risk*) – риск изменений в стоимости будущих денежных потоков от финансового инструмента в связи с изменениями рыночных цен. Рыночный риск включает в себя процентный риск, валютный риск и прочий ценовой риск.

Валютный риск (*currency risk*) – риск изменений в стоимости будущих денежных потоков от финансового инструмента в связи с изменениями курсов обмена валют.

Процентный риск (*interest rate risk*) – риск изменений в стоимости будущих денежных потоков от финансового инструмента в связи с изменениями рыночных ставок процента.

Прочий ценовой риск (*other price risk*) – риск изменений в стоимости будущих денежных потоков от финансового инструмента в связи с изменениями рыночных цен независимо от того, вызваны ли эти изменения факторами, специфичными для отдельной ценной бумаги или ее эмитента, или факторами, влияющими на все ценные бумаги, обращающиеся на рынке.

3. Классификация финансовых инструментов

3.1 Классификация финансовых активов

Для того, чтобы определить каким образом следует классифицировать и учитывать финансовый актив, используется тест по двум критериям:

- (а) бизнес-модель компании по управлению финансовыми активами;
- (б) характеристики денежных потоков финансового актива.



3.1.1 Финансовый актив оценивается **по амортизированной стоимости** при одновременном соблюдении двух условий:

- (а) Бизнес модель (цель) заключается в удержании финансовых активов для получения денежных потоков, предусмотренных договором;
- (б) Предусмотренные договором потоки денежных средств представляют собой исключительно выплаты основной суммы и процентов на непогашенную сумму основного долга.

3.1.2 Финансовый актив оценивается по **справедливой стоимости через прочий совокупный доход** при одновременном соблюдении двух условий:

- (а) Бизнес-модель (цель) предполагает как получение денежных потоков, предусмотренных договором, так и получение денежных потоков от продажи финансового актива;
- (б) Предусмотренные договором потоки денежных средств представляют собой исключительно выплаты основной суммы и процентов на непогашенную сумму основного долга.

В рамках этой категории результат от переоценки актива до справедливой стоимости признается в составе прочего совокупного дохода (за исключением прибылей или убытков от обесценения и положительных и отрицательных курсовых разниц, которые признаются в отчете о прибыли и убытках). При прекращении признания финансовых активов суммарные накопленные прибыли или убытки, ранее признанные в составе прочего совокупного дохода, переклассифицируются в отчет о прибылях и убытках.

3.1.3 Финансовый актив должен оцениваться **по справедливой стоимости через отчет о прибылях и убытках**, за исключением тех случаев, когда он оценивается по амортизированной стоимости или по справедливой стоимости через отчет о прочем совокупном доходе.

При этом МСФО (IFRS) 9 разрешает компаниям отражать изменения справедливой стоимости инвестиций в долевые инструменты в составе прочего совокупного дохода (без возможности в будущем изменить это решение), при условии, что эти инвестиции не предназначены для торговли. Компания может выбрать такой способ учета для каждого отдельного приобретения (т.е. решение принимается для каждого конкретного вложения в долевые инструменты). Суммы, представленные в составе прочего совокупного дохода, не должны впоследствии переноситься в отчет о прибыли и убытках. Однако компании могут переносить суммарные накопленные прибыли или убытки, ранее признанные в составе прочего совокупного дохода, на счет нераспределенной прибыли.

Дивиденды по таким инвестициям признаются в составе прибылей и убытков.

3.1.4 Возможность классифицировать финансовый актив как оцениваемый по справедливой стоимости через отчет о прибылях и убытках

В момент первоначального признания компания может классифицировать финансовый актив как оцениваемый по справедливой стоимости через отчет о прибыли и убытках, если такая классификация существенно уменьшит несоответствия в оценке или признании (иногда называемые «учетными несоответствиями»), которые в противном случае возникли бы в результате оценки активов или обязательств, или признания прибылей и убытков по ним на другой основе.

Например, в ситуации, когда у компании есть активы и обязательства, подверженные общему риску (например, процентному риску) и изменение справедливой стоимости этих активов и обязательств взаимно компенсируется, однако эти активы и обязательства в обычных обстоятельствах учитываются по-разному (например, все или часть активов – по справедливой стоимости, а обязательства по амортизированной стоимости). Например, если для финансирования пакета выданных кредитов компания выпускает облигации, которые котируются на бирже. В таком случае возможность выбрать метод учета по справедливой стоимости через прибыли или убытки позволит существенно уменьшить несоответствия в оценке и учете.

Пример 1

Компания удерживает инвестиции для получения предусмотренных договором потоков денежных средств. Потребности компании в финансировании предсказуемы, и сроки погашения по финансовым активам соответствуют ожидаемым потребностям компании в финансировании.

Компания осуществляет управление кредитными рисками с целью минимизации кредитных убытков. В прошлые периоды в тех случаях, когда кредитный риск финансового актива увеличивался настолько, что актив уже не соответствовал критериям, зафиксированным в инвестиционной политике компании, компания продавала такой актив. Также, в относительно редких случаях, продажа осуществлялась, если у компании возникала непредвиденная потребность в финансировании.

В отчетах для высшего руководящего персонала основное внимание уделяется кредитному качеству финансовых активов и своевременному получению дохода в соответствии с условиями договоров. Кроме того, компания дополнительно отслеживает изменение справедливой стоимости данных финансовых активов.

Вопрос:

Как компания должна классифицировать такие финансовые активы?

Ответ:

Как оцениваемые по амортизированной стоимости.

Целью компании является удержание финансовых активов для получения денежных потоков, предусмотренных договором. Продажи не будут противоречить указанной цели, если они осуществлены в ответ на повышение кредитного риска по этим активам, например, если активы уже не соответствуют кредитным критериям, зафиксированным в инвестиционной политике компании.

Относительно редкие случаи продажи в случае появления непредвиденных потребностей в финансировании (например, при возникновении экстренной ситуации) также не будут противоречить указанной цели, даже при значительной сумме данных продаж.

Пример 2

Компания предполагает, что через несколько лет ей потребуются денежные средства на капитальные затраты. Компания инвестирует свободные денежные средства в краткосрочные и долгосрочные долговые финансовые активы с тем, чтобы профинансировать будущие капитальные затраты, когда появится такая потребность. По многим финансовым активам сроки погашения наступят уже после завершения капитальных вложений.

Компания будет удерживать финансовые активы до получения предусмотренных договором потоков денежных средств, а когда появится возможность, продаст финансовые активы для реинвестирования денежных средств в финансовые активы с более высокой доходностью.

Отвечающие за портфель финансовых активов менеджеры получают вознаграждение на основе общей доходности от портфеля в целом.

Вопрос:

Как компания должна классифицировать такие финансовые активы?

Ответ:

Как финансовые активы, отражаемые по справедливой стоимости через прочий совокупный доход.

Цель бизнес модели достигается за счет как получения предусмотренных договором потоков денежных средств, так и за счет продажи финансовых активов. Компания будет на постоянной основе, до момента, когда появится потребность в инвестированных средствах, принимать решения, как максимизировать доходность по портфелю: или путем получения предусмотренных потоков денежных средств (процентов и основной суммы) или путем продажи финансовых активов.

Пример 3

Инструмент А представляет собой конвертируемую облигацию, которая дает право обменять ее на фиксированное количество долевых инструментов (акций) компании-эмитента.

Вопрос:

Каким образом компания должна классифицировать такие финансовые активы?

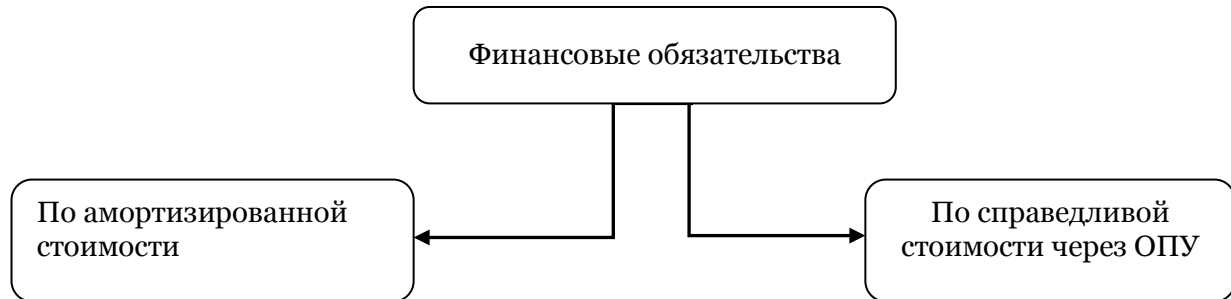
Ответ:

Как отражаемые по справедливой стоимости через отчет о прибыли и убытках.

Потоки денежных средств по конвертируемым облигациям отражают доходность по конвертируемым облигациям, которая привязана к доходности собственного

капитала компании-эмитента, и, следовательно, потоки денежных средств по конвертируемым облигациям не являются исключительно выплатами основного долга и процентов на непогашенную сумму основного долга.

3.2 Классификация финансовых обязательств



3.2.1 Компания должна классифицировать все финансовые обязательства как оцениваемые впоследствии **по амортизированной стоимости**, за исключением:

- а. финансовых обязательств, оцениваемых по справедливой стоимости через отчет о прибылях и убытках. Такие обязательства, включая обязательства, предназначенные для торговли, и производные финансовые инструменты, являющиеся обязательствами, должны оцениваться впоследствии по справедливой стоимости.
- б. условного вознаграждения, признаваемого приобретающей компанией при объединении бизнеса в соответствии с требованиями МСФО (IFRS) 3. Такое условное вознаграждение должно впоследствии оцениваться по справедливой стоимости с отражением изменений в отчете о прибыли и убытках.
- в. договоров финансовой гарантии и обязательств по предоставлению кредитов по ставкам ниже рыночных. После первоначального признания эмитент будет отражать такой инструмент по наибольшей из двух сумм: оценочного резерва под ожидаемые кредитные убытки или первоначально признанной суммы за вычетом совокупной суммы дохода, признанного в отчете о прибыли и убытках в соответствии с МСФО (IFRS) 15 **(не тестируется на экзамене)**.

3.2.2 Возможность классифицировать финансовое обязательство как оцениваемое по справедливой стоимости через отчет о прибылях и убытках

Компания может при первоначальном признании принять решение классифицировать финансовое обязательство как оцениваемое по справедливой стоимости через отчет о прибылях и убытках (без возможности изменения этой классификации в будущем) в тех случаях, когда:

- такая классификация существенно уменьшает несоответствия в оценке или признании (иногда называемые «учетными несоответствиями»); или
- управление группой финансовых обязательств или финансовых активов и обязательств осуществляется, и их эффективность оценивается на основе их справедливой стоимости в соответствии с документально оформленной стратегией компании по управлению рисками или инвестиционной стратегией; или
- инструмент является гибридным договором, включающим один или несколько встроенных производных инструментов (МСФО (IFRS) 9 требует выделения встроенного производного инструмента, если гибридный договор не оценивается по справедливой стоимости через отчет о прибылях и убытках)

Классификация финансовых инструментов будет влиять на их последующую оценку.

4. Первоначальное признание

Компания должна признавать финансовый актив или финансовое обязательство в своем отчете о финансовом положении только в том случае, когда она становится стороной, получающей права и обязанности по договору в отношении данного финансового инструмента.

В момент первоначального признания компания должна классифицировать финансовый актив или обязательство в соответствии с принципами, описанными выше.

5. Первоначальная оценка

Компания должна признавать **финансовый актив** по справедливой стоимости *плюс* (если финансовый актив не относится к категории отражаемых по справедливой стоимости через отчет о прибылях и убытках) затраты по сделке, непосредственно связанные с приобретением этого финансового актива.

Компания должна признавать **финансовое обязательство** по справедливой стоимости *минус* (если финансовое обязательство не относится к категории отражаемых по справедливой стоимости через отчет о прибылях и убытках) затраты по сделке, непосредственно связанные с выпуском этого финансового обязательства.

Затраты по сделке включают вознаграждение и суммы, уплаченные агентам (включая сотрудников, выступающих в качестве торговых агентов), консультантам, брокерам и дилерам, сборы, уплачиваемые регулирующим органам и фондовым биржам, а также налоги и сборы, взимаемые при передаче собственности. Затраты по сделке не включают премии или дисконты по долговым обязательствам, затраты на финансирование, внутренние административные расходы или затраты на хранение.

Справедливой стоимостью финансового инструмента при первоначальном признании обычно является цена операции (т.е. справедливая стоимость переданного или полученного вознаграждения). Если компания решает, что справедливая стоимость при первоначальном признании отличается от цены сделки, компания определяет справедливую стоимость следующим образом:

- как приведенную стоимость всех будущих денежных поступлений, дисконтированных с использованием преобладающей(их) процентной(ых) рыночной(ых) ставки(ок) для аналогичного (с точки зрения валюты, срока, вида процентной ставки и других факторов) инструмента, имеющего аналогичный кредитный рейтинг. Например, таким образом может определяться справедливая стоимость долгосрочного кредита или беспроцентной дебиторской задолженности.
- с использованием котировок на идентичный актив или обязательство на активном рынке; или
- на основании метода оценки, в котором используются только данные с наблюдаемых рынков.

В момент первоначального признания компания должна признать разницу между справедливой стоимостью финансового инструмента и ценой операции в составе прибыли или убытка.

6. Последующая оценка

Последующая оценка финансовых инструментов зависит от их классификации на момент первоначального признания.

6.1 Последующая оценка финансовых активов

После первоначального признания компания оценивает финансовый актив:

- (а) по амортизированной стоимости; или
- (б) по справедливой стоимости через прочий совокупный доход; или
- (в) по справедливой стоимости через отчет о прибылях и убытках.

6.1.1 Финансовые активы по амортизированной стоимости

Прибыли и убытки по финансовым активам, учитываемым по **амортизированной стоимости**, отражаются в отчете о прибылях и убытках:

- когда происходит прекращение признания финансового актива;
- при обесценении финансового актива;
- при модификации финансового актива;
- в процессе учета финансового актива по амортизированной стоимости (начисление процентного дохода).

Процентный доход

Процентный доход рассчитывается с помощью метода эффективной ставки процента.

При использовании метода эффективной ставки процента компания выявляет затраты по сделке, которые составляют неотъемлемую часть эффективной ставки процента финансового инструмента.

Затраты по сделке, составляющие неотъемлемую часть эффективной ставки процента финансового инструмента, корректируют эффективную ставку процента.

Затраты по сделке, составляющие неотъемлемую часть эффективной ставки процента, включают комиссии, полученные компанией в связи с формированием или приобретением финансового актива (например, вознаграждение за такие операции, как оценка финансового положения заемщика, оценка и учет гарантий, залога и другого обеспечения, переговоры по условиям сделки, подготовка и обработка документации и закрытие сделки).

Пример 4

1 января 2014 года компания Альфа приобрела долговой инструмент (облигации) за \$928 тыс. По облигациям предусмотрена фиксированная процентная ставка 10% на основную сумму долга \$1,000 тыс. Эффективная ставка процента составляет 12%, что является текущей рыночной ставкой. Основной долг будет погашен 31 декабря 2018 года. Компания Альфа намерена удерживать облигации до погашения.

Задание:

Приведите выдержки из финансовой отчетности компании Альфа за год, закончившийся 31 декабря 2014 года и за год, закончившийся 31 декабря 2015 года.

Решение:

Данный финансовый актив относится к категории учитываемых по амортизированной стоимости (цель бизнес-модели – получение денежных потоков, предусмотренных договором, которые при этом представляют собой исключительно основную сумму долга и проценты).

Первоначальное признание происходит по справедливой стоимости плюс затраты по сделке = \$928 тыс.

Дата	Платеж	Процентный доход (12%)	Изменение	Финансовый актив на отчетную дату
01 января 2014 г.				928
31 декабря 2014 г.	100	111 [928 x 12%]	↑ 11	939
31 декабря 2015 г.	100	113 [939 x 12%]	↑ 13	952
31 декабря 2016 г.	100	114 [952 x 12%]	↑ 14	966
31 декабря 2017 г.	100	116 [966 x 12%]	↑ 16	982
31 декабря 2018 г.	1 100	118 [982 x 12%]	↑ 18	-

2014

Дт Финансовый актив 111

Кт Процентные доходы 111

Дт Денежные средства 100

Кт Финансовый актив 100

Отчет о финансовом положении на 31 декабря 2014 г.**Необоротные активы**

Финансовые активы, отражаемые по амортизированной стоимости	939
---	-----

Отчет прибылях и убытках за год, закончившийся 31 декабря 2014 г.**Финансовые доходы**

Процентные доходы	111
-------------------	-----

2015

Дт Финансовый актив	113
---------------------	-----

Кт Процентные доходы	113
----------------------	-----

Дт Денежные средства	100
----------------------	-----

Кт Финансовый актив	100
---------------------	-----

Отчет о финансовом положении на 31 декабря 2015 г.**Необоротные активы**

Финансовые активы, отражаемые по амортизированной стоимости	952
---	-----

Отчет прибылях и убытках за год, закончившийся 31 декабря 2015 г.**Финансовые доходы**

Процентные доходы	113
-------------------	-----

Модификация предусмотренных договором потоков денежных средств

Когда денежные потоки по финансовому активу меняются в результате пересмотра договора или модифицируются по каким-то иным причинам, и при этом пересмотр условий договора или модификация не приводят к прекращению признания этого финансового актива, компания должна произвести пересчет балансовой стоимости финансового актива и признать прибыль или убыток, возникающие в результате модификации. Балансовая стоимость финансового актива должна быть пересчитана как приведенная стоимость пересмотренных или модифицированных потоков денежных средств, дисконтированных с использованием первоначальной эффективной ставки процента.

6.1.2 Финансовые активы по справедливой стоимости через прочий совокупный доход.

Прибыли и убытки по финансовым активам, учитываемым по справедливой стоимости через прочий совокупный доход (бизнес-модель ориентирована и на получение контрактных денежных потоков, и на продажу финансовых активов, причем контрактные потоки денежных средств являются исключительно

выплатами основного долга и процентов) отражаются в отчете о прочем совокупном доходе, за исключением прибылей или убытков от обесценения и положительных и отрицательных курсовых разниц, которые признаются в отчете о прибылях и убытках.

При прекращении признания финансового актива суммарные накопленные прибыли или убытки, ранее признанные в составе прочего совокупного дохода, переклассифицируются в отчет о прибылях и убытках.

Проценты, рассчитанные с помощью метода эффективной ставки процента, отражаются в отчете о прибылях и убытках.

Пример 5

1 января 2014 года компания Альфа приобрела 1,000 облигаций стоимостью \$976 каждая. Номинал облигации \$1,000. По облигациям предусмотрена фиксированная процентная ставка 10% на основную сумму долга в \$1,000 тыс. Эффективная ставку процента по облигациям составляет 11%, что является текущей рыночной ставкой. Облигации подлежат погашению 31 декабря 2016 года по номинальной стоимости. Компания Альфа намерена получать предусмотренные договором потоки денежных средств и в случае необходимости продавать облигации для поддержания ликвидности.

На 31 декабря 2014 года справедливая стоимость облигации составляла \$985. 10 января 2015 года компания Альфа продала все облигации по \$986 за одну облигацию.

Задание:

Приведите выдержки из финансовой отчетности компании Альфа за год, закончившийся 31 декабря 2014 года и за год, закончившийся 31 декабря 2015 года.

Решение:

Последующая оценка данного финансового актива будет производиться по справедливой стоимости через прочий совокупный доход (цель бизнес-модели – получение предусмотренных договором денежных потоков и продажа для поддержания ликвидности, при этом денежные потоки представляют собой исключительно основную сумму долга и проценты).

Таким образом, первоначальное признание финансового актива происходит по справедливой стоимости плюс затраты по сделке = \$976 тыс.

Дата	Платеж	Процентный доход (11%)	↑↓ Фин. актива	Финансовый актив на отчетную дату
1 января 2014 г.				976
31 декабря 2014 г.	100	107 [976 x 11%]	↑ 7	983
31 декабря 2015 г.	100	108 [983 x 11%]	↑ 8	991
31 декабря 2016 г.	1 100	109 [991 x 11%]	↑ 9	-

2014

Дт Финансовый актив 107

Кт Процентные доходы 107

Дт Денежные средства 100

Кт Финансовый актив 100

Дт Финансовый актив
[985 – 983] 2

Кт ПрСД (изменение СС) 2

Отчет о финансовом положении на 31 декабря 2014 г.**Необоротные активы**

Финансовые активы, учитываемые по СС через ПрСД 985

Отчет о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе за год, закончившийся 31 декабря 2014 года*Прибыль или убыток*

Процентные доходы 107

Прочий совокупный доход

Изменение СС финансовых активов (985 – 983) 2

2015

Дт Денежные средства 986

Кт Финансовый актив 985

Кт ПрСД (прибыль от продажи)
[986 – 985] 1Дт ПрСД 3
[2 (изменение СС) + 1 (прибыль от продажи)]

Кт ОПУ 3

Отчет о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе за год, закончившийся 31 декабря 2015 года*Отчет о прибылях и убытках*

Доход 3

Отчет о прочем совокупном доходе

Прибыль от продажи 1

Реклассификация накопленных прибылей и убытков в ОПУ	(3)
--	-----

Отчет о финансовом положении на 31 декабря 2015 г.

Необоротные активы

Финансовые активы, учитываемые по СС через ПрСД	-
--	---

6.1.3 Финансовые активы по справедливой стоимости через отчет о прибылях и убытках

Прибыли и убытки по финансовым активам, учитываемым **по справедливой стоимости**, отражаются в отчете о прибылях и убытках (за исключением случаев, когда данный финансовый актив является долевой инвестицией, и компания приняла решение отражать изменения справедливой стоимости этой инвестиции в составе прочего совокупного дохода).

Пример 6

В начале 2014 года компания ABC приобрела 20 000 акций компании АКВА по цене \$18 за одну акцию. Акции компания АКВА котируются на бирже. Руководство приобрело эти акции для торговли. На конец года их рыночная стоимость составляла \$19 за одну акцию.

При первоначальном признании инвестиции были классифицированы как финансовые активы, учитываемые по справедливой стоимости через отчет о прибылях и убытках:

Дт Финансовые активы	\$360 000	
Кт Денежные средства		\$360 000

На конец года такие инвестиции должны быть переоценены по справедливой стоимости:

Дт Финансовые активы	\$20 000	
Кт Прибыль в отчете о прибылях и убытках		\$20 000

Отчет о финансовом положении на 31 декабря 2014 г.

Финансовые активы, учитываемые по СС через ОПУ	380 000
--	---------

Отчет прибылях и убытках за год, закончившийся 31 декабря 2014 г.

Доход (изменение СС финансовых активов)	20 000
---	--------

6.1.4 Оценка инвестиций в долевые инструменты по справедливой стоимости через прочий совокупный доход

При этом МСФО (IFRS) 9 разрешает компаниям отражать изменения справедливой стоимости инвестиций в долевые инструменты в составе прочего совокупного дохода (без возможности в будущем изменить это решение), при условии, что эти инвестиции не предназначены для торговли. Компания может выбрать такой способ

учета для каждого отдельного приобретения (т.е. решение принимается для каждого конкретного вложения в долевые инструменты). Суммы, представленные в составе прочего совокупного дохода, не должны впоследствии переноситься в отчет о прибыли и убытках. Однако компании могут переносить суммарные накопленные прибыли или убытки, ранее признанные в составе прочего совокупного дохода, на счет нераспределенной прибыли.

Полученные дивиденды по таким инвестициям будут по-прежнему отражаться в отчете о прибылях и убытках.

Пример 7

В начале 2014 года компания ABC приобрела 20 000 акций компании АКВА по цене \$18 за одну акцию. Руководство не имеет намерений удерживать эти инвестиции для торговли. На конец года их рыночная стоимость составляла \$19 за одну акцию. При первоначальном признании руководство решило представлять изменения справедливой стоимости этих инвестиций в долевые инструменты через прочий совокупный доход.

Первоначальное признание:

Дт Финансовые активы	\$360 000	
Кт Денежные средства		\$360 000

На конец года такие инвестиции должны быть переоценены по справедливой стоимости:

Дт Финансовые активы	\$20 000	
Кт Резерв переоценки (капитал)		\$20 000

Отчет о финансовом положении на 31 декабря 2014 г.

Финансовые активы, учитываемые по СС через ОПУ	380 000
--	---------

Отчет о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе за год, закончившийся 31 декабря 2014 года

Отчет о прибылях и убытках

-

-

Отчет о прочем совокупном доходе

Изменение СС финансовых активов	20 000
---------------------------------	--------

6.2 Последующая оценка финансовых обязательств

6.2.1 Финансовые обязательства, по справедливой стоимости

Финансовые обязательства, оцениваемые по справедливой стоимости через отчет о прибылях и убытках:

- учитываются по справедливой стоимости;

- изменения справедливой стоимости отражаются в отчете о прибылях и убытках.

Компания может при первоначальном признании принять решение классифицировать финансовое обязательство как оцениваемое по справедливой стоимости через отчет о прибылях и убытках

Но для *финансовых обязательств*, в отношении которых в момент первоначального признания компанией было принято решение учитывать их по справедливой стоимости через отчет о прибылях и убытках, изменения справедливой стоимости, связанные с изменением собственного кредитного риска, отражаются в отчете о прочем совокупном доходе. Это значит, что необходимо разделить и представлять отдельно компоненты изменения справедливой стоимости обязательства: изменения собственного кредитного риска отражаются в отчете о прочем совокупном доходе (ПрСД), а все прочие изменения справедливой стоимости – в отчете о прибылях и убытках.

Суммы, признанные в прочем совокупном доходе и относящиеся к собственному кредитному риску, впоследствии не переносятся в отчет о прибылях и убытках в случае прекращения признания обязательства и реализации соответствующих сумм. Это согласуется с требованием МСФО (IFRS) 9, которое запрещает перенос в отчет о прибылях и убытках накопленные в ПрСД результаты переоценки инвестиций в долевые инструменты, которые компания учитывала по справедливой стоимости через прочий совокупный доход. При этом стандарт разрешает производить переносы внутри капитала, поэтому компании, желающие перенести суммарные накопленные прибыли или убытки, ранее признанные в составе прочего совокупного дохода, на нераспределенную прибыль, имеют возможность это сделать.

Пример 8

Компания приняла решение учитывать финансовое обязательство по справедливой стоимости через отчет о прибылях и убытках. Изменение (уменьшение) справедливой стоимости этого финансового обязательства за период составило \$100 тыс. Из этих \$100 тыс. \$10 тыс. связаны с изменениями собственного кредитного риска (снижение кредитного качества).

Вопрос:

Покажите, каким образом изменения справедливой стоимости должны быть представлены в отчете о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе.

Решение:

Отчет о прибылях и убытках	\$
Изменение справедливой стоимости, за исключением изменений, обусловленных изменением собственного кредитного риска	90
Отчет о прочем совокупном доходе	
Изменение справедливой стоимости, обусловленное изменением собственного кредитного риска	10

6.2.2 Финансовые обязательства по амортизированной стоимости:

- отражаются по амортизированной стоимости;
- изменения стоимости в процессе учета финансового обязательства по амортизированной стоимости (начисление процентного расхода) отражаются в отчете о прибылях и убытках с использованием метода эффективной ставки процента.

Пример 9

1 января 2014 года компания Альфа эмитировала облигации со сроком погашения через три года, с основной суммой долга \$1 млн и фиксированной процентной ставкой 8%, являвшейся текущей рыночной ставкой. Затраты по сделке, связанные с выпуском облигаций, для компании Альфа составили \$25 тыс. Эффективная ставка процента для компании Альфа составила 9%.

Вопрос:

Приведите выдержки из финансовой отчетности компании Альфа за год, закончившийся 31 декабря 2014 года.

Решение:

Последующая оценка финансового обязательства происходит по амортизированной стоимости.

Первоначальное признание происходит по справедливой стоимости минус затраты по сделке = \$975 тыс. (1,000 – 25).

Дата	Платеж	Процентный расход (9%)	↓↑ Фин. обязательства	Фин. обязательство в ОФП
01 января 2014 г.				975
31 декабря 2014 г.	80	88 [975 x 9%]	↑ 8	983
31 декабря 2015 г.	80	88 [983 x 9%]	↑ 8	991
31 декабря 2016 г.	1 080	89 [991 x 9%]	↑ 9	-

2014

Дт Процентные расходы 88

Кт Финансовое обязательство 88

Дт Финансовое обязательство 80

Кт Денежные средства 80

Отчет о финансовом положении на 31 декабря 2014 г.**Долгосрочные обязательства**

Облигации 983

Отчет о прибылях и убытках за год, закончившийся 31 декабря 2014 г.**Финансовые расходы**

Процентные расходы по облигациям (88)

6.3 Реклассификация финансовых инструментов

6.3.1 Финансовые активы

Реклассификация финансовых активов происходит **только** при изменении бизнес-модели по управлению финансовыми активами.

Если компания проводит реклассификацию финансовых активов, такая реклассификация должна применяться перспективно с даты реклассификации (то есть компания не должна производить пересчет ранее признанных прибылей, убытков или процентов).

Дата реклассификации – это первый день первого отчетного периода, следующего за периодом, когда произошло изменения бизнес-модели по управлению финансовым активом.

Амортизированная стоимость \Leftrightarrow Справедливая стоимость через ОПУ

Если компания реклассифицирует финансовый актив из категории учитываемых по амортизированной стоимости в категорию учитываемых по справедливой стоимости через отчет о прибылях и убытках, то справедливая стоимость такого актива определяется на дату реклассификации. Прибыль или убыток, возникающие в результате разницы между прежней амортизированной стоимостью финансового актива и его справедливой стоимостью признается в отчете о прибылях и убытках.

Справедливая стоимость через ОПУ \Leftrightarrow Амортизированная стоимость

Если компания реклассифицирует финансовый актив из категории учитываемых по справедливой стоимости через отчет о прибылях и убытках в категорию учитываемых по амортизированной стоимости, то справедливая стоимость такого актива на дату реклассификации становится его новой валовой балансовой стоимостью.

Амортизированная стоимость \Leftrightarrow Справедливая стоимость через ПрСД

Если компания реклассифицирует финансовый актив из категории учитываемых по амортизированной стоимости в категорию учитываемых по справедливой стоимости через прочий совокупный доход, то справедливая стоимость такого актива определяется на дату реклассификации. Прибыль или убыток, возникающие в результате разницы между прежней амортизированной стоимостью финансового актива и его справедливой стоимостью признается в составе прочего совокупного дохода. Эффективная ставка процента и оценка ожидаемых кредитных убытков не корректируются в результате реклассификации.

Справедливая стоимость через ПрСД \Leftrightarrow Амортизированная стоимость

Если компания реклассифицирует финансовый актив из категории учитываемых по справедливой стоимости через прочий совокупный доход в категорию учитываемых по амортизированной стоимости, то такой актив реклассифицируется по справедливой стоимости на дату реклассификации. Однако суммарные

накопленные прибыли или убытки, ранее признанные в составе прочего совокупного дохода, исключаются из состава капитала и корректируют справедливую стоимость финансового актива на дату реклассификации. В результате финансовый актив оценивается на дату реклассификации, как если бы он всегда оценивался по амортизированной стоимости. Данная корректировка отражается через прочий совокупный доход и не влияет на отчет о прибылях и убытках.

Справедливая стоимость через ОПУ \Leftrightarrow Справедливая стоимость через ПрСД

Если компания реклассифицирует финансовый актив из категории учитываемых по справедливой стоимости через отчет о прибылях и убытках в категорию учитываемых по справедливой стоимости через прочий совокупный доход, то такой финансовый актив продолжает оцениваться по справедливой стоимости.

Справедливая стоимость через ПрСД \Leftrightarrow Справедливая стоимость через ОПУ

Если компания реклассифицирует финансовый актив из категории учитываемых по справедливой стоимости через прочий совокупный доход в категорию учитываемых по справедливой стоимости через отчет о прибылях и убытках, то такой финансовый актив продолжает оцениваться по справедливой стоимости. Накопленные суммарные прибыли или убытки, ранее признанные в составе прочего совокупного дохода, реклассифицируются из состава капитала в отчет о прибылях и убытках.

6.3.2 Финансовые обязательства

МСФО (IFRS) 9 не позволяет компаниям реклассифицировать финансовые обязательства.

6.4 Обесценение финансовых инструментов

6.4.1 Краткий обзор

Компания должна создавать оценочный резерв на сумму ожидаемых кредитных убытков для следующих категорий финансовых инструментов:

- финансовые активы, оцениваемые по амортизированной стоимости (цель бизнес-модели – получить договорные денежные потоки, которые при этом представляют собой исключительно основную сумму долга и проценты);
- финансовые активы, оцениваемые по справедливой стоимости через прочий совокупный доход (цель бизнес-модели – не только получение договорных денежных потоков, но и продажа финансовых активов, при этом данные денежные потоки представляют собой исключительно основную часть долга и проценты). В данном случае, при создании оценочного резерва на сумму ожидаемых кредитных убытков признаваемый убыток от обесценения отражается в составе прочего совокупного дохода в корреспонденции со счетом прибыли/убытков, (т.е. не уменьшает балансовую стоимость финансового актива в отчете о финансовом положении);
- дебиторская задолженность по аренде;
- активы и дебиторская задолженность по договорам с покупателями (МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»);
- Кредитные обязательства (обязательства по предоставлению кредитов);
- договоры финансовой гарантии.

6.4.2 Модель обесценения (модель ожидаемых кредитных убытков)

Увеличение кредитного риска с момента первоначального признания

	Этап 1	Этап 2	Этап 3
Сумма оценочного резерва	Ожидаемые кредитные убытки за 12 месяцев	Ожидаемые кредитные убытки за весь срок жизни финансового актива	Ожидаемые кредитные убытки за весь срок жизни финансового актива
Расчет процентного дохода	Эффективная ставка процента на валовую балансовую стоимость	Эффективная ставка процента на валовую балансовую стоимость	Эффективная ставка процента на амортизированную стоимость (валовая балансовая стоимости за вычетом резерва)
Создание оценочного резерва и признание убытка от обесценения	В момент возникновения или приобретения финансового инструмента создается оценочный резерв на сумму 12-месячных ожидаемых кредитных убытков, соответствующий расход отражается в отчете о прибылях и убытках.	Когда происходит значительный рост кредитного риска, и кредитное качество финансового актива ухудшается настолько, что его нельзя считать финансовым активом с низким кредитным риском, создается оценочный резерв в сумме ожидаемых кредитных убытков за весь срок жизни актива.	Когда кредитный риск финансового актива увеличивается настолько, что финансовый актив попадает в категорию кредитно-обесцененных финансовых активов (т.е. становится дефолтным).
	Процентный доход рассчитывается на основе валовой балансовой стоимости финансового актива (без учета оценочного резерва на сумму ожидаемых кредитных убытков).		Процентный доход рассчитывается на основе амортизированной стоимости (валовая балансовая стоимость за вычетом оценочного резерва).

Цель МСФО (IFRS) 9 – заставить компанию признать ожидаемые кредитные убытки за весь срок жизни инструмента для всех финансовых инструментов, по которым произошло значительное увеличение кредитного риска после первоначального признания.

На каждую отчетную дату для каждого финансового инструмента компания должна признать оценочный резерв под ожидаемые кредитные убытки в сумме равной ожидаемым кредитным убыткам за весь срок жизни финансового инструмента, если с момента первоначального признания финансового инструмента его кредитный риск существенно увеличился.

Если в предыдущем отчетном периоде компания признала оценочный резерв под ожидаемые кредитные убытки в сумме равной ожидаемым кредитным убыткам за весь срок жизни финансового инструмента, однако в текущем отчетном периоде условие о «существенном увеличении кредитного риска после первоначального признания» уже не выполняется, на текущую отчетную дату компания должна признать оценочный резерв в размере 12-месячных ожидаемых кредитных убытков.

Компания должна отразить убыток от обесценения (или восстановление убытка от обесценения) в отчете о прибылях и убытках.

6.4.3 Оценка ожидаемых кредитных убытков

Оценка ожидаемых кредитных убытков по финансовому инструменту должна отражать:

- а. непредвзятую и взвешенную с учетом вероятности величину, которая определена путем оценки возможных исходов (оценка должна отражать как возможность возникновения кредитного убытка, так и возможность его отсутствия);
- б. временную стоимость денег (ожидаемые кредитные убытки необходимо дисконтировать – оценить приведенную стоимость на отчетную дату);
- в. разумную и обоснованную информацию, которая может быть получена на отчетную дату без чрезмерных затрат и усилий, включая информацию о прошлых событиях, текущих условиях и будущих экономических событиях.

Ожидаемые кредитные убытки – это взвешенная с учетом вероятности оценка кредитных убытков (дисконтированная стоимость недополученных денежных средств) в течение ожидаемого срока жизни финансового инструмента.

Недополученные денежные средства – это разница между денежными потоками, которые подлежат уплате компании в соответствии с договором, и денежными потоками, которые компания реально ожидает получить. Так как при оценке кредитных убытков учитывается величина и сроки платежей, кредитные убытки возникают даже тогда, когда компания ожидает платеж в полном объеме, но в более поздние сроки, чем по договору.

Максимальным периодом для рассмотрения при оценке ожидаемых кредитных убытков является максимальный период, в течение которого компания подвержена кредитному риску, и не более.

6.4.4 Значительное увеличение кредитного риска

На каждую отчетную дату компания должна оценить, не произошло ли после первоначального признания финансового инструмента значительного увеличения кредитного риска по финансовому инструменту.

Для этого компания должна сравнить риск невыполнения обязательств (риск дефолта) по финансовому инструменту на отчетную дату, с риском невыполнения обязательств по финансовому инструменту в оценке на дату первоначального признания.

Принимается допущение о том, что, если финансовый актив просрочен более чем на 90 дней, то дефолт наступил.

При этом если разумный и обоснованный **прогноз на перспективу** может быть получен без чрезмерных затрат и усилий, то компания должна принимать его в расчет, а не полагаться **исключительно на прошлую фактическую информацию**.

Допущение

Принимается допущение о том, что кредитный риск по финансовому активу значительно увеличивается, когда платежи по договору просрочены более, чем на 30 дней.

Индикаторы значительного увеличения кредитного риска

- Значительные изменения в ожидаемых результатах деятельности и поведении заемщика;
- Фактическое или ожидаемое снижение внутреннего кредитного рейтинга заемщика;
- Существующие или прогнозируемые негативные изменения в бизнесе, финансовых или экономических условиях, которые, как ожидается, приведут к значительному изменению способности заемщика выполнить свои долговые обязательства, например, фактическое или ожидаемое увеличение процентных ставок, или значительное фактическое или ожидаемое увеличение уровня безработицы;
- Фактическое или ожидаемое значительное изменение операционных результатов заемщика. В качестве примеров можно назвать фактическое или ожидаемое снижение доходов или нормы прибыли, рост операционных рисков, дефицит оборотного капитала, снижение качества актива, изменение соотношения заемных и собственных средств в сторону увеличения заемного капитала, проблемы с ликвидностью и т.д.;
- Значительное увеличение кредитного риска по другим финансовым инструментам того же заемщика;
- Фактическое или ожидаемое значительное негативное изменение в нормативно-правовой, экономической или технологической среде заемщика, которое ведет к значительному изменению способности заемщика выполнить свои долговые обязательства;

- Значительные изменения, такие как снижение финансовой поддержки со стороны материнской компании или другой аффилированной компании;

и т.д.

Финансовые инструменты с низким кредитным риском

Если финансовый инструмент оценивается как имеющий низкий кредитный риск на отчетную дату, компания может принять допущение о том, что после первоначального признания значительного увеличения кредитного риска по финансовому инструменту не было. Примером инструмента с низким кредитным риском может быть инструмент, имеющий рейтинг инвестиционного уровня.

Упрощенная схема оценки убытка от обесценения для торговой дебиторской задолженности, активов по договорам с покупателями и дебиторской задолженности по аренде

Для торговой дебиторской задолженности, активов по договорам с покупателями, учитываемых в соответствии с МСФО (IFRS) 15, и дебиторской задолженности по аренде на каждую отчетную дату компания должна признавать оценочный резерв в сумме ожидаемых кредитных убытков за весь срок жизни инструмента (Этап 1 пропущен).

Пример 10

Компания М – производственная компания, которая ведет хозяйственную деятельность в одном географическом регионе. На 31 декабря 2014 г. сумма торговой дебиторской задолженности компании М составляет \$30 млн. Клиентская база компании состоит из большого числа небольших клиентов, торговая дебиторская задолженность разбита на группы по показателям кредитного риска (способность клиента осуществлять платежи по договору). Торговая дебиторская задолженность не содержит существенного компонента финансирования в соответствии с МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями». Оценочный резерв под ожидаемые убытки по такой дебиторской задолженности всегда оценивается в сумме ожидаемых кредитных убытков за весь срок жизни инструмента (дебиторской задолженности).

Для оценки ожидаемых кредитных убытков по портфелю дебиторской задолженности компания М использует таблицу оценочных резервов. Таблица составлена на основе информации за прошедшие периоды о наблюдаемых уровнях дефолта в течение ожидаемого срока жизни торговой дебиторской задолженности и корректируется с учетом прогноза на перспективу. На каждую отчетную дату наблюдаемые уровни дефолта за прошедшие периоды обновляются, вносятся изменения в прогнозные значения. В рассматриваемом случае прогнозируется ухудшение экономических условий в следующем году. С учетом данного прогноза Компания М сформировала следующую таблицу оценочных резервов:

	Непросроченная задолженность	Просрочка платежа от 1 до 30 дней	Просрочка платежа от 31 до 60 дней	Просрочка платежа от 61 до 90 дней	Просрочка платежа > 90 дней
уровень дефолта	0,3%	1,6%	3,6%	6,6%	10,6%

Величина торговой дебиторской задолженности на отчетную дату составляет \$30 млн, оценочный резерв рассчитывается с использованием таблицы оценочных резервов.

	Валовая балансовая стоимость	Оценочный резерв под ожидаемые кредитные убытки (валовая балансовая стоимость x уровень дефолта)
Непросроченная задолженность	15 000 000	45 000
Просрочка платежа от 1 до 30 дней	7 500 000	120 000
Просрочка платежа от 31 до 60 дней	4 000 000	144 000
Просрочка платежа от 61 до 90 дней	2 500 000	165 000
Просрочка платежа более 90 дней	1 000 000	106 000
	30 000 000	580 000

Пример 11

Компания приобрела долговой инструмент 15 декабря 2014 г., справедливая стоимость которого составила \$1,000 тыс. на дату приобретения. Компания оценивает данный долговой инструмент по справедливой стоимости через прочий совокупный доход. Проценты в размере 5% выплачиваются ежегодно в течение 10-летнего срока действия договора, эффективная ставка процента равняется 5%. При первоначальном признании компания не считает данный долговой инструмент приобретенным финансовым активом с кредитным обесценением.

Первоначальное признание:

Дт Финансовые активы, учитываемые по СС через ПрСД	1,000
Кт Денежные средства	1,000

На 31 декабря 2014 г. (отчетная дата) справедливая стоимость долгового инструмента уменьшилась до \$950 тыс. в результате изменения рыночной процентной ставки.

Дт ПрСД	50
Кт Финансовые активы, учитываемые по СС через ПрСД	50

Компания оценила, что значительного увеличения кредитного риска после первоначального признания не произошло, и что ожидаемые кредитные убытки следует оценивать в размере ожидаемых 12-месячных кредитных убытков, что составляет \$30 тыс.

Дт Убыток от обесценения (ОПУ)	30
Кт ПрСД	30

Совокупный убыток, признанный в составе прочего совокупного дохода по состоянию на отчетную дату, составил \$20 тыс. Данная величина состоит из общего изменения справедливой стоимости на сумму \$50 тыс. (1,000 – 950), за вычетом убытка от обесценения в размере ожидаемых 12-месячных кредитных убытков (\$30 тыс.).

1 января 2015 г. компания решила продать данный долговой инструмент за \$950 тыс. (его справедливая стоимость на эту дату).

Дт Денежные средства	950
Кт Финансовые активы, учитываемые по СС через ПрСД	950

Дт Убыток (ОПУ)	20
Кт ПрСД	20

Для простоты учетные записи, отражающие получение процентного дохода, не приводятся.

7. Хеджирование

7.1 Цель

Цель учета хеджирования – отразить в финансовой отчетности эффект от операций, осуществляемых в рамках деятельности по управлению рисками с использованием финансовых инструментов. Финансовые инструменты используются для уменьшения подверженности компании определенным рискам, и в свою очередь влияют на прибыли или убытки (или прочий совокупный доход в случае инвестиций в долевые инструменты, изменения справедливой стоимости которых компания решила отражать в составе прочего совокупного дохода).

7.2 Инструменты, отвечающие определенным требованиям

Инструмент хеджирования

Производный финансовый инструмент (дериватив), оцениваемый по справедливой стоимости через прибыль или убыток, может быть определен в качестве инструмента хеджирования, за исключением некоторых выпущенных опционов.

Непроизводный финансовый инструмент (финансовый актив или финансовое обязательство), оцениваемый по справедливой стоимости через прибыль или убыток, может быть определен в качестве инструмента хеджирования (за исключением финансового обязательства, которое по выбору компании справедливой стоимости через прибыль или убыток, для которого изменение справедливой стоимости, являющееся результатом изменения кредитного риска, представляется в составе прочего совокупного дохода).

Для хеджирования валютного риска: **компонент** непроизводного финансового актива или непроизводного финансового обязательства, подверженный валютному риску, может быть определен в качестве инструмента хеджирования (за исключением инвестиции в долевой инструмент, изменения справедливой стоимости которого компания решила отражать в составе прочего совокупного дохода).

Хеджируемая статья

Хеджируемой статьёй может быть признанный актив или обязательство, непризнанное твердое договорное обязательство, прогнозируемая операция или чистая инвестиция в иностранное подразделение (иностранную компанию).

Учет хеджирования разрешается применять только к отношениям с внешней для отчитывающейся компании стороной (т.е. внешней по отношению к группе или индивидуальной компании, для которой составляется отчетность).

7.3 Критерии для применения учета хеджирования

Отношения хеджирования соответствуют требованиям к учету хеджирования, только если выполняются следующие критерии:

- в отношениях хеджирования участвуют только инструменты хеджирования, отвечающие установленным требованиям, и хеджируемые статьи;
- на момент начала отношений хеджирования формально определены (имеется официальная документация) отношения хеджирования, а также цели управления рисками и стратегии компании в области хеджирования (идентифицированы инструмент хеджирования, хеджируемая статья, характер хеджируемого риска и методика, принятая в компании для оценки соответствия отношений хеджирования требованиям к эффективности хеджирования).
- Отношения хеджирования отвечают требованиям, предъявляемым к эффективности хеджирования

7.4 Учет хеджирования

Существует три типа отношений хеджирования:

- 1) Хеджирование справедливой стоимости:** хеджирование риска изменения справедливой стоимости признанного актива (обязательства) или непризнанного твердого договорного обязательства, которое подвержено конкретному риску и может оказывать влияние на прибыль или убыток.
- 2) Хеджирование денежных потоков:** хеджирование подверженности денежных потоков рискам изменений, которое может быть связано с подверженностью признанного актива или обязательства (или компонента актива или обязательства) определенному риску (например, будущие процентные выплаты по займам с переменными ставками) или с подверженностью будущей высоко вероятной прогнозируемой операции определенному риску.
- 3) Хеджирование чистой инвестиции в иностранную компанию в соответствии с МСФО (IAS) 21 (не тестируется на экзамене).**

Хеджирование	Риск	Бухгалтерский учет	
Хеджирование справедливой стоимости	Изменение справедливой стоимости позиции	Изменения в справедливой стоимости инструмента хеджирования и хеджируемой статьи признаются в составе прибыли или убытка	
Хеджирование денежных потоков	Подверженность потоков денежных средств изменениям	Изменение справедливой стоимости инструмента хеджирования признается в составе прочего совокупного дохода	} Неэффективная часть признается в составе прибыли или
Хеджирование чистых инвестиций в иностранное подразделение	Риск, связанный с пересчетом иностранных валют	Положительные или отрицательные курсовые разницы по инструменту хеджирования признаются в составе прочего совокупного дохода	

7.4.1 Хеджирование справедливой стоимости

Если хеджирование справедливой стоимости отвечает критериям применения учета хеджирования, отношения хеджирования должны отражаться в учете следующим образом:

- а. прибыль или убыток по инструменту хеджирования признается в составе прибыли или убытка (или прочего совокупного дохода, если хеджируемая статья – это долевой инструмент, в отношении которого компания выбрала вариант отражения изменений в справедливой стоимости в составе прочего совокупного дохода);
- б. прибыль или убыток по хеджируемой статье корректирует балансовую стоимость хеджируемой статьи (если применимо) и отражается в составе прибыли или убытка. Если хеджируемая статья – это финансовый актив, который оценивается по справедливой стоимости через прочий совокупный доход, прибыль или убыток по хеджируемой статье должны признаваться в составе прибыли или убытка (за исключением долевого инструмента, в отношении которого компания выбрала вариант представления изменений его справедливой стоимости в составе прочего совокупного дохода, в этом случае указанные суммы должны оставаться в составе прочего совокупного дохода). Если хеджируемая статья представлена непризнанным твердым обязательством, совокупное изменение справедливой стоимости хеджируемой

статьи после ее определения в этом качестве признается в качестве актива или обязательства с отражением соответствующей прибыли или убытка в составе прибыли или убытка.

Если хеджируемая статья в рамках хеджирования справедливой стоимости – это твердое договорное обязательство по приобретению актива или принятию обязательства, первоначальная балансовая стоимость актива или обязательства, которые являются результатом выполнения компанией своего твердого обязательства, корректируется путем включения в первоначальную стоимость совокупного изменения справедливой стоимости хеджируемой статьи, которая была отражена в отчете о финансовом положении (см. пункт б выше).

7.4.2 Хеджирование денежных потоков

Если хеджирование денежных потоков отвечает критериям применения учета хеджирования, отношения хеджирования должны отражаться в учете следующим образом:

- а. отдельный компонент капитала (резерв хеджирования денежных потоков) корректируется до наименьшей из следующих величин (в абсолютном выражении):
 - (i) совокупной величины прибыли или убытка по инструменту хеджирования, признанной с момента начала учета хеджирования;
 - (ii) совокупной величины изменения справедливой стоимости (приведенной стоимости) хеджируемой статьи (т.е. приведенной стоимости накопленных изменений хеджируемых будущих денежных потоков) с момента начала учета хеджирования;
- б. часть прибыли или убытка по инструменту хеджирования, которая представляет собой эффективную часть хеджирования (т.е. та часть, которая компенсируется изменением резерва хеджирования денежных потоков – см. а. (ii)) должна признаваться в составе прочего совокупного дохода;
- в. оставшаяся часть прибыли или убытка по инструменту хеджирования (или балансирующая сумма прибыли или убытка, которую необходимо признать, чтобы отразить изменение резерва хеджирования денежных потоков, рассчитанного в соответствии с а. (ii)) представляет собой неэффективную часть хеджирования и должна быть отражена в составе прибыли или убытка.
- г. величина, накопленная в резерве хеджирования денежных потоков в соответствии с пунктом (а), должна отражаться в учете следующим образом:
 - (i) если хеджируемая статья – это будущая высоко вероятная прогнозируемая операция, которая впоследствии приводит к признанию нефинансового актива или нефинансового обязательства, или становится твердым соглашением, для которого применяется учет хеджирования справедливой стоимости, то компания должна перенести накопленную сумму из резерва хеджирования денежных потоков и включить ее в первоначальную стоимость (балансовую стоимость) соответствующего

актива или обязательства. Это не является реклассификацией (МСФО (IAS) 1) и не влияет на прочий совокупный доход;

(ii) для хеджирования денежных потоков, кроме тех, что описаны выше в пункте (i), накопленная в резерве хеджирования сумма должна быть реклассифицирована из резерва хеджирования денежных потоков в состав прибыли или убытка в том периоде или периодах, когда хеджируемые прогнозируемые потоки денежных средств оказывают влияние на прибыль или убыток (например, в тех периодах, когда фактически признается процентный доход/процентный расход или в том, периоде, когда признается выручка);

(iii) однако если величина, накопленная в резерве хеджирования денежных потоков, представляет собой убыток и компания ожидает, что вся сумма или часть этого убытка не будет возмещена в будущем, она должна незамедлительно реклассифицировать сумму убытка, возмещение которой не ожидается, в состав прибыли или убытка.

8. Прекращение признания

8.1 Прекращение признания финансовых активов

Прекращение признания актива или его части происходит, когда:

- договорные права на финансовый актив истекли;
- компания передает договорные права на получение потоков денежных средств от финансового актива;
- компания сохраняет за собой договорные права на получение денежных потоков от финансового актива, но принимает на себя договорное обязательство по уплате этих денежных средств одному или нескольким получателям.

При передаче финансового актива компания должна определить, произошла ли при этом передача рисков и выгод, связанных с владением активом. Если передача рисков и выгод, связанных с владением активом, произошла, компания должна прекратить признание финансового актива. Если компания сохраняет практически все риски и выгоды, связанные с владением финансовым активом, то она должна продолжать признание финансового актива.

Если компания и не сохраняет, и не передает практически все риски и выгоды, связанные с владением финансовым активом, то она должна определить, сохраняет ли она контроль над финансовым активом. Если компания не сохранила контроль, она должна прекратить признание финансового актива. Если компания сохранила контроль, она должна продолжать признавать актив в размере своего продолжающегося участия в данном финансовом активе.

Компания не сохраняет контроль над переданным активом, если лицо, которому передан актив, имеет практическую возможность продать переданный актив.

При прекращении признания разница между балансовой стоимостью финансового актива (которая была определена на дату прекращения признания) и полученным вознаграждением (включая все новые полученные активы за вычетом всех новых принятых обязательств) должна включаться в отчет о прибылях и убытках.

8.2 Прекращение признания финансовых обязательств

Компания должна исключить финансовое обязательство (или часть финансового обязательства) из своего отчета о финансовом положении, когда оно погашено, т.е. когда договорное обязательство исполнено, аннулировано или его срок истек.

В этом случае разница между балансовой стоимостью погашенного или переданного финансового обязательства (или части финансового обязательства) и уплаченного вознаграждения, включая переданные неденежные активы или принятые обязательства признается в отчете о прибылях и убытках.

9. Представление информации (МСФО (IAS) 32)

9.1 Обязательства и собственный капитал

При эмиссии финансовый инструмент должен быть классифицирован как обязательство или собственный капитал в соответствии с содержанием договора при первоначальном признании инструмента. Некоторые финансовые инструменты имеют юридическую форму долевого инструмента, являясь по своей сути обязательствами.

9.2 Расчёты собственными долевыми инструментами

Договор не является долевым инструментом только лишь потому, что его результатом может стать получение/передача собственных долевого инструмента компании.

Финансовое обязательство возникает, когда существует:

- договорная обязанность передать денежные средства или иной финансовый актив либо обменять финансовый актив/финансовое обязательство на потенциально не выгодных для эмитента условиях;
- недеривативный инструмент, который требует или может потребовать передачи переменного количества собственных долевого инструмента;
- дериватив, который будет или может быть погашен не эмиссией фиксированного количества собственных долевого инструмента, а каким-либо иным способом.

Долевой инструмент возникает, когда существует:

- недеривативный инструмент, который требует или может потребовать передачи фиксированного количества собственных долевого инструмента;
- дериватив, который будет или может быть погашен эмиссией фиксированного количества собственных долевого инструмента.

9.3 Условные расчёты

Компания может выпускать финансовые инструменты, в которых права и обязательства в отношении способа погашения (денежными средствами или долевыми инструментами) зависят от наступления или ненаступления неопределённых будущих событий, которые не подконтрольны ни эмитенту, ни владельцу инструмента.

Например,

- облигации, которые эмитент должен погашать акциями, если рыночная цена превысит определённый уровень; и
- эмиссию, которая должна быть осуществлена акциями, если доходы превысят установленный уровень, и облигациями – если не превысят.

Поскольку эмитент не имеет безусловного контроля над способом расчёта (т.е. не от него зависит, произойдёт ли передача денежных средств или иного финансового актива), такие инструменты классифицируются как обязательство.

9.4 Сложные финансовые инструменты

К сложным финансовым инструментам относятся инструменты, которые могут быть конвертированы в акции.

Например, конвертируемые облигации, которые являются первичными финансовыми обязательствами эмитента и позволяют владельцу в будущем обменять их на акции.

Такие инструменты включают:

- долговой элемент, который показывается в составе обязательств; и
- долевого элемента, представленный в составе капитала.

Эти составные части должны быть раскрыты в отчетности отдельно. Для этого следует:

Шаг 1. Оценить тот элемент, который поддается оценке по справедливой стоимости.

Например, справедливой стоимости долгового элемента сложного финансового инструмента можно оценить путем дисконтирования потока будущих денежных платежей по ставке, превалирующей на рынке для подобных **не** конвертируемых обязательств.

Шаг 2. Оценить другой элемент как остаточную сумму после вычета долгового элемента из общей стоимости инструмента.

Пример 5.

Компания 1 января 2013 г. выпустила 6%-ные конвертируемые облигации на сумму \$2,000. Проценты выплачиваются ежегодно в течение следующих трех лет. Самая распространённая процентная ставка для подобных не конвертируемых облигаций составляет 9%.

Первоначальная оценка:

Рассчитаем долговой элемент сложного финансового инструмента, который представляет собой дисконтированную под 9% стоимость погашения через три года и дисконтированные потоки ежегодных процентов в размере \$120 в год также под рыночный процент.

Дисконтированная стоимость долгового элемента = $2,000 \times 1/1.09^3 + 120 \times (1/1.09^1 + 1/1.09^2 + 1/1.09^3) = \$1,848$.

Следовательно, долевого компонента равен \$152 ($2,000 - 1,848$).

Проводки:

Дт Денежные средства	\$2,000
Кт Облигация до погашения	\$1,848
Кт Долевой элемент (в Капитале)	\$152

Последующая оценка:

В конце 2013 г. необходимо начислить проценты и отразить платеж:

Дт Процентные расходы ($\$1,848 \times 9\% = \166)	\$166
Кт Денежные средства (выплаченный процент по номиналу)	\$120
Кт Облигация до погашения ($\$166 - \120)	\$ 46

Отчёт о прибылях и убытках за 2013 год

Финансовые расходы	\$166
--------------------	-------

Отчёт о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 2013 года:

Капитал:

Долевой элемент	\$152
-----------------	-------

Долгосрочные обязательства:

Облигация до погашения	\$1,894
------------------------	---------

9.5 Собственные акции

Если компания покупает свои собственные долевые инструменты, то они вычитаются из Капитала. Прибыль или убыток от покупки, продажи, эмиссии или погашения собственных долевых инструментов компании не должны признаваться в отчёте о прибылях и убытках. Собственные долевые инструменты могут быть приобретены или находиться во владении самой компании или любой другой компании группы. Выплаченное или полученное вознаграждение должно быть признано напрямую в собственном капитале компании.

Согласно МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчётности» сумма собственных акций, находящихся во владении компании, раскрывается отдельно непосредственно в отчёте о финансовом положении или в примечаниях. Если компания покупает свои собственные акции у связанной стороны, то в финансовой отчётности должна быть представлена информация, требуемая МСФО (IAS) 24 «Связанные стороны».

9.6 Проценты, дивиденды, убытки и прибыль

Проценты, дивиденды, убытки и прибыль, относящиеся к финансовому инструменту (или его элементу), классифицированному как обязательство, должны отражаться как расходы или доходы в отчёте о прибылях и убытках. Распределение дивидендов владельцам долевых инструментов с учётом затрат по сделке должны напрямую относиться на уменьшение Капитала компании за вычетом соответствующего налога на прибыль.

Дивиденды по погашаемым привилегированным акциям, классифицированным в качестве финансового обязательства, учитываются как расходы на проценты, а не как распределение нераспределённой прибыли.

9.7 Взаимозачёт

Финансовый актив и финансовое обязательство зачитывается, когда компания:

- имеет юридически закреплённое право осуществить зачёт признанных в отчёте о финансовом положении сумм; и
- намеревается либо произвести расчёт по сальдированной сумме, либо реализовать актив и исполнить обязательство одновременно.

Взаимозачет возможен в отношении дебиторской и кредиторской задолженности или счетов в банке с дебетовым и кредитовым остатком.

10. Раскрытие информации (МСФО (IFRS) 7)

10.1 Отчёт о финансовом положении

Категории финансовых активов и обязательств

Балансовая стоимость по каждой из указанных ниже категорий подлежит раскрытию либо в отчёте о финансовом положении, либо в примечаниях:

- финансовые активы, оцениваемые по справедливой стоимости с эффектом на прибыль или убыток, с отдельным отражением тех, которые классифицированы как таковые при первоначальном признании, и тех, которые обязательно оцениваются по справедливой стоимости в соответствии с МСФО (IFRS) 9;
- финансовые обязательства, оцениваемые по справедливой стоимости с эффектом на прибыль или убыток, с отдельным отражением тех, которые классифицированы как таковые при первоначальном признании, и тех, которые соответствуют определению предназначенных для торговли;
- финансовые обязательства, оцениваемые по амортизированной стоимости.

Финансовые инструменты, учитываемые по справедливой стоимости с отнесением её изменений в отчёт о прибылях и убытках

Если компания классифицировала финансовые активы как оцениваемые по справедливой стоимости с отнесением её изменений в отчёт о прибылях и убытках (и если в противном случае данные активы были бы классифицированы как активы, оцениваемые по амортизированной стоимости), она обязана раскрывать:

- максимальную подверженность кредитному риску, по состоянию на отчетную дату;
- величину, на которую любые соответствующие сложные инструменты или аналогичные им инструменты снижают такую максимальную подверженность кредитному риску;
- величину изменения в течение периода и совокупно в справедливой стоимости этих финансовых активов по причине изменений кредитного риска, которые определены как:
 - величина изменения в его справедливой стоимости, не относимого на изменения рыночных условий, вызывающих рыночный риск; или
 - применение альтернативного метода, который, по мнению компании, более достоверно определяет величину изменения в справедливой стоимости, относимого на изменения кредитного риска данного актива;
- величину изменения в справедливой стоимости любых соответствующих производных инструментов, которое имело место в течение периода и совокупную величину такого изменения с момента классификации финансовых активов.

Если компания классифицировала финансовое обязательство как оцениваемое по справедливой стоимости с отнесением её изменений в отчёт о прибылях и убытках, она обязана раскрывать:

- величину изменения в течение периода и совокупно в справедливой стоимости финансового обязательства по причине изменений кредитного риска этого обязательства, которые определены как:
 - величина изменения в его справедливой стоимости, не относимого на изменения рыночных условий, вызывающих рыночный риск; или
 - применение альтернативного метода, который, по мнению организации, более достоверно определяет величину изменения в справедливой стоимости, относимого на изменения кредитного риска данного обязательства;
- разницу между балансовой стоимостью финансового обязательства и суммой, которую компания должна будет выплатить по договору держателю обязательства на дату погашения.

Переклассификации

Компания должна раскрывать информацию о переклассификациях финансовых активов, осуществленных в течение периода (переклассифицированные суммы и причины переклассификаций).

Прекращение признания

Компания могла передать финансовые активы таким образом, чтобы часть этих активов или все эти финансовые активы не отвечали критериям, установленным для прекращения признания. Для каждого класса таких финансовых активов компания обязана раскрывать информацию о:

- характере этих активов;
- рисках и выгодах, которые компания по ним сохранила;
- балансовой стоимости активов, а также связанных с ними обязательств, которые в той или иной степени ещё признаются;
- в отношении активов, признание которых прекращено только частично, – информацию о первоначальной балансовой стоимости.

Обеспечение

Компания должна раскрывать информацию о балансовой стоимости финансовых активов, переданных в обеспечение обязательств; а также условиях, на которые финансовые активы передавались в обеспечение.

Счёт убытков от кредитных рисков

Если обесценение финансовых активов учитывается на отдельном счёте, а не списывается с самого актива, необходимо согласовать входящий и исходящий остатки на этом счёте за период.

Невыполнение договорных обязательств

В отношении всех займов компания должна раскрывать:

- информацию об имевших место в течение периода случаях невыполнения обязательств по полученным займам;
- балансовую стоимость займов, по которым не были выполнены обязательства;
- были ли обязательства впоследствии выполнены или же условиях займа были пересмотрены.

10.2 Отчёт о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе и отчёт об изменениях собственного капитала

Доходы, расходы, прибыли и убытки

В отчёте о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе или в примечаниях к нему необходимо раскрывать следующую информацию:

- чистую прибыль/убытки по:
 - финансовым активам, оцениваемым по справедливой стоимости через отчёт о прибылях и убытках, с отдельным отражением применительно к финансовым активам, классифицированным в качестве таковых при первоначальном признании, а также применительно к финансовым активам, которые в обязательном порядке учитываются по справедливой стоимости;
 - финансовым обязательствам, оцениваемым по справедливой стоимости через отчёт о прибылях и убытках, с отдельным отражением применительно к финансовым обязательствам, классифицированным в качестве таковых при первоначальном признании, а также применительно к финансовым обязательствам, классифицированным в качестве предназначенных для торговли;
 - финансовым активам, учитываемым по амортизированной стоимости;
 - финансовым обязательствам, учитываемым по амортизированной стоимости;
 - финансовым активам, учитываемым по справедливой стоимости через прочий совокупный доход;
- совокупные процентные доходы и расходы по финансовым активам, учитываемым по амортизированной стоимости, и обязательствам, не учитываемым по справедливой стоимости с отнесением её изменений в отчёт о прибылях и убытках;
- комиссионные доходы и расходы;
- процентные доходы по обесценённым финансовым активам;
- убытки от обесценения по каждому классу финансовых активов.

Компания должна представить анализ прибыли/убытка, возникшего при выбытии финансового актива, учитываемого по амортизированной стоимости. Результат от такого выбытия представляется отдельной строкой в отчете о прибылях и убытках.

10.3 Прочие раскрытия

Учёт хеджирования

Компания обязана раскрывать следующую информацию о хеджировании:

- (а) Описание стратегии компании по управлению рисками с указанием, как компания ее применяет.
- (б) Как хеджирование может повлиять на денежные потоки компании (суммы, сроки, присущие денежным потокам неопределенности);
- (в) Влияние операций хеджирования на отчет о финансовом положении, отчет о совокупном доходе и отчет об изменении капитала.

Стратегии компании по управлению рисками

Компания должна описать основные положения стратегии по управлению рисками в отношении каждого вида риска, который она хеджирует и для которого она применяет учет хеджирования. Это должно помочь пользователям отчетности оценить:

- (а) источники разных видов риска;
- (б) какие действия компания предпринимает для снижения уровня риска, в том числе, хеджирует ли компания элемент, подверженный риску (финансовый инструмент или операцию) целиком или частично и почему;
- (в) размер подверженности риску, которой компании удастся управлять.

Раскрываемая информация должна включать (но не ограничиваться):

- Описанием инструментов хеджирования, которые используются для хеджирования риска, а также указанием, как они используются.
- Объяснение, как компания определяет и доказывает наличие экономических взаимоотношений между инструментом хеджирования и хеджируемой статьей для целей оценки эффективности хеджирования.
- Описание способа расчета коэффициента хеджирования, а также фактов и условий, которые делают хеджирование эффективным.

Эффект от применения учета хеджирования на отчет о финансовом положении и финансовые результаты компании

Компания должна раскрыть в виде таблицы следующие суммы, **относящиеся к инструментам хеджирования**, в разрезе категорий риска и видов хеджирования (хеджирование справедливой стоимости, хеджирование денежных потоков, хеджирование чистой инвестиции в зарубежную компанию):

- (i) Балансовая стоимость инструмента хеджирования (активы отдельно от обязательств).
- (ii) Где именно в отчете о финансовом положении отражаются инструменты хеджирования (строка отчета о финансовом положении).
- (iii) Общее изменение справедливой стоимости инструмента хеджирования, на основе которого рассчитывается эффективная часть хеджирования.

(iv) количество и единицы измерения (включая такие показатели, как тонны, куб.м.) для инструментов хеджирования.

Компания должна раскрыть в виде таблицы следующие суммы, **относящиеся к хеджируемой статье**, в разрезе категорий риска и видов хеджирования (хеджирование справедливой стоимости, хеджирование денежных потоков, хеджирование чистой инвестиции в зарубежную компанию):

(а) Хеджирование справедливой стоимости:

(i) Балансовую стоимость хеджируемой статьи в отчете о финансовом положении (активы отдельно от обязательств).

(ii) Суммарную корректировку на балансовую стоимость хеджируемой статьи в результате применения хеджирования справедливой стоимости (активы отдельно от обязательств).

(iii) Где именно в отчете о финансовом положении отражаются хеджируемые статьи (строка отчета о финансовом положении).

(iv) Общее изменение справедливой стоимости хеджируемой статьи, на основе которого рассчитывается эффективная часть хеджирования.

(v) Суммарную корректировку, которая возникла в отчете о финансовом положении в результате применения хеджирования справедливой стоимости, и не была включена в балансовую стоимость хеджируемой статьи.

(а) Хеджирование денежных потоков и чистой инвестиции в иностранную компанию:

(i) Общее изменение справедливой стоимости хеджируемой статьи, на основе которого рассчитывается неэффективная часть хеджирования.

(ii) Сальдо в резерве хеджирования денежных потоков и сальдо трансляционного резерва в отношении хеджирования, которое еще продолжается.

(iii) Сальдо в резерве хеджирования денежных потоков и сальдо трансляционного резерва в отношении хеджирования, которое было прекращено.

Компания должна раскрыть в виде таблицы следующие суммы в разрезе видов хеджирования:

(а) для хеджирования справедливой стоимости:

(i) неэффективную часть хеджирования, с указанием, в какой строке отчета о совокупном доходе отражена неэффективная часть хеджирования.

(б) Хеджирование денежных потоков и чистой инвестиции в иностранную компанию:

(i) суммы прибыли или убытка, признаваемые в отчете о прочем совокупном доходе в результате применения учета хеджирования,

(ii) неэффективную часть хеджирования, отраженную в составе прибыли или убытка, с указанием в какой строке отчета о совокупном доходе отражена неэффективная часть хеджирования;

(iii) сумма, которая была реклассифицирована из прочего совокупного дохода на отчет о прибылях и убытках, с указанием строки отчета о совокупном доходе, где она отражена.

Справедливая стоимость

Для каждой группы финансовых активов и финансовых обязательств компания должна раскрыть справедливую стоимость этой группы в сравнении с их балансовой стоимостью (кроме тех случаев, когда балансовая стоимость представляет собой приблизительную или очень близкую к справедливой стоимости сумму, например, для финансовых инструментов типа краткосрочной торговой дебиторской задолженности или кредиторской задолженности).

Для раскрытия справедливой стоимости компания должна сгруппировать финансовые активы и обязательства, но показывать финансовые активы и обязательства свернуто можно только если они представлены свернуто в отчете о финансовом положении.

В случае если при первоначальном признании финансового актива или обязательства компания не признает прибыль или убыток при первоначальном признании по причине того, что справедливую стоимость нельзя определить (нет ни доступной информации о котировочных ценах аналогичных активов или обязательств, ни других наблюдаемых рыночных данных, чтобы сделать оценку), компания должна раскрыть следующую информацию:

(а) учетную политику, на основании которой компания рассчитывает прибыль или убыток при первоначальном признании, как разницу между справедливой стоимостью при первоначальном признании и ценой сделки.

(б) оставшуюся разницу между справедливой стоимостью при первоначальном признании и ценой сделки, которая подлежит списанию на прибыли и убытки по состоянию на начало периода и конец периода, и сверку движения этой разницы.

(с) объяснение, почему компания решила, что цена сделки не отражает справедливую стоимость инструмента, включая указание на обстоятельства, которые подтверждают позицию компании.

10.4 Характер и размер рисков, связанных с финансовыми инструментами

Компания обязана раскрывать информацию о характере и размере рисков, связанных с финансовыми инструментами. Как минимум, необходимо описать кредитный риск, риск ликвидности и рыночный риск.

Качественная информация, подлежащая раскрытию по каждому виду риска:

- подверженность риску;
- причины возникновения риска;
- цели, политику и процедуры компании в отношении вопросов управления риском;
- методы, используемые при оценке риска;
- любые изменения по сравнению с предыдущим периодом.

Количественная информация, подлежащая раскрытию по каждому виду риска:

- сводные данные по расчёту величины риска на отчётную дату на основании внутренней информации компании, представленной ключевому управленческому персоналу;
- раскрытие информации о концентрации риска (описание способа определения и характеристик концентрации).

Примеры раскрытия информации:

Кредитный риск:

- максимальный размер;
- описание имеющегося обеспечения.

Риск ликвидности:

- разбивка финансовых обязательств по срокам погашения;
- описание методов управления риском ликвидности.

Рыночный риск:

- анализ чувствительности по каждому виду значимого для компании рыночного риска, по состоянию на отчётную дату;
- каким образом изменение ключевых параметров влияет на финансовый результат;
- методы и предположения, использованные при анализе, а также существенные изменения в этих методах, которые существовали за период.

МСФО (IAS) 21

Влияние изменений валютных курсов

План сессии

1. Введение	2102
2. Определения.....	2102
3. Первоначальное признание	2103
4. Последующая оценка	2104
5. Признание курсовой разницы	2104
5.1. Монетарные статьи	
5.2. Немонетарные статьи	
5.3. Чистая инвестиция в зарубежную деятельность	
6. Пересчёт функциональной валюты в валюту отчётности.....	2107
7. Раскрытие информации	2107

1. Введение

Предприятие может осуществлять деятельность в иностранной валюте двумя способами: совершать операции в иностранной валюте или иметь зарубежную деятельность. Вдобавок, оно может составлять свою финансовую отчетность в иностранной валюте. Цель данного стандарта установить, как включать операции в иностранной валюте и зарубежную деятельность в финансовую отчетность предприятия и как переводить финансовую отчетность в валюту предоставления.

Ключевыми вопросами являются то, какие обменные курсы использовать и как отражать эффекты от изменения валютных курсов в финансовой отчетности.

Стандарт применяется:

- при учете остатков и операций, выраженных в иностранной валюте;
- перевода финансовой отчетности зарубежной деятельности, которая включена в финансовую отчетность компании через консолидацию, пропорциональную консолидацию или по методу долевого участия;
- при пересчете финансовых результатов предприятия из функциональной валюты в валюту презентации.

МСФО (IAS) 21 не применяется:

- при учете остатков и операций, выраженных в иностранной валюте по финансовым инструментам (МСФО (IAS) 9 «Финансовые инструменты»);
- при учете хеджирования (МСФО (IFRS) 9 Финансовые инструменты);
- при представлении отчета о движении денежных средств по операциям, выраженным в иностранной валюте и по зарубежной деятельности (МСФО (IAS) 7 «Отчёты о движении денежных средств»).

2. Определения

Функциональная валюта (*functional currency*) – это валюта первичной экономической среды, в которой компания осуществляет деятельность.

Следующие факторы должны учитываться при определении функциональной валюты:

- валюта, главным образом влияющая на цены продажи товаров и услуг (зачастую это валюта, в которой выражаются и устанавливаются цены продаж);
- валюта, главным образом влияющая на трудовые, материальные и другие затраты при предоставлении товаров и услуг (это обычно валюта, в которой выражаются и устанавливаются цены на такие затраты);
- валюта страны, чьи конкурентоспособные силы и правила главным образом определяют цены продаж товаров и услуг.

И возможно:

- валюта долга и акционерного финансирования;
- валюта, в которой обычно выражается доход от операционной деятельности.

Валюта отчетности (*presentation currency*) – это валюта, в которой компания представляет свою финансовую отчетность.

Иностранная валюта (*foreign currency*) – это валюта, отличная от функциональной валюты компании.

Курсовая разница (*exchange difference*) – это разница, образующаяся за счет применения различных курсов обмена иностранной валюты в валюту отчетности к одной и той же сумме, выраженной в этой иностранной валюте.

Обменный курс (*exchange rate*) – это коэффициент, характеризующий отношение одной валюты к другой.

Текущий курс/спот-курс (*spot exchange rate*) – это курс обмена валюты при безотлагательной поставке.

Конечный курс (*closing rate*) – это спот-курс на дату составления отчёта.

Зарубежная деятельность (*foreign operation*) – это дочерняя компания, ассоциированная компания, совместное предприятие или филиал отчитывающейся компании, находящиеся и ведущие бизнес на территории иностранного государства.

Чистые инвестиции в зарубежную деятельность (*net investment in a foreign operation*) – это доля чистых активов иностранной компании, принадлежащая компании, представляющей отчетность.

Монетарные статьи (*monetary items*) – это денежные средства, активы и обязательства, погашаемые определенной или расчетной суммой денежных средств. Иными словами – это деньги, требования на получение денег или обязательства по выплате денег.

Немонетарные статьи (*non-monetary items*) – это балансовые статьи, кроме денежных средств, требований на получение денежных средств и обязательств по выплате денежных средств.

3. Первоначальное признание

При первоначальном признании операции в иностранной валюте учитываются в функциональной валюте путем применения к сумме в иностранной валюте текущего спот-курса на дату совершения операции.

На практике часто используется курс, который приблизительно выражает фактический курс на дату совершения операции. Например, средний курс за неделю или за месяц мог бы использоваться для всех операций в иностранной валюте, совершенных в течение этого периода. Однако при значительных колебаниях валютных курсов использование среднего курса за период оказывается ненадежным.

4. Последующая оценка

На каждую отчетную дату:

- монетарные статьи в иностранной валюте должны пересчитываться с использованием конечного курса;
- немонетарные статьи в иностранной валюте, учтенные по исторической стоимости, должны пересчитываться с использованием валютного курса на дату совершения операции;
- немонетарные статьи в иностранной валюте, учтенные по справедливой стоимости, должны пересчитываться с использованием валютных курсов, которые действовали на момент определения справедливой стоимости.

5. Признание курсовой разницы

5.1. Монетарные статьи

Курсовая разница, возникающая:

- при погашении монетарных статей (реализованные курсовые разницы);
- при представлении в финансовой отчетности денежных статей (нереализованные курсовые разницы) компании по курсам, отличным от тех, по которым они были первоначально признаны в текущем или предшествующих периодах, должна признаваться в качестве прибыли или убытка в периоде ее возникновения (за исключением чистых инвестиций в зарубежную деятельность).

5.2. Немонетарные статьи

Когда прибыль или убыток от немонетарных статей признается непосредственно в капитале, курсовые разницы по этим прибылям/убыткам также должны признаваться в капитале. И наоборот: когда прибыль или убыток от немонетарных статей признается в отчете о прибылях и убытках, курсовые разницы по ним также должны относиться в отчет о прибылях и убытках.

5.3. Чистая инвестиция в зарубежную деятельность

Курсовая разница, возникающая по монетарной статье, которая составляет часть чистых инвестиций в зарубежную деятельность, должна классифицироваться в финансовой отчетности компании как собственный капитал, вплоть до выбытия инвестиции, после чего она должна признаваться в качестве дохода или расхода.

Компания может иметь монетарную статью, подлежащую получению от иностранной компании или выплате иностранной компании. Статья, погашение которой в обозримом будущем не предполагается, является, по существу, увеличением или уменьшением чистых инвестиций компании в эту иностранную компанию.

Пример 1.

В составе денежных средств отчета о финансовом положении есть сумма, деноминированная в фунтах стерлингов (£). Сумма составляет £400, и бухгалтер пересчитал ее в доллары по курсу \$1.72 = £1, который является средним курсом за период, в течение которого данная сумма в иностранной валюте имелась у предприятия. На 30 июня 2008 г. Курс доллара был \$1.76 = £1.

Задание.

Каким образом должна признаваться курсовая разница?

Решение.

При первоначальном признании (£400 x 1.72)	\$688
Последующая оценка (£400 x 1.76)	\$704
Прибыль от курсовых разниц	\$16
Дт Денежные средства	\$16
Кт Отчет о прибылях и убытках	\$16

Пример 2.

Компания Дельта готовит финансовый отчет за год, закончившийся 31 марта 2012 г., и вашему вниманию предлагается выдержка из отчёта о финансовом положении на эту дату.

Запасы на 31 марта 2012 г.	20,000	
Торговая кредиторская задолженность		11,800
Прибыль текущего года	<u> </u>	<u>8,200</u>
	20,000	20,000

Стоимость запасов на 31 марта 2012 г. включала \$960 тыс. в отношении запчастей, которые были куплены у европейского поставщика 31 января 2012 г. за 800 тыс. евро. Эти запчасти не были использованы на 31 марта 2012 г. 31 мая 2012 г. была осуществлена оплата поставщику (в евро).

Обменные курсы выглядели следующим образом:

Дата	Обменный курс (\$1 к 1 евро)
31 января 2012 г.	1.20
31 марта 2012 г.	1.30
31 мая 2012 г.	1.35

Задание.

Подготовьте отчет о финансовом положении Дельты на 31 марта 2012 г.

Решение.

В соответствии с принципами МСФО 21 «Влияние изменений валютных курсов» стоимость запасов конвертируется в сумму в долларах по обменному курсу, преобладающему на дату закупки и не пересчитываются на отчетную дату.

Торговая кредиторская задолженность в евро должна быть повторно конвертирована, используя валютный курс на дату составления финансовой отчетности (€1 = \$1.30), и включается в отчет о финансовом положении в сумме \$1,040 тыс.

Отрицательная курсовая разница (убыток от конвертации) \$80 тыс. (\$1,040 - \$960) должен отражаться в составе операционных расходов.

Запасы на 31 марта 2012 г.	20,000	
Торговая кредиторская задолженность		11,880
Прибыль текущего года	<u> </u>	<u>8,120</u>
	20,000	20,000

6. Пересчёт функциональной валюты в валюту отчётности

Компания может представлять отчетность в любой валюте. Если функциональная валюта отлична от валюты презентации, то необходимо перевести отчеты о результатах деятельности и финансовом положении в валюту отчетности.

Для перевода необходимо:

Составить финансовую отчетность в функциональной валюте, а затем перевести ее в валюту презентации по следующим правилам:

- активы и обязательства переводятся по конечному курсу;
- прибыли и убытки пересчитываются по курсу на дату операции (допустимо использовать средний курс);
- курсовые разницы должны быть признаны как отдельный компонент капитала.

7. Раскрытие информации

В отношении курсовой разницы компания должна раскрывать:

- сумму курсовой разницы, включенную в прибыль или убыток за период;
- чистые курсовые разницы, классифицируемые как собственный капитал, в качестве отдельного компонента собственного капитала, и сверку суммы этих курсовых разниц в начале и в конце периода.

Когда валюта презентации отличается от функциональной валюты, этот факт должен быть упомянут вместе с указанием функциональной валюты и причины использования для презентации валюты, отличающейся от функциональной валюты.

МСФО (IFRS) 3

Объединения бизнеса

План сессии

1. Введение.....	2202
2. Определения	2202
3. Объединение бизнеса и метод приобретения.....	2203
4. Определение покупателя	2203
5. Определение даты приобретения	2204
6. Признание и оценка приобретенных идентифицируемых активов, принятых обязательств и неконтролирующей доли участия.....	2204
6.1. Признание	
6.2. Оценка	
6.3. Исключения из принципов признания и оценки	
7. Признание и оценка гудвила или дохода	2206
8. Справедливая стоимость переданного вознаграждения	2206
9. Период оценки	2209

1. Введение

МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса» был пересмотрен в 2008 году и применяется в отношении всех операций по объединению бизнеса, совершенных начиная с 1 июля 2009 года.

Целью МСФО (IFRS) 3 является улучшение уместности и сопоставимости информации, которую компания представляет в своей финансовой отчетности в отношении объединения бизнеса и его эффектов. Это достигается посредством установленных принципов и требований в отношении того, как покупатель:

- признает и оценивает в своей финансовой отчетности приобретенные идентифицируемые активы, принятые обязательства и неконтролирующую долю в приобретенной компании;
- признает и оценивает гудвил или доход, возникший в результате объединения бизнеса;
- раскрывает информацию пользователям финансовой отчетности о сущности и финансовых эффектах объединения бизнеса.

МСФО (IFRS) 3 применяется ко всем операциям, которые попадают под определение объединения бизнеса.

МСФО (IFRS) 3 не применяется:

- к созданию совместных предприятий;
- к приобретению активов или групп активов, которые не являются бизнесом;
- к объединению компаний под общим контролем.

2. Определения

Бизнес (*business*) – это взаимосвязанный комплекс операций и активов, который может осуществляться и управляться с целью получения доходов в виде дивидендов, снижения затрат или других экономических выгод инвесторов или других его собственников, членов или участников.

Дата приобретения (*acquisition date*) – это дата фактического перехода к покупателю контроля над приобретаемой компанией.

Покупатель (*acquirer*) – это компания, получающая контроль над приобретаемой компанией.

Приобретаемая компания (*acquiree*) – это бизнес или несколько бизнесов, над которыми приобретающая компания получает контроль.

Гудвил (*goodwill*) – это актив, представляющий собой будущие экономические выгоды от других активов, приобретенных в результате объединения компаний, которые не были отдельно идентифицированы и признаны.

Неконтролирующая доля участия (*non-controlling interest*) – это доля в капитале дочерней компании, которая не принадлежит материнской компании ни прямо, ни через другие дочерние компании.

3. Объединение бизнеса и метод приобретения

В соответствии с МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса» все операции по объединению бизнеса учитываются методом приобретения. Это означает, что объединение бизнеса всегда отражается в качестве покупки одной компании другой компанией, даже в том случае, когда объединение бизнеса фактически представляет слияние равных компаний.

Метод приобретения предполагает следующие действия:

- определение покупателя;
- определение даты приобретения;
- признание и оценка приобретенных идентифицируемых активов, принятых обязательств и неконтролирующей доли;
- признание и оценка гудвила или дохода.

4. Определение покупателя

Обычно покупателем является сторона, которая в результате сделки приобрела контроль над чистыми активами и операциями другой стороны.

Согласно МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», контроль существует, когда материнская компания владеет напрямую или через свои дочерние компании более половиной голосующих акций. Исключения представляют случаи, когда четко определено, что такой пакет акций не обеспечивает наличие контроля. В том случае, когда одна из объединяющихся компаний не приобретает больше половины акций с правом голоса другой объединяющейся компании, на наличие контроля могут указывать следующие факторы:

- право управлять более чем половиной голосующих акций другой компании путем соглашения с другими акционерами;
- право определять финансовую и хозяйственную политику другой компании на основании законодательного устава или соглашения;
- право назначать и смещать большинство членов совета директоров или аналогичного органа управления другой компании;
- право представлять большинство голосов на собраниях совета директоров или аналогичного органа управления другой компании.

Пример 1.

Компании М принадлежит 80% акций компании В и 40% акций компании Р. При этом компания В имеет возможность назначать и смещать большинство членов совета директоров компании Р.

Задание.

Являются ли компании В и Р дочерними компаниями компании М?

Решение.

- Компания В является дочерней для компании М в соответствии с основным критерием контроля (владение более 50% голосующих акций).
- Компания Р является дочерней компанией компании М, поскольку выполняется одно из дополнительных условий контроля (возможность назначать и смещать большинство членов совета директоров).

5. Определение даты приобретения

Покупатель определяет дату приобретения, которая представляет собой дату получения контроля над дочерней компанией. Дата получения контроля обычно является датой, на которую покупатель передает вознаграждение, получает активы и признает обязательства приобретаемой компании. Дата, когда контроль переходит к покупателю, часто отличается от даты, установленной в соглашении.

Пример 2.

Компания Х приобрела 100% компании У. Договор купли-продажи устанавливает дату приобретения 10 марта. Директора в компанию У были назначены руководством компании Х 1 апреля, день, когда все условия договора купли-продажи были выполнены. Обыкновенные акции компании У были переданы компании Х в день уплаты денежного вознаграждения 15 апреля.

Задание.

Определить дату приобретения.

Решение.

Основываясь на данных, указанных выше, датой приобретения является 1 апреля – день, когда компания Х получила возможность определять финансовую и операционную политику компании У. Это день, в который компания Х назначила директоров в компанию У.

Вознаграждение в данном случае – это обязательство сделать оплату позже даты получения контроля. Уплата вознаграждения 15 апреля не влияет на дату приобретения.

6. Признание и оценка приобретенных идентифицируемых активов, принятых обязательств и неконтролирующей доли участия

6.1. Признание

На дату приобретения покупатель признает отдельно от гудвила приобретенные идентифицируемые активы, принятые обязательства и неконтролирующую долю участия в покупаемой компании. Для этого они должны соответствовать

определениям активов и обязательств согласно «Принципам подготовки и представления финансовой отчётности». В результате этого может получиться, что в консолидированном отчете о финансовом положении будут признаны некоторые активы и обязательства, не признанные в индивидуальной отчетности дочерней компании (например, нематериальные активы, такие как торговые марки, товарные знаки, списки клиентов и др.).

Исключением из общего порядка признания является признание условных обязательств. Вопреки требованиям МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» условные обязательства признаются в консолидированном отчете о финансовом положении, если они являются существующими обязательствами, возникшими в результате прошлых событий, и их справедливая стоимость может быть надежно оценена (вне зависимости от степени вероятности оттока экономических выгод).

6.2. Оценка

Все идентифицируемые активы и принятые обязательства оцениваются по справедливой стоимости на дату приобретения.

Неконтролирующая доля участия может оцениваться как по справедливой стоимости, так и в пропорции от стоимости идентифицируемых чистых активов дочерней компании.

Причем выбор метода не является принципом учетной политики, и при каждом приобретении этот метод может быть различен.

Исключения:

- приобретенные права признаются в качестве нематериального актива и оцениваются в соответствии с положениями договора;
- платежи с использованием акций дочерней компании, которые будут заменены платежами с использованием акций материнской компании, оцениваются в соответствии с МСФО (IFRS) 2 «Платежи, основанные на акциях»;
- необоротные активы, предназначенные для продажи, оцениваются в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Необоротные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» по справедливой стоимости с учётом затрат на продажу.

6.3. Исключения из принципов признания и оценки

Следующие статьи исключаются из общего порядка признания и оценки:

- отложенные налоги (признаются и оцениваются в соответствии с МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»);
- вознаграждения работникам (признаются и оцениваются в соответствии с МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»);
- активы, связанные с возмещением (признаются и оцениваются по тем же правилам, что и активы, которые они компенсируют).

7. Признание и оценка гудвила или дохода

Покупатель признает гудвил на дату приобретения в качестве актива и оценивает его как превышение совокупности:

- справедливой стоимости переданного вознаграждения, оцененного в соответствии с требованиями стандарта;
- стоимости неконтролирующей доли участия, оцененной в соответствии с требованиями стандарта;
- справедливой стоимости ранее имевшейся доли (при поэтапном приобретении)
- над справедливой стоимостью приобретенных идентифицируемых чистых активов и принятых обязательств.

После первоначального признания гудвил ежегодно тестируется на обесценение, и его балансовая стоимость представляет собой разность первоначальной оценки и совокупного убытка от обесценения. Убытки от обесценения гудвила отражаются в отчете о прибылях и убытках.

В случаях возникновения дохода в результате объединения компаний т.е. когда справедливая стоимость приобретенных идентифицируемых чистых активов и принятых обязательств превышает сумму справедливых стоимостей переданного вознаграждения, неконтролирующей доли участия и ранее имевшейся доли, покупатель обязан:

- проверить все ли активы и обязательства были верно идентифицированы и оценены. Все дополнительные активы и обязательства, обнаруженные в результате такой проверки признаются и оцениваются в соответствии с требованиями стандарта;
- проверить правильность оценки справедливой стоимости неконтролирующей доли участия и переданного вознаграждения;
- если при этом не удалось устранить превышение, то признать доход на дату покупки в отчете о прибылях и убытках.

При этом важно помнить, что гудвил в индивидуальном отчёте о финансовом положении дочерней компании на момент приобретения подлежит списанию, т.к. он не является частью приобретенных идентифицируемых активов и обязательств.

8. Справедливая стоимость переданного вознаграждения

Возмещение, переданное при объединении бизнеса, оценивается как сумма справедливых стоимостей переданных активов, принятых обязательств и выпущенных акций на дату приобретения. Примеры возможных форм возмещения включают денежные средства, другие активы, условное возмещение, простые или привилегированные долевые инструменты, опционы и т.д.

Затраты, связанные с приобретением – это затраты, которым подвергается покупатель при осуществлении объединения бизнеса. Такие затраты включают комиссию посредника; оплату консультативных, юридических услуг, услуг по бухгалтерскому учету, оценке, прочих профессиональных или консультационных услуг; общие административные затраты, включая затраты на содержание внутреннего отдела по приобретениям; а также затраты на регистрацию и выпуск долговых и долевых ценных бумаг. Покупатель должен отразить в учете затраты,

связанные с приобретением, как расходы в тех периодах, когда были понесены затраты и получены услуги, с одним исключением. Затраты на выпуск долговых или долевых ценных бумаг должны быть признаны в соответствии с МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» и МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации»

Если оплата какой-либо части стоимости объединения откладывается, то справедливая стоимость такой части возмещения определяется путем дисконтирования соответствующих ей затрат до их текущей стоимости. При этом учитываются любые надбавки или скидки, которые могут применяться при оплате покупки.

В цену покупки также включается справедливая стоимость условного вознаграждения. Причем если данное условное вознаграждение признано в составе капитала, то оно в дальнейшем не переоценивается, в других случаях условное вознаграждение оценивается по справедливой стоимости на каждую отчетную дату с отражением изменения справедливой стоимости через прибыли и убытки. Все дальнейшие изменения в сумме условного вознаграждения по истечении 12 месяцев после даты приобретения не влияют на сумму гудвила.

Пример 3.

Компания Кошка приобрела 70% акций компании Мышка, уплатив \$100,000 наличными денежными средствами и выпустив 50,000 обыкновенных акций номиналом \$1. Затраты на эмиссию составили \$1,000. Рыночная стоимость акций Кошки на дату эмиссии составляла \$2 за акцию.

Задание.

Рассчитать стоимость переданного вознаграждения.

Решение.

Справедливая стоимость переданного вознаграждения составит:

Выплата денежными средствами	\$100,000
Рыночная стоимость выпущенных акций (\$2 x 50,000)	<u>\$100,000</u>
Итого:	\$200,000

Затраты на эмиссию акций учитываются в составе капитала и не включаются в стоимость переданного вознаграждения (МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации»).

Пример 4.

1 января 2012 года материнская компания купила 80% акций дочерней компании, заплатив \$100,000 немедленно, и еще \$121,000 подлежат к уплате через два года. Справедливая стоимость чистых активов дочерней компании на дату приобретения составляет \$240,000. Стоимость капитала материнской компании – 10%. При подготовке консолидированной финансовой отчетности на 31 декабря 2012 года отложенное вознаграждение полностью проигнорировали.

Задание.

- 1) Рассчитайте гудвил, возникший в результате приобретения дочерней компании, если
 - a) неконтролирующая доля участия на дату приобретения учитывается пропорционально справедливой стоимости чистых активов на эту дату;
 - b) неконтролирующая доля участия на дату приобретения учитывается по справедливой стоимости, которая составляет \$52,000.
- 2) Покажите, как следует отразить отложенное вознаграждение в консолидированной финансовой отчетности.

Решение.

1) Гудвилл

- a) Учет неконтролирующей доли участия на дату приобретения пропорционально справедливой стоимости чистых активов.

Стоимость инвестиции на дату приобретения: $\$100,000 + \$121,000 / 1.1^2 = \$200,000$

Неконтролирующая доля участия на дату приобретения (20% x \$240,000) \$48,000

Чистые активы на дату приобретения (\$240,000)

Гудвилл \$8,000

- b) Учет неконтролирующей доли участия на дату приобретения по справедливой стоимости.

Стоимость инвестиции на дату приобретения: $\$100,000 + \$121,000 / 1.1^2 = \$200,000$

Неконтролирующая доля участия на дату приобретения (условие) \$52,000

Чистые активы на дату приобретения (\$240,000)

Гудвилл \$12,000

2) Отложенное вознаграждение

На 1 января 2012 года:

Дт Стоимость инвестиции	\$100,000
Кт Отложенное вознаграждение	\$100,000

На 31 декабря 2012 года, в результате сокращения периода дисконтирования, сумма отложенного вознаграждения составит $\$121,000 / 1.1 = \$110,000$

Дт Процентный расход (отчёт о прибылях и убытках)	\$10,000
Кт Отложенное вознаграждение	\$10,000

9. Период оценки

Если на дату объединения бизнеса невозможно достоверно оценить справедливую стоимость чистых активов приобретенной компании, неконтролирующей доли участия, существующей доли участия и стоимости переданного вознаграждения, то производится их промежуточная оценка. Изменение промежуточных оценок в ближайшие 12 месяцев после даты приобретения учитывается инвестором ретроспективно, как информация, имевшаяся непосредственно на момент объединения бизнеса. В этом случае инвестор корректирует сумму гудвила и осуществляет повторное представление сравнительной информации.

Все последующие корректировки (по окончании 12 месяцев) учитываются в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учётные политики, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

Пример 5.

Компания А приобрела компанию В 30 сентября 2013 года и первоначально признала ее в своей финансовой отчетности за год, закончившийся 31 декабря 2013 года. Компания А поручила независимому оценщику оценить некоторое оборудование в приобретенной компании. Однако оценка не была готова к моменту завершения подготовки финансовой отчетности за 2013 год. Поэтому компания А признала в консолидированной отчетности предварительную стоимость активов в \$30,000 и предварительную стоимость гудвила в \$100,000. Оставшийся срок полезной службы оборудования на дату приобретения составлял 5 лет.

Спустя 6 месяцев после даты приобретения компания А получила отчет оценщика, который устанавливает справедливую стоимость оборудования на дату приобретения в \$40,000.

Задание.

Объясните, каким образом полученная информация повлияет на консолидированную финансовую отчетность.

Решение.

В отчетности за 2014 год необходимо сделать корректировку входящего остатка по оборудованию. Сумма корректировки рассчитывается как дооценка оборудования до справедливой стоимости на дату приобретения \$10,000 (\$40,000 - \$30,000) за вычетом дополнительной амортизации, которая должна быть начислена с этой дооценки за 3 месяца со дня приобретения ($\$10,000 / 5 \times 3/12 = \500). Таким образом, общая сумма дооценки составит \$9,500.

Также необходимо произвести уменьшение гудвила на дату приобретения на \$10,000. Сравнительная информация за 2013 год должна быть пересчитана в силу произведенных корректировок. Дополнительная амортизация \$500 включается в отчет о прибылях и убытках за год, закончившийся 31 декабря 2013 года.

МСФО (IFRS) 10

Консолидированная финансовая
отчётность

План сессии

1. Введение	2212
2. Определения	2213
3. Цель консолидации.....	2213
4. Освобождение материнской компании от составления консолидированной отчётности	2214
5. Контроль.....	2215
6. Общие правила консолидации	2215
7. Консолидированный отчёт о финансовом положении	2217
8. Примеры консолидации.....	2220
9. Консолидационные корректировки.....	2225
9.1 Внутригрупповая дебиторская и кредиторская задолженность	
9.2 Нереализованная прибыль	
9.3 Операции по передаче основных средств внутри группы	
9.4 Дивиденды	
9.5 Приобретение в течение года	
10. Консолидированный отчёт о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе	2234
10.1. Схема формирования консолидированного отчета о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе	
10.2. Приобретение в течение года	
11. Консолидированный отчёт об изменениях собственного капитала	2239

1. Введение

МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» устанавливает принципы составления консолидированной финансовой отчетности по МСФО. МСФО (IFRS) 10 был опубликован в мае 2011 года. МСФО (IFRS) 10 заменил предыдущее руководство по контролю и консолидации, приведенное в МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» и ПКИ (SIC)-12 «Консолидация компаний специального назначения».

Пересмотренный стандарт вступает в силу для годовых периодов, начинающихся 1 января 2013 года или после этой даты, с возможностью досрочного применения. МСФО (IFRS) 10 является частью так называемого «пакета 5 стандартов», принятых одновременно, который также включает в себя:

- МСФО (IFRS) 11 «Совместная деятельность»,
- МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации о долях участия в других компаниях»,
- пересмотренный МСФО (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность» и
- пересмотренный МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные компании и совместные предприятия».

Если компания решает досрочно применить один из вышеперечисленных стандартов, то она должна одновременно досрочно применить все 5 стандартов.

Целью МСФО (IFRS) 10 является установление принципов подготовки и составления консолидированной финансовой отчетности, в случае, когда компания контролирует одну или более компаний.

Для достижения этой цели МСФО (IFRS) 10:

- определяет случаи, когда компания обязана составлять консолидированную финансовую отчетность,
- дает определение и устанавливает принципы контроля,
- разъясняет применение принципов контроля,
- разъясняет требования к составлению консолидированной финансовой отчетности.

МСФО (IFRS) 10 не рассматривает методы консолидации и их эффекты на консолидированную отчетность.

2. Определения

Консолидированная финансовая отчетность (*consolidated financial statements*) – это финансовая отчетность группы компаний, в которой активы, обязательства, капитал, доходы и расходы, денежные потоки материнской компании и дочерних компаний представлены как активы, обязательства, капитал, доходы и расходы, денежные потоки единой компании.

Контроль (*control of an investee*) – инвестор обладает контролем над объектом инвестиций, если инвестор подвергается рискам, связанным с переменным доходом от участия в объекте инвестиций, или имеет право на получение такого дохода, а также возможность влиять на доход при помощи осуществления своих полномочий в отношении объекта инвестиций.

Группа (*group*) – это материнская компания с её дочерними компаниями.

Неконтролирующая доля участия (*non-controlling interest*) – это доля в капитале дочерней компании, которая не принадлежит материнской компании ни прямо, ни через другие дочерние компании.

Материнская компания (*parent*) – это компания, которой принадлежат одна или более дочерние компании.

Права влияния/полномочия (*power*) – права, которые предоставляют возможность в настоящий момент времени управлять значимой деятельностью.

Значимая деятельность (*relevant activities*) – для целей данного МСФО, деятельность объекта инвестиций, которая оказывает значительное влияние на доход объекта инвестиций.

Дочерняя компания (*subsidiary*) – это компания, которая контролируется другой компанией (известной как материнская компания).

3. Цель консолидации

Хотя с юридической точки зрения каждая компания является самостоятельной и обособленной, с точки зрения экономической – очень часто возникает необходимость представления нескольких компаний как единого целого.

Например, компания М владеет определенным количеством акций компании Д, достаточным для того, чтобы иметь полный контроль над ее деятельностью. Отчёт о финансовом положении компании М включает только инвестиции в компанию Д и остатки по операциям между М и Д. Но для акционеров компании М данной информации недостаточно, так как сумма инвестиций в компанию Д не отражает реальной картины деятельности данной компании. В данном случае возникает необходимость создания единой (консолидированной) отчетности, в которой акционеры могли бы видеть результаты деятельности и компаний М и Д как единой компании.

Поэтому с целью удовлетворения интересов акционеров каждая материнская компания должна составлять консолидированную отчетность отдельно от своей

собственной отчетности. В группу компаний, по которым составляется консолидированная отчетность, входят материнская компания и все дочерние компании, которые ею контролируются. Если компания контролируется материнской компанией, то консолидированная отчетность должна составляться независимо от существующих различий в видах деятельности этих компаний.

4. Освобождение материнской компании от составления консолидированной отчетности

Материнская компания (т.е. компания, контролирующая одну или более компаний) должна составлять консолидированную финансовую отчетность.

МСФО (IFRS) 10 применяется ко всем материнским компаниям, кроме нескольких исключений, объясняемых ниже.

Материнская компания не обязана представлять консолидированную финансовую отчетность в тех случаях, когда:

- материнская компания сама является дочерней компанией по отношению к другой компании и главная материнская компания не возражает против того, чтобы промежуточная материнская компания не составляла консолидированную отчетность. Но при этом надо учитывать, что если промежуточная материнская компания является не 100%-ной дочерней компанией, то необходимо и согласие ее неконтролирующих акционеров;
- долевые или долговые инструменты такой материнской компании не обращаются на открытом фондовом рынке;
- промежуточная материнская компания не должна представлять финансовую отчетность комиссии по ценным бумагам или иному аналогичному органу с целью размещения долевых или долговых ценных бумаг на фондовом рынке;
- конечная или любая промежуточная материнская организация данной материнской компании выпускает консолидированную финансовую отчетность для открытого доступа, соответствующую требованиям международных стандартов финансовой отчетности.

Материнская компания, которая является инвестиционной компанией, также не обязана представлять консолидированную финансовую отчетность.

Инвестиционная компания обязана учитывать вложения в дочерние компании по справедливой стоимости через отчет о прибылях и убытках в соответствии с МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты».

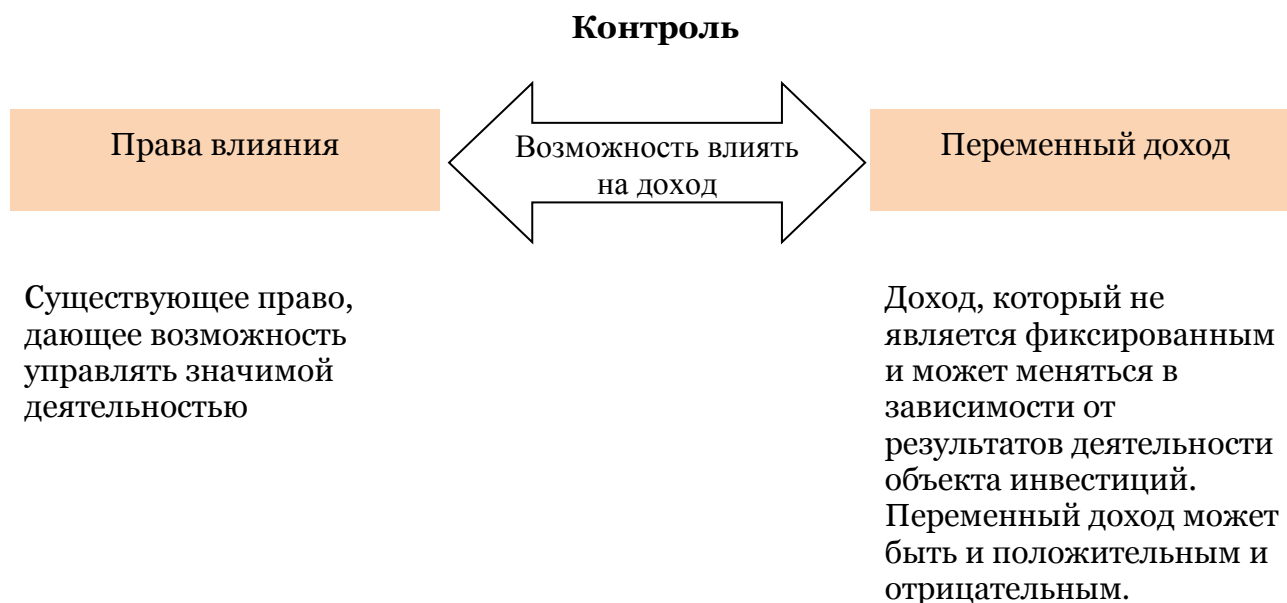
Компания является инвестиционной компанией, если:

- она привлекает денежные средства от одного или нескольких инвесторов в обмен на оказание услуг по управлению портфелем инвестиций;
- она принимает на себя обязательства инвестировать привлеченные средства исключительно с целью получения дохода от прироста курсовой стоимости и/или с целью получения дивидендов, процентов или иных видов инвестиционного дохода.
- она оценивает свой портфель инвестиции и эффективность инвестирования на основе справедливой стоимости.

5. Контроль

Инвестор контролирует компанию-объект инвестиций, если у него есть все три составляющие контроля одновременно:

- наличие прав влияния (полномочий);
- право на переменный доход от участия в компании-объекте инвестиций; и
- возможность использовать права влияния с целью влияния на доход.



В наиболее простом случае, при отсутствии других факторов, мажоритарный акционер (т.е. владеющий более 50% голосующих обыкновенных акций) контролирует компанию – объект инвестиций.

6. Общие правила консолидации

Согласно МСФО (IFRS) 10 при составлении консолидированной финансовой отчетности компания построчно консолидирует финансовую отчетность материнской и дочерних организаций путем сложения аналогичных статей активов, обязательств, капитала, доходов и расходов.

Для того чтобы консолидированная финансовая отчетность представляла финансовую информацию о группе как о единой экономической организации, предпринимаются следующие действия:

- балансовая стоимость инвестиций материнской компании в каждую дочернюю компанию и часть капитала каждой дочерней компании, принадлежащая материнской компании, элиминируются (взаимно исключаются); в результате объединения может возникнуть гудвил, который отражается в консолидированном отчете о финансовом положении отдельно строкой;

- определяются неконтролирующие доли участия в прибыли или убытке консолидированных дочерних компаний за отчетный период;
- неконтролирующие доли участия в чистых активах консолидированных дочерних компаний указываются отдельно от капитала акционеров материнской компании. Неконтролирующая доля участия в чистых активах состоит из:
 - неконтролирующей доли участия в чистых активах дочерней компании на дату объединения бизнеса (определяется в соответствии с МСФО (IFRS) 3);
 - неконтролирующей доли участия в изменениях капитала дочерней компании с момента приобретения до отчетной даты.

Внутригрупповые остатки, операции, доходы и расходы, имевшие место между компаниями группы, должны быть полностью исключены.

Финансовая отчетность материнской и дочерних компаний, используемая при представлении консолидированной отчетности, должна быть составлена на одну и ту же дату. Если отчетная дата материнской компании отличается от отчетной даты дочерней компании, согласно МСФО (IFRS) 10 для целей консолидации дочерняя компания готовит дополнительную финансовую отчетность на ту же дату, что и отчетность материнской компании за исключением случаев, когда это экономически нецелесообразно.

Если финансовая отчетность дочерней компании, которая использовалась при подготовке консолидированной финансовой отчетности, готовится на отчетную дату, не совпадающую с отчетной датой материнской компании, необходимо производить корректировки на воздействие существенных сделок или событий, имевших место в период между этой датой и отчетной датой материнской компании. В любом случае отчетные даты дочерней и материнской компании не должны отстоять друг от друга более чем на три месяца. Продолжительность отчетных периодов и любая разница между отчетными датами должны быть одинаковыми из периода в период.

Консолидированная финансовая отчетность формируется исходя из единой учетной политики группы. Если учетная политика одной из компаний группы в отношении каких-либо объектов учета или операций не совпадает с учетной политикой группы, то для целей консолидации отчетности такая компания должна сделать соответствующие корректировки.

Неконтролирующая доля участия представляется в консолидированном отчете о финансовом положении в составе капитала отдельно от капитала материнской компании.

Изменения материнской доли в дочерней компании, в результате которых не произошла потеря контроля (или «которые не явились результатом потери контроля») учитываются как операции внутри капитала.

7. Консолидированный отчёт о финансовом положении

Основные этапы формирования консолидированного отчёта о финансовом положении можно рассмотреть на следующей схеме:

ЭТАП 1. Расчет стоимости чистых активов (ЧА) дочерней компании (ДК) на дату приобретения и отчетную дату

	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

ЭТАП 2. Расчет гудвила

1) На дату приобретения:

Гудвил на дату приобретения = Инвестиция МК + Неконтролирующая доля участия (НДУ) на дату приобретения – ЧА на дату приобретения

2) На дату отчета:

Гудвил на отчетную дату = Гудвил на дату приобретения – обесценение гудвила с даты приобретения

Гудвил отражается в консолидированном отчёте о финансовом положении в разделе долгосрочные активы.

Обесценение гудвила с момента приобретения учитывается при расчете нераспределенной прибыли группы, а обесценение за отчетный год – в отчете о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе группы. Если компания учитывает неконтролирующую долю участия на дату приобретения по справедливой стоимости (полный гудвил), то обесценение гудвила будет распределено пропорционально долям владения между материнской компанией и неконтролирующей долей участия.

ЭТАП 3. Расчет неконтролирующей доли участия (НДУ)**1) На дату приобретения:**

Существует два метода расчета неконтролирующей доли участия на дату приобретения:

- Пропорционально справедливой стоимости чистых активов дочерней компании на дату приобретения:
- $\text{НДУ на дату приобретения} = \% \text{НДУ} \times \text{ЧА на дату приобретения}$
- По справедливой стоимости (полный гудвил).

2) На дату отчета:

$\text{НДУ на дату отчета} = \text{НДУ на дату приобретения} + \% \text{НДУ} \times \text{Изменение ЧА с даты покупки}$

ЭТАП 4. Расчет нераспределенной прибыли группы (НПгр)

Нераспределенная прибыль материнской компании	X
Возможные 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

Нераспределенная прибыль группы отражается в консолидированном отчете о финансовом положении в разделе капитал.

ЭТАП 5. Резерв переоценки группы (РП)

$\text{РП группы} = \text{РП МК} + \text{доля в изменении РП ДК после даты приобретения}$

Консолидированный отчет о финансовом положении

По общему правилу активы и обязательства материнской (МК) и дочерних компаний (ДК) построено складываются с учетом корректировок, проводимых в связи с консолидацией.

Статьи ОФП	МК	ДК	Группа	Комментарий
Необоротные активы				
Гудвил	–	–	Г	Расчет на этапе 2
Инвестиция в ДК	М	–	–	Исключается
Основные средства	М	Д	М + Д	+/- корректировки в связи с передачей внутри группы и переоценкой активов ДК по справедливой стоимости при объединении бизнеса
Нематериальные активы	М	Д	М + Д	+/- корректировки в связи с передачей внутри группы и переоценкой активов ДК по справедливой стоимости при объединении бизнеса
Прочие необоротные активы	М	Д	М + Д	+/- возможные корректировки
Текущие активы				
Запасы	М	Д	М + Д	– нереализованная прибыль по операциям внутри группы
Дебиторская задолженность	М	Д	М + Д	– задолженность по операциям внутри группы
Банк	М	Д	М + Д	+ деньги в пути по расчетам внутри группы
Прочие текущие активы	М	Д	М + Д	+/- возможные корректировки
Собственный капитал				
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	– задолженность по расчетам внутри группы

8. Примеры консолидации

Рассмотрим простейший пример консолидации, когда инвестиция в дочернюю компанию является 100%-ной и какие-либо дополнительные корректировки не требуются.

Пример 1.

Компания М 31 декабря 2012 года приобрела 100% акций компании Д за \$5,000,000. На дату приобретения нераспределенная прибыль Д составляла \$3,500,000. Справедливая стоимость активов Д на дату приобретения соответствовала их балансовой стоимости.

На 31.12.2013 г. обесценение гудвила составило \$100,000.

Балансовые показатели компаний на 31.12.2013 г.:

	М	Д
	\$000	\$000
Инвестиция в Д	5,000	
Прочие чистые активы	<u>10,000</u>	<u>5,000</u>
	15,000	5,000
Акционерный капитал	9,000	1,000
Нераспределенная прибыль	<u>6,000</u>	<u>4,000</u>
	15,000	5,000

Задание.

Необходимо составить консолидированный отчет о финансовом положении группы на 31.12.2013 г.

Решение.

Консолидированный отчет о финансовом положении

	\$000
Гудвил (P2)	400
Прочие чистые активы (10,000 + 5,000)	<u>15,000</u>
	15,400
Акционерный капитал	9,000
Нераспределенная прибыль (P3)	<u>6,400</u>
	15,400

P1: Чистые активы дочерней компании на дату приобретения	
	\$000
Акционерный капитал	1,000
Нераспределенная прибыль	<u>3,500</u>
	4,500
P2: Гудвил	
Переданное вознаграждение	5,000
Чистые активы ДК на дату приобретения	<u>(4,500)</u>
Гудвил (на дату приобретения)	500
Обесценение гудвила на отчетную дату	<u>(100)</u>
Гудвил (на отчетную дату)	400
P3: Нераспределенная прибыль группы	
Нераспределенная прибыль МК	6,000
Нераспределенная прибыль ДК после даты приобретения (4,000 – 3,500)	500
Обесценение гудвила	<u>(100)</u>
Нераспределенная прибыль группы	6,400

Процедура консолидации усложняется, если материнская компания приобрела менее 100% акций дочерней компании. В этом случае возникает необходимость рассчитать и отразить в отчетности неконтролирующую долю участия.

Пример 2.

31 декабря 2012 года материнская компания М приобрела 80% обыкновенных акций компании Д за \$10,000,000. Нераспределенная прибыль компании Д на эту дату составляла \$2,000,000. Ниже приведены данные о справедливой стоимости компании Д на дату приобретения.

Актив	Балансовая стоимость	Справедливая стоимость	Комментарии
	\$000	\$000	
Здание	3,000	7,000	Срок службы на дату приобретения 4 года
Земля	5,000	4,500	-

Справедливая стоимость остальных чистых активов компании Д на дату приобретения была приблизительно равна их балансовой стоимости.

Тест на обесценение гудвила, произведенный 31 декабря 2013 г. показал, что его необходимо обесценить на \$200,000.

Обобщенные отчеты о финансовом положении на 31 декабря 2013 г.:

	М	Д
	\$000	\$000
Инвестиция в Д	10,000	
Прочие чистые активы	<u>20,000</u>	<u>15,000</u>
	30,000	15,000
Акционерный капитал	14,000	6,000
Нераспределенная прибыль	<u>16,000</u>	<u>9,000</u>
	30,000	15,000

Задание.

Приготовить консолидированный отчет о финансовом положении группы на 31 декабря 2013 года, если:

- 1) неконтролирующая доля участия на дату приобретения учитывается пропорционально справедливой стоимости чистых активов;
- 2) неконтролирующая доля участия на дату приобретения учитывается по справедливой стоимости и равна 2,600.

Решение.**1) Консолидированный отчет о финансовом положении , \$000**

Гудвил (P2)	600
Прочие чистые активы (20,000 + 15,000 + 3,000 – 500)	<u>37,500</u>
	38,100
Акционерный капитал	14,000
Нераспределенная прибыль (P4)	20,600
Неконтролирующая доля участия (P3)	<u>3,500</u>
	38,100

Расчеты.**P1. Чистые активы ДК**

	На дату приобретения \$000	На дату отчета \$000
Акционерный капитал	6,000	6,000
Нераспределенная прибыль	2,000	9,000
+ корректировка стоимости здания	4,000	3,000
– корректировка стоимости земли	<u>(500)</u>	<u>(500)</u>
	11,500	17,500

P2. Гудвил

Инвестиция	10,000
+ НДУ на дату покупки (20% x 11,500)	2,300
– Чистые активы на дату покупки	<u>(11,500)</u>
Гудвил на дату покупки	800
Обесценение гудвила	<u>(200)</u>
Гудвил на дату отчета	600

P3. Неконтролирующая доля участия

Неконтролирующая доля участия на дату покупки	2,300
Доля НДУ в изменении чистых активов (20% x (17,500 – 11,500))	<u>1,200</u>
Неконтролирующая доля участия на дату отчета	3,500

Р4. Нераспределенная прибыль группы		
Нераспределенная прибыль М	16,000	
Доля МК в изменении чистых активов (80% x (17,500 – 11,500))	4,800	
Обесценение гудвила	<u>(200)</u>	
Нераспределенная прибыль группы	20,600	
2) Консолидированный отчет о финансовом положении		
	\$000	
Гудвил (Р2)	900	
Прочие чистые активы (20,000 + 15,000 + 3,000 – 500)	<u>37,500</u>	
	38,400	
Акционерный капитал	14,000	
Нераспределенная прибыль (Р4)	20,640	
Неконтролирующая доля участия (Р3)	<u>3,760</u>	
	38,400	
Расчеты.		
Р1. Чистые активы ДК		
	На дату приобретения	На дату отчета
	\$000	\$000
Акционерный капитал	6,000	6,000
Нераспределенная прибыль	2,000	9,000
+ корректировка стоимости здания	4,000	3,000
– корректировка стоимости земли	<u>(500)</u>	<u>(500)</u>
	11,500	17,500
Р2. Гудвил		
Инвестиция		10,000
+ НДУ на дату покупки (условие)		2,600
– Чистые активы на дату покупки		<u>(11,500)</u>
Гудвил на дату покупки		1,100
Обесценение гудвила		<u>(200)</u>

Гудвил на дату отчета	900
Р3. Неконтролирующая доля участия	
Неконтролирующая доля участия на дату покупки	2,600
Доля НДУ в изменении чистых активов (20% x (17,500 – 11,500))	1,200
Доля НДУ в обесценении гудвила (20% x 200)	(40)
Неконтролирующая доля участия на дату отчета	3,760
Р4. Нераспределенная прибыль группы	
Нераспределенная прибыль М	16,000
Доля МК в изменении чистых активов (80% x (17,500 – 11,500))	4,800
Обесценение гудвила (80% x 200)	<u>(160)</u>
Нераспределенная прибыль группы	20,640

9. Консолидационные корректировки

9.1 Внутригрупповая дебиторская и кредиторская задолженность

При формировании консолидированной отчетности суммы внутригрупповой дебиторской и кредиторской задолженности подлежат взаимозачету. Если по результатам выверки расчетов внутри группы выявлены денежные средства, перечисленные должником, но не учтенные получателем, то необходимо откорректировать суммы дебиторской задолженности по внутригрупповым расчетам и остатки по счету денежных средств получателя денег.

Пример 3.

Компания М является материнской по отношению к компании Д. В конце отчетного периода Д перечислила М \$200, но эти деньги не были зачислены на расчетный счет М на отчетную дату. Дебиторская задолженность компании М на отчетную дату включала \$600 к получению от Д. Кредиторская задолженность компании Д включала \$400 в отношении компании М.

Задание.

Исключите внутригрупповые остатки.

Решение.

Дт Денежные средства	\$200	
Дт Кредиторская задолженность	\$400	
		Кт Дебиторская задолженность
		\$600

9.2 Нереализованная прибыль

При реализации товаров по операциям внутри группы может возникать нереализованная прибыль.

В консолидированной отчетности нереализованная прибыль уменьшает стоимость запасов и консолидированную нераспределенную прибыль группы.

Пример 4.

Материнская компания продала дочерней компании товары на \$10,000. Себестоимость проданных товаров для М составляла \$6,000. На отчетную дату на складе дочерней компании оставалась часть этих товаров на сумму \$2,000 по цене приобретения у материнской компании.

Задание.

Рассчитать нереализованную прибыль группы.

Решение.

Нереализованная прибыль в части этой поставки определяется в следующем порядке:

Прибыль М от продажи = \$10,000 – \$6,000 = \$4,000.

Д не реализовала на сторону 20% товаров (\$2,000 / \$10,000).

Таким образом, нереализованная прибыль группы составит \$4,000 x 20% = \$800.

При исключении нереализованной прибыли важно обращать внимание на направление продаж.

Если продавцом по внутригрупповым операциям является материнская компания, то нереализованная прибыль исключается через нераспределенную прибыль группы.

Пример 5.

Компания М принадлежит 75% акционерного капитала компании Д за \$40,000. На дату объединения бизнеса нераспределенная прибыль Д составляла \$15,000. Компания М учитывает неконтролирующую долю участия на дату приобретения пропорционально справедливой стоимости чистых активов.

В течение отчетного года М продала Д товары на сумму \$10,000 и получила по данной сделке прибыль \$3,000. На отчетную дату на складе Д оставалось 20% товаров, полученных по данной сделке от М.

Обобщенные отчеты о финансовом положении на отчетную дату:

	М	Д
	\$000	\$000
Инвестиция в Д	40,000	
Прочие чистые активы	<u>140,000</u>	<u>70,000</u>

	180,000	70,000
Акционерный капитал	100,000	20,000
Нераспределенная прибыль	<u>80,000</u>	<u>50,000</u>
	180,000	70,000
Задание.		
Подготовить консолидированный отчет о финансовом положении.		
Решение.		
Консолидированный отчет о финансовом положении		
		\$000
Гудвил (P2)		13,750
Прочие чистые активы (140,000 +70,000 – 600)		<u>209,400</u>
		223,150
Акционерный капитал		100,000
Нераспределенная прибыль (P4)		105,650
Неконтролирующая доля участия (P3)		<u>17,500</u>
		223,150
Расчеты.		
P1. Чистые активы Д		
	На дату приобретения	На дату отчётности
	\$	\$
Акционерный капитал	20,000	20,000
Нераспределенная прибыль	<u>15,000</u>	<u>50,000</u>
	35,000	70,000
P2. Гудвил		
Инвестиция		40,000
Неконтролирующая доля участия на дату приобретения (25% x 35,000)		8,750
Чистые активы на дату приобретения		<u>(35,000)</u>
Гудвил на дату приобретения		13,750

Р3. Неконтролирующая доля участия

Неконтролирующая доля на дату приобретения	8,750
Доля в приращении чистых активов (25% x (70,000 – 35,000))	<u>8,750</u>
Неконтролирующая доля на дату отчета	17,500

Р4. Нераспределенная прибыль группы

Нераспределенная прибыль М	80,000
Доля в чистых активах Д (70,000 – 35,000) x 75%	26,250
Нереализованная прибыль	<u>(600)</u>
	105,650

Если продавцом является дочерняя компания, то нереализованная прибыль исключается при расчете чистых активов (Этап 1).

Пример 6.

Компания М принадлежит 75% акционерного капитала компании Д за \$40,000. На дату объединения бизнеса нераспределенная прибыль Д составляла \$15,000. Компания М учитывает неконтролирующую долю на дату приобретения пропорционально справедливой стоимости чистых активов.

В течение отчетного года Д продала М товары на сумму \$10,000 и получила по данной сделке прибыль \$3,000. На отчетную дату на складе М оставалось 20% товаров, полученных по данной сделке от Д.

Обобщенные отчеты о финансовом положении на отчетную дату:

	М	Д
	\$000	\$000
Инвестиция в Д	40,000	
Прочие чистые активы	<u>140,000</u>	<u>70,000</u>
	180,000	70,000
Акционерный капитал	100,000	20,000
Нераспределенная прибыль	<u>80,000</u>	<u>50,000</u>
	180,000	70,000

Задание.

Подготовить консолидированный отчет о финансовом положении

Решение.**Консолидированный отчет о финансовом положении, \$**

Гудвил (P2)	13,750
Прочие чистые активы (140,000 + 70,000 – 600)	<u>209,400</u>
Итого чистые активы	223,150
Акционерный капитал	100,000
Нераспределенная прибыль (P4)	105,800
Неконтролирующая доля (P3)	<u>17,350</u>
Итого капитал	223,150

Расчеты.**P1. Чистые активы Д**

	На дату отчетности	На дату приобретения
Акционерный капитал	20,000	20,000
Нераспределенная прибыль	15,000	50,000
Нереализованная прибыль		<u>(600)</u>
	35,000	69,400

P2. Гудвил

Инвестиция	40,000
Неконтролирующая доля на дату приобретения (25% x 35,000)	8,750
Чистые активы на дату приобретения	<u>(35,000)</u>
Гудвил на дату приобретения	13,750

P3. Неконтролирующая доля

Неконтролирующая доля на дату приобретения	8,750
Доля в приращении чистых активов (25% x (69,400 – 35,000))	<u>8,600</u>
Неконтролирующая доля на дату отчета	17,350

P4. Нераспределенная прибыль группы

Нераспределенная прибыль М	80,000
Доля в чистых активах Д (69,400 – 35,000) x 75%	<u>25,800</u>
	105,800

Согласно МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» временные разницы, возникающие вследствие исключения нереализованной прибыли, приводят к возникновению отложенных налогов.

9.3 Операции по передаче основных средств внутри группы

При продаже основных средств внутри группы компания-продавец в собственном учете отражает прибыль или убыток от такой операции. Компания-покупатель принимает основные средства в свой отчет о финансовом положении по покупной стоимости и исходя из нее начисляет амортизацию.

С точки зрения группы такие основные средства должны быть отражены в отчетности так, как если бы их передача не проводилась. Для этого при консолидации отчетности должны быть сделаны следующие корректировки:

- исключается финансовый результат по сделке;
- корректируется сумма начисленной амортизации.

Пример 7.

Материнской компании М принадлежит 75% обыкновенных акций компании Д.

В 1 января 2013 года М продала Д основные средства за \$50,000 и заработала прибыль в \$10,000. Дочерняя компания использует это оборудование. Ожидаемый срок полезной службы на 1 января 2013 года составлял 10 лет.

Задание.

Сделать необходимые корректировки по внутригрупповой продаже в консолидированной отчетности.

Решение.

Нереализованные прибыли в консолидированной отчетности должны быть исключены полностью. Стоимость оборудования в консолидированном отчете о финансовом положении на 1 января 2013 года должна составить \$40,000 (\$50,000 – \$10,000). В консолидированном отчете о прибылях и убытках необходимо уменьшить прибыль на \$10,000.

Также ежегодно должна быть уменьшена амортизация основного средства в отчете о прибылях и убытках в корреспонденции со стоимостью основного средства.

1) Исключение нереализованной прибыли:

Дт Доход от выбытия ОС	\$10,000
------------------------	----------

Кт Основные средства		\$10,000
2) Исключение избыточной амортизации:		
Дт Основные средства	\$1,000	
Кт Амортизационный расход		\$1,000

9.4 Дивиденды

Консолидация отчетности проводится после всех корректировок, в том числе по дивидендам объявленным, но не отраженным в отчетности компаний, входящих в группу.

Корректировки по объявленным дивидендам, выплачиваемым из прибыли, полученной после даты приобретения, проводятся до консолидации в следующем порядке:

Компания, объявившая дивиденды, делает проводку:

Дт Нераспределенная прибыль.....X

Кт Текущее обязательство по дивидендам.....X

Если дочерняя компания объявила дивиденды, то материнская компания должна признать свою долю такого дохода:

Дт Дебиторская задолженность по дивидендам.....X

Кт Отчет о прибылях и убытках.....X

При этом следует учитывать, что внутригрупповая дебиторская и кредиторская задолженность по дивидендам подлежат взаимозачету.

В консолидированном отчёте о финансовом положении будут отражены дивиденды, объявленные материнской компанией своим акционерам, и неконтролирующая доля в дивидендах, объявленных дочерней компанией.

Корректировки по объявленным дивидендам, выплачиваемым из прибыли, заработанной ДО даты приобретения, проводятся до консолидации в следующем порядке:

Материнская компания должна признать свою долю такого дохода следующим образом:

Дт Дебиторская задолженность по дивидендам.....X

Кт Инвестиция... ..X

Пример 8.

Материнской компании М принадлежит 90% акций дочерней компании Д. До отчетной даты (31.12.2013) компания М объявила дивиденды в сумме \$15,000, а дочерняя компания – в сумме \$8,000.

Чистые активы Д составляли:

	На дату приобретения	На дату отчётности
Акционерный капитал	30,000	30,000
Нераспределенная прибыль	<u>28,000</u>	<u>45,000</u>
		(до объявления дивидендов)
	58,000	75,000

Нераспределенная прибыль М до учета дивидендов составляла \$70,000.

Задание.

Сделать необходимые корректировки для целей консолидации отчетности.

Решение.

1) Признание дивидендов у материнской компании:

Дт Нераспределенная прибыль.....\$15,000

Кт Задолженность по дивидендам.....\$15,000

2) Признание дивидендов у дочерней компании:

Дт Нераспределенная прибыль.....\$8,000

Кт Задолженность по дивидендам.....\$8,000

Из общей суммы дивидендов, объявленных дочерней компанией, материнской компании принадлежит \$7,200 (90%), а неконтролирующая доля составляет \$800 (10%).

3) Признание дохода в виде дивидендов Д в учете М

Дт Дебиторская задолженность по дивидендам.....\$7,200

Кт Доход в виде дивидендов.....\$7,200

4) Элиминирование статей при консолидации отчета о финансовом положении

Дт Кредиторская задолженность по дивидендам Д...\$7,200

Кт Дебиторская задолженность по дивидендам М.....\$7,200

5) Элиминирование статей при консолидации отчета о прибылях и убытках

Дт Доход в виде дивидендов у М.....\$7,200

Дт Неконтролирующая доля в дивидендах Д.....\$ 800

Кт Нераспределенная прибыль Д.....\$8,000

Неконтролирующая доля учитывается в общей посленалоговой прибыли дочерней компании (до выплаты дивидендов), поэтому ее долю в дивидендах Д следует также исключить.

9.5 Приобретение в течение года

Операции по объединению бизнеса могут осуществляться в середине года. В этом случае при расчете стоимости чистых активов на дату приобретения могут возникать затруднения. Обычно считается, что прибыль дочерней компании признавалась равномерно в течение года.

Пример 9.

Компания М приобрела 80% акций компании Н 30 апреля 2013 года за \$30,000. Чистые активы Н на 31.12.2012 г. составляли:

	\$
Акционерный капитал	10,000
Нераспределенная прибыль	<u>18,000</u>
	28,000

В течение финансового года, закончившегося 31 декабря 2013 года, компания Н получила прибыль после налогообложения \$1,200.

Неконтролирующая доля на дату приобретения учитывается пропорционально справедливой стоимости чистых активов.

Задание.

Необходимо рассчитать сумму чистых активов Н, гудвил на дату приобретения и определить сумму доли прибыли Н, которая должна быть включена в консолидированную отчетность.

Решение.**Чистые активы Н** на дату приобретения:

	\$
Акционерный капитал	10,000
Нераспределенная прибыль на 31.12.2012 г.	18,000
с 01.01.2013 до 30.04.2013 (1,200 x 4/12)	<u>400</u>
	28,400

Гудвил на дату приобретения:

Инвестиция (цена приобретения)	30,000
Неконтролирующая доля (20% x 28,400)	5,680
Чистые активы Н	<u>(28,400)</u>
Гудвил	7,280

Доля в нераспределенной прибыли Н, подлежащая включению в консолидированную отчетность на 31.12.2013 г.:

Всего нераспределенная прибыль Н на 31.12.2013 г. (18,000 + 1,200)	19,200
В том числе до даты приобретения	18,400
Подлежит включению в нераспределенную прибыль группы на 31.12.2013 г. (19,200 – 18,400) x 80%	640

10. Консолидированный отчет о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе

При формировании собственного отчета о прибылях и убытках материнская компания включает в него доход в виде дивидендов, полученных от дочерней компании.

Консолидированный отчет о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе должен формироваться в соответствии с концепцией единой компании (результаты по внутригрупповым операциям исключаются).

Таким образом, в консолидированном отчете о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе должны быть отражены доходы от использования активов, которые контролирует группа. При этом сумма дивидендов дочерней компании заменяется доходами и расходами дочерней компании.

Если материнской компании принадлежит менее 100% акций дочерней компании, то в консолидированном отчете о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе

отражается доля неконтролирующих акционеров в прибыли дочерней компании и в общем совокупном доходе дочерней компании.

Дивиденды, распределенные дочерней компанией в пользу материнской компании, относятся к внутригрупповым операциям. Поэтому они полностью исключаются. Часть дивидендов дочерней компании, относящаяся к неконтролирующим акционерам, будет учтена при определении неконтролирующей доли участия на отчетную дату (в отчете о финансовом положении). Поэтому в консолидированном отчете о прибылях и убытках будут отражены только дивиденды, подлежащие получению от компаний, не являющихся ни дочерними, ни ассоциированными, ни совместными предприятиями.

Внутригрупповые операции приводят к тому, что в учете одной компании признается доход, а в учете другой – расход.

С точки зрения единой компании такие доходы и расходы должны быть исключены.

Общая схема формирования консолидированного отчета о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе с учетом основных корректировок представлена ниже:

10.1. Схема формирования консолидированного отчета о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе

Выручка группы = выручка МК + выручка ДК – выручка по операциям внутри группы минус:

- 1) Себестоимость продаж группы = себестоимость МК + себестоимость ДК – себестоимость по операциям внутри группы;
- 2) Нереализованная прибыль;
- 3) Операционные доходы/расходы группы = операционные доходы/расходы МК + операционные доходы/расходы ДК;
- 4) Обесценение гудвила.

Итого прибыль группы до налогообложения

– Налог группы = налог МК + налог ДК

Итого прибыль группы за период в том числе

Неконтролирующая доля в прибыли ДК

Прибыль, принадлежащая акционерам МК

Прочий совокупный доход группы (ПрСД) = ПрСД МК + ПрСД ДК

Итого совокупный доход группы за период, в том числе

Неконтролирующая доля в совокупном доходе ДК

Совокупный доход, принадлежащий акционерам МК

Данную схему мы рассмотрим на небольших примерах.

При составление консолидированной отчетности важно обращать внимание на направление продаж.

Пример 10.

Компании М принадлежит 80% акций компании Н. На 31 декабря 2013 года имеются следующие данные о показателях отчетов о прибылях и убытках:

	М	Н
	\$	\$
Выручка	200,000	120,000
Себестоимость продаж	<u>(130,000)</u>	<u>(90,000)</u>
Валовая прибыль	70,000	30,000

В течение отчетного года компания М продала Н товары на \$40,000. Из этих товаров на конец года на складе Н находились запасы на сумму \$10,000.

Нереализованная прибыль по этим товарам составляет \$1,000.

Задание.

Подготовить консолидированный отчет о прибылях и убытках.

Решение.

	М	Н	Корректировка	Группа
	\$	\$	\$	\$
Выручка	200,000	120,000	(40,000)	280,000
Себестоимость продаж	(130,000)	(90,000)	40,000	
Нереализованная прибыль			(1,000)	<u>(181,000)</u>
Валовая прибыль	70,000	30,000		99,000
Неконтролирующая доля (30,000 x 20%)				6,000
Доля группы (99,000 – 6,000)				93,000

Пример 11.

Компании М принадлежит 80% акций компании Н. На 31 декабря 2013 года имеются следующие данные о показателях отчетов о прибылях и убытках:

	М	Н
Выручка	200,000	120,000
Себестоимость продаж	<u>(130,000)</u>	<u>(90,000)</u>
Валовая прибыль	70,000	30,000

В течение отчетного года компания Н продала М товары на \$40,000. Из этих товаров на конец года на складе М находились запасы на сумму \$10,000.

Нереализованная прибыль по этим товарам составляет \$1,000.

Задание.

Подготовить консолидированный отчет о прибылях и убытках.

Решение.

	М	Н	Корректировка	Группа
	\$	\$	\$	\$
Выручка	200,000	120,000	(40,000)	280,000
Себестоимость продаж	(130,000)	(90,000)	40,000	
Нереализованная прибыль			(1,000)	<u>(181,000)</u>
Валовая прибыль	70,000	30,000		99,000
Неконтролирующая доля ((30,000 – 1,000) x 20%)				5,800
Доля группы (99,000 – 5,8000)				93,200

10.2. Приобретение в течение года

Особое внимание следует уделить корректировкам в связи с приобретением дочерней компании в течение отчетного периода.

Если в экзаменационном вопросе не указано иное, то следует считать, что в год приобретения дочерняя компания получала прибыль равномерно. Поэтому для целей консолидации финансовый результат дочерней компании распределяется на пропорционально-временной основе.

Пример 12.

Компания М 31 мая 2013 года приобрела 80% компании Д. В отчетах о прибылях и убытках за год, закончившийся 31 декабря 2013 года, компании представили следующую информацию:

	М	Д
	\$	\$
Выручка	150,000	60,000
Себестоимость продаж	(90,000)	(48,000)
Валовая прибыль	60,000	12,000

В июле 2013 года М продала Д товары за \$20,000, которые на конец года были полностью реализованы.

Задание.

Следует провести корректировки для целей консолидации отчетности.

Решение.

При консолидации были учтены следующие показатели:

	М	Д	Корректировка	Группа
	\$	\$	\$	\$
Выручка	150,000	35,000	(20,000)	165,000
		(60,000 x 7 ¹ /12)		
Себестоимость продаж	(90,000)	(28,000)	20,000	(98,000)
		(48,000 x 7/12)		
Валовая прибыль	60,000	7,000		67,000

В том числе в отношении:

– доли акционеров (80%)	65,600
– неконтролирующей доли (20% x 12,000 x 7/12)	1,400

¹7 (12 – 5) – это период в месяцах, в течение которого компания М владела компанией Д.

11. Консолидированный отчет об изменениях собственного капитала

В консолидированном отчете должны отражаться только изменения собственного капитала с точки зрения группы.

Пример 13.

Компания М приобрела 60% акций компании Н за \$2,500. На дату приобретения (01.01.2012 г.) нераспределенная прибыль Н составляла \$500. Гудвил, возникший при приобретении, обесценивается на \$50 в год. На 31.12.2013 г. имелась следующая информация:

	М	Н
	\$	\$
Инвестиция в Н	2,500	
Прочие чистые активы	<u>40,000</u>	<u>8,000</u>
	42,500	8,000
Акционерный капитал	25,000	3,000
Нераспределенная прибыль	<u>17,500</u>	<u>5,000</u>
	42,500	8,000

Отчет о прибылях и убытках за 2013 год

	М	Н
	\$	\$
Прибыль до налогообложения	10,000	5,000
Налог	(3,000)	(1,500)
Прибыль после налогообложения	7,000	3,500
Нераспределенная прибыль:		
– на 01.01.2013 г.	10,500	1,500
– на 31.12.2013 г.	17,500	5,000

Задание.

Необходимо составить консолидированную отчетность на 31.12.2013 г.

Решение.**Р1. Чистые активы В**

	На дату приобретения	На дату отчётности
Акционерный капитал	3,000	3,000
Нераспределенная прибыль	<u>500</u>	<u>5,000</u>
	3,500	8,000

Р2. Гудвил на дату приобретения

Инвестиция		2,500
Неконтролирующая доля на дату покупки (40% x 3,500)		1,400
Чистые активы		<u>(3,500)</u>
		400
Обесценение на 31.12.2013 г. (2 x 50)		(100)
Гудвил на 31.12.2013 г.		300

Р3. Неконтролирующая доля на 31.12.2012 г.

Неконтролирующая доля на дату покупки (40% x 3,500)		1,400
Доля в изменении чистых активов (40% x (3,000 + 1,500 – 3,500))		<u>400</u>
Неконтролирующая доля на дату отчета		1,800

Неконтролирующая доля на 31.12.2013 г.

Неконтролирующая доля на дату покупки (40% x 3,500)		1,400
Доля в изменении чистых активов (40% x (8,000 – 3,500))		<u>1,800</u>
Неконтролирующая доля на дату отчета		3,200

Р4. Нераспределенная прибыль группы на 31.12.2012 г.

Нераспределенная прибыль М		10,500
Доля в нераспределенной прибыли Н с даты приобретения		
до 31.12.2012 г. (1,500 – 500) x 60%		600
Обесценение гудвила		<u>(50)</u>
		11,050

Нераспределенная прибыль группы на 31.12.2013 г.

Нераспределенная прибыль М	17,500
Доля в прибыли Н (5,000 – 500) x 60%	2,700
Обесценение гудвила за 2 года	<u>(100)</u>
	20,100

Консолидированный отчет о финансовом положении на 31.12.2013 г.

Гудвил	300
Прочие чистые активы (40,000 + 8,000)	<u>48,000</u>
	48,300
Акционерный капитал	25,000
Нераспределенная прибыль	20,100
Неконтролирующая доля	<u>3,200</u>
	48,300

Консолидированный отчет о прибылях и убытках за 2013 год

	М	Н	Группа
Прибыль до налогообложения	10,000	5,000	15,000
Обесценение гудвила			(50)
Налог	(3,000)	(1,500)	(4,500)
Прибыль после налогообложения	7,000	3,500	10,450
В том числе:			
Неконтролирующая доля участия (3,500 x 40%)			1,400
Доля группы (10,450 – 1,400)			9,050

Консолидированный отчет об изменениях собственного капитала за 2013 год

	Акционерный капитал	Нераспределенная прибыль	Неконтролирующая доля участия	Итого
На 01.01.2013 г.	25,000	11,050	1,800	37,850
Прибыль за 2013 г.		9,050	1,400	10,450
На 31.12.2013 г.	25,000	20,100	3,200	48,300

МСФО (IAS) 28

**Инвестиции в ассоциированные
компании и совместные
предприятия**

План сессии

1. Введение	2245
2. Определения	2245
3. Существенное влияние	2245
4. Метод долевого участия	2246
4.1. Различные даты отчетности	
4.2. Различные учетные политики	
4.3. Учет разницы между затратами на инвестицию и балансовой стоимостью инвестиций в ассоциированную компанию или совместное предприятие	
5. Учет операций между инвестором и ассоциированной компанией или инвестором и совместным предприятием	2250
6. Убытки от обесценения	2251

1. Введение

МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные компании и совместные предприятия»

- устанавливает принципы учёта инвестиций в ассоциированные компании;
- описывает требования к учёту по методу долевого участия для инвестиций в ассоциированные компании и совместные предприятия.

При этом он не применяется для учёта инвестиций, которые принадлежат:

- венчурным фондам; или
- совместным, паевым фондам и подобным организациям, включая страховые инвестиционные фонды.

Инвестиции в ассоциированные компании и совместные предприятия такими компаниями могут учитываться по справедливой стоимости через отчет о прибылях и убытках в соответствии с МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты».

2. Определения

Ассоциированная компания (*associate*) – это компания, в которой инвестор обладает существенным влиянием.

Существенное влияние (*significant influence*) – это возможность участвовать в принятии решений в отношении финансовой и хозяйственной политики компании, но не контролировать и не совместно контролировать её.

Метод долевого участия (*equity method*) – это метод учета, в соответствии с которым инвестиции первоначально учитываются по фактическим затратам на приобретение, а затем корректируются на произошедшее после приобретения изменение доли инвестора в чистых активах объекта инвестирования. Финансовый результат инвестора включает его долю в прибылях и убытках компании - объекта инвестирования, а прочий совокупный доход инвестора включает долю в прочем совокупном доходе компании - объекта инвестирования.

3. Существенное влияние

Наличие существенного влияния обычно характеризуется владением от 20% до 50% голосующих акций объекта инвестирования.

Однако эти границы влияния не рассматриваются как абсолютные. Инвестор может обладать существенным влиянием и не имея такой доли акций. В то же время наличие крупного пакета акций не всегда свидетельствует о возможности существенно влиять на деятельность инвестируемой компании.

Стандарт описывает дополнительные факторы, свидетельствующие о наличии существенного влияния:

- представительство в совете директоров или аналогичном органе управления объекта инвестирования;
- участие в процессе выработки политики объекта инвестирования, в том числе участие в принятии решений относительно выплаты дивидендов;
- крупные операции между инвестором и инвестируемой компанией;
- обмен управленческим персоналом;
- предоставление важной технической информации.

Также необходимо учитывать наличие конвертируемых финансовых инструментов, которые в случае конвертации могут обеспечить инвестору возможность существенного влияния.

Компания теряет существенное влияние, когда она теряет возможность участвовать в принятии решений в отношении финансовой и хозяйственной политики объекта инвестирования, при этом потеря существенного влияния не обязательно сопровождается изменением в доле владения голосующими акциями.

4. Метод долевого участия

Инвестор отражает отдельной строкой в отчёте о финансовом положении инвестицию в ассоциированную компанию или совместное предприятие, и одной строкой в отчёте прибылях и убытках и прочем совокупном доходе долю в прибылях и убытках и прочем совокупном ассоциированной компании или совместного предприятия.

Согласно методу долевого участия:

- инвестиции первоначально учитываются по себестоимости;
- их балансовая стоимость увеличивается или уменьшается на признанную долю инвестора в прибылях и убытках объекта инвестиций после даты приобретения;
- полученный от объекта инвестиций доход в виде дивидендов уменьшает балансовую стоимость инвестиций;
- корректировки балансовой стоимости могут быть также необходимы для отражения изменения доли участия инвестора в прочем совокупном доходе объекта инвестирования (например, доходе, возникшем при переоценке основных средств). Доля инвестора в изменении прочего совокупного дохода отражается одной строкой в прочем совокупном доходе инвестора.

Если доля инвестора в убытках ассоциированной компании или совместного предприятия превышает его долю инвестиций в нее, то он прекращает признание дальнейших убытков.

Если в дальнейшем ассоциированная компания или совместное предприятие показывает доход, то инвестор возобновляет признание своей доли дохода только после того, как доля его дохода сравнивается с долей непризнанных убытков.

В отдельной отчетности инвестора инвестиции в дочерние, ассоциированные и совместно контролируемые компании, которые не были классифицированы в категорию активов, предназначенных для продаж, и не были частью выбывающих групп, учитываются:

- либо по себестоимости;
- либо в соответствии с МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты».

4.1. Различные даты отчетности

Когда даты отчетности инвестора и его ассоциированной компании или совместного предприятия различны, то ассоциированная компания или совместное предприятие должны подготовить финансовую отчетность на ту же самую дату, что дата отчета инвестора, если только это возможно.

Если даты отчетностей не одинаковы, то необходимо произвести корректировку в отношении существенных сделок или событий между ними.

Разница между отчетными датами не должна превышать трех месяцев и должна оставаться одной и той же от периода к периоду.

4.2. Различные учетные политики

Если ассоциированная компания или совместное предприятие применяет учетную политику, отличную от учетной политики инвестора, то необходимо произвести корректировки для их сближения.

4.3. Учет разницы между затратами на инвестицию и балансовой стоимостью инвестиций в ассоциированную компанию или совместное предприятие

Предыдущий пример использования метода долевого участия не содержал сложностей, связанных с отличием суммы фактических затрат инвестора на приобретение акций и балансовой стоимостью доли чистых активов инвестируемой компании. Эта разница, прежде всего, должна быть разложена на два компонента:

- разница между балансовой и справедливой стоимостью доли чистых активов инвестируемой компании;
- разница между фактическими затратами на инвестицию и справедливой стоимостью соответствующей доли чистых активов. Именно эта разница и является гудвиллом.

Активы компании-объекта инвестиций, используемые для расчёта гудвила, не должны включать гудвил, признаваемый в отдельной финансовой отчетности ассоциированной компании или совместного предприятия. Инвестор признает отдельный нематериальный актив компании - объекта инвестиций, только если он соответствует определению нематериальных активов в соответствии с МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы».

Стандарт требует, что положительный гудвил, возникший при приобретении ассоциированной компании или совместного предприятия был включен в текущую стоимость инвестиции с последующим тестированием на обесценение.

Превышение доли инвестора в идентифицируемых активах, обязательствах и условных обязательствах ассоциированной компании или совместного предприятия над суммой инвестиций должно отражаться как доход в том периоде, когда была приобретена ассоциированная компания или совместное предприятие. Доход при приобретении включается в ту же строку отчёта о прибылях и убытках, где отражается доля инвестора в чистой прибыли ассоциированной компании или совместного предприятия, заработанной после приобретения.

Пример 1.

31 декабря 2012 года компания М приобрела 40% обыкновенных акций компании Д за \$10,000,000. Нераспределенная прибыль компании Д на эту дату составляла \$2,000,000. Ниже приведены данные о справедливой стоимости компании Д на дату приобретения.

Актив	Балансовая стоимость	Справедливая стоимость	Комментарии
	\$000	\$000	
Здание	3,000	7,000	Срок службы на дату приобретения 4 года
Земля	5,000	4,500	-

Справедливая стоимость остальных чистых активов компании Д на дату приобретения была приблизительно равна их балансовой стоимости.

Тест на обесценение гудвила, произведенный 31 декабря 2013 г. показал, что его необходимо обесценить на \$ 200,000.

Обобщенные отчеты о финансовом положении на 31 декабря 2013 г.:

	М	Д
	\$000	\$000
Инвестиция в Д	10,000	
Прочие чистые активы	<u>20,000</u>	<u>15,000</u>
	30,000	15,000
Акционерный капитал	14,000	6,000
Нераспределенная прибыль	<u>16,000</u>	<u>9,000</u>
	30,000	15,000

Задание.

Приготовить консолидированный отчет о финансовом положении группы на 31 декабря 2013 года.

Решение.**Консолидированный отчет о финансовом положении**

	\$000
Инвестиция в ассоциированную компанию (P3)	12,200
Прочие чистые активы	<u>20,000</u>
	32,200
Акционерный капитал	14,000
Нераспределенная прибыль (P4)	<u>18,200</u>
	32,200

Расчеты.**P1. Чистые активы АК**

	На дату приобретения \$000	На дату отчета \$000
Акционерный капитал	6,000	6,000
Нераспределенная прибыль	2,000	9,000
+ корректировка стоимости здания	4,000	3,000
- корректировка стоимости земли	<u>(500)</u>	<u>(500)</u>
	11,500	17,500

P2. Гудвил

Инвестиция	10,000
- Доля в чистых активах на дату покупки (40% x 11,500)	<u>(4,600)</u>
Гудвил на дату покупки	5,400
Убыток от обесценения гудвила	<u>(200)</u>
Гудвил на дату отчета	5,200

P3: Инвестиция в ассоциированную компанию

Инвестиция первоначальная	10,000
Доля М в изменении чистых активов (40% x (17,500 – 11,500))	2,400
Убыток от обесценения гудвила	<u>(200)</u>
Инвестиция в ассоциированную компанию на отчетную дату	12,200

Р4. Нераспределенная прибыль группы

Нераспределенная прибыль М	16,000
Доля М в изменении чистых активов (40% x (17,500 – 11,500))	2,400
Убыток от обесценения гудвила	<u>(200)</u>
Нераспределенная прибыль группы	18,200

5. Учет операций между инвестором и ассоциированной компанией или инвестором и совместным предприятием

В некоторых случаях операции между инвестором и ассоциированной компанией или совместным предприятием влекут за собой необходимость определенных корректировок финансовых результатов при учете доли прибыли инвестора в доходах компании - объекта инвестирования.

В соответствии с общей концепцией учета реализации прибыль может быть признана лишь тогда, когда она образовалась в результате операций с несвязанными сторонами на рыночных условиях. В любом случае проблема не возникает, если операции купли-продажи между инвестором и ассоциированной компанией или совместным предприятием происходят по балансовой стоимости, без признания каких-либо финансовых результатов.

В том случае, когда цена сделки отличается от балансовой стоимости, необходимо сделать соответствующие корректировки. Если при полной консолидации отчетности дочерней компании и инвестора все внутренние обороты и, соответственно, прибыль и убытки исключаются полностью, то при применении метода долевого участия исключается только компонент прибыли от сделки между инвестором и ассоциированной компанией или совместным предприятием.

Исключения доходов и расходов по сделкам не требуется, так как метод долевого участия не предполагает включение оборотов компании – объекта инвестирования в отчетность инвестора.

Однако необходимо исключить прибыль от таких сделок в доле, соответствующей проценту владения инвестора в капитале ассоциированной компании или совместного предприятия. Это касается как продаж от инвестора ассоциированной компании или совместному предприятию, так и, наоборот, продаж от ассоциированной компании или совместного предприятия инвестору.

Процесс исключения прибыли при операциях, связанных с передачей основных средств, аналогичен рассмотренному выше примеру, однако признание финансовых результатов по таким сделкам происходит одновременно с начислением амортизации по переданным основным средствам.

Пример 2.**Исключение прибыли при операциях, связанных с основными средствами.**

Допустим, что компания Ант, владеющая 25% акций компании Экс, продала компании Экс здание с остаточным сроком полезного использования пять лет с прибылью в \$100,000. Продажа произведена в конце 2010 года. Экс использует метод линейной амортизации и планирует списать стоимость этого здания равномерно в течение 2011–2015 годов.

Проводки компании Ант**2010 год**

Дт Доля в прибыли Экс	25,000	
Кт Инвестиции в Экс (100,000 x 25%)		25,000

Проводки компании Ант, 2011–2015 годы:

Дт Инвестиции в Экс (25,000 / 5)	5,000	
Кт Доля в прибыли Экс		5,000

6. Убытки от обесценения

Гудвил представляет собой часть текущей стоимости инвестиции в ассоциированную компанию или совместное предприятие и не признается в отчётности отдельно, поэтому отдельное тестирование на обесценение гудвила в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», не проводится.

Вместо тестирования на обесценение гудвила, проводится тестирование на обесценение текущей стоимости инвестиции, как единого актива, путём сравнения текущей стоимости и возмещаемой стоимости (наибольшей из ценности использования и справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу). Тестирование на обесценение проводят, если в соответствии с МСФО (IAS) 36 есть признаки обесценения.

В случае, когда обнаружены убытки от обесценения, то они не распределяются между активами ассоциированной компании/совместного предприятия (активы включают гудвил, который представляет собой часть текущей стоимости инвестиции в ассоциированную компанию или совместное предприятие). Поэтому убытки от обесценения могут быть восстановлены до возмещаемой суммы инвестиции, определённой в последующих периодах.

МСФО (IFRS) 11

Совместная деятельность

План сессии

1. Введение	2254
2. Определения	2254
3. Совместная деятельность	2254
4. Совместный контроль	2255
5. Виды совместной деятельности.....	2256
6. Учёт совместной деятельности	2258
6.1 Участник совместных операций	
6.2 Участник совместного предприятия	
6.3 Стороны совместной деятельности, не осуществляющие совместный контроль	

1. Введение

Стороны могут осуществлять совместную деятельность в силу разных причин. Например, когда у инвесторов есть дополняющие навыки и профессиональные знания; или когда необходимо разделить риски, связанные с проектом; или если проект может воспользоваться экономией от масштаба, когда участвуют два или более инвесторов; или если размер проекта настолько велик, что возможностей одного инвестора недостаточно. Целью совместной деятельности может быть как разделение затрат, так и соображения выгоды.

МСФО (IFRS) 11 «Совместная деятельность» применяется для учёта совместной деятельности в финансовой отчётности сторон. Этот стандарт заменяет МСФО (IAS) 31 «Участие в совместной деятельности». МСФО (IFRS) 11 «Совместная деятельность» применяется для отчетных периодов, начинающихся 1 января 2013 года или после этой даты. При одновременном принятии всего пакета выпущенных стандартов разрешается досрочное применение этого стандарта.

2. Определения

Совместная деятельность (*joint arrangement*) – это деятельность, совместно контролируемая двумя или более сторонами.

Совместный контроль (*joint control*) – закрепленное в договоре разделение контроля, существующее только тогда, когда решения относительно значимых видов деятельности требуют единогласного решения сторон, совместно осуществляющих контроль.

Совместные операции (*joint operation*) – совместная деятельность, которая предполагает наличие у сторон, обладающих совместным контролем, прав на активы и ответственности по обязательствам, связанным с деятельностью.

Совместное предприятие (*joint venture*) – совместная деятельность, которая предполагает наличие у сторон, обладающих совместным контролем над деятельностью, прав на чистые активы деятельности.

Сторона совместной деятельности (*party to a joint arrangement*) – компания, участвующая в совместной деятельности, независимо от того, осуществляет ли она совместный контроль или нет.

Значимые виды деятельности (*relevant activities*) – для целей данного МСФО, это деятельность объекта инвестиций, которая оказывает значительное влияние на доход объекта инвестиций.

3. Совместная деятельность

Совместная деятельность обладает следующими особенностями:

- (a) Стороны связаны договорным соглашением.
- (b) Договорное соглашение предоставляет двум или большему числу сторон совместный контроль над деятельностью.

Соглашение не может быть квалифицировано как соглашение о совместном контроле, если одна сторона имеет возможность единолично осуществлять контроль – то есть если одна сторона обладает полномочиями самостоятельно принимать ключевые решения.

Договор о совместной деятельности определяет условия, на которых стороны участвуют в соглашении. Пункты, которые обычно раскрываются в договоре, представлены ниже:

- цель соглашения и его продолжительность;
- характер деятельности, выполняемый в рамках соглашения;
- порядок назначения членов управляющего органа и как принимаются решения;
- капитальные или другие вложения, требуемые от сторон; и
- порядок разделения активов и обязательств, доходов и расходов, прибылей и убытков.

Договорное соглашение обычно является письменным соглашением между сторонами; оно также может быть в виде документально оформленной дискуссии, хотя эта форма встречается реже. Совместный контроль также может быть утвержден местным законодательством или другими установленными законом механизмами или как часть регулирующих правил компании, отдельно или совместно с другим договорным соглашением между сторонами.

4. Совместный контроль

Совместный контроль – это ключевое определение стандарта. Под совместным контролем необходимо понимать закрепленное договором разделение контроля, существующее только тогда, когда решения относительно ключевых видов деятельности требуют единогласного решения сторон, совместно осуществляющих контроль.

Совместный контроль и контроль – это взаимоисключающие понятия. Как минимум две стороны должны осуществлять совместный контроль при этом, разделение контроля должно быть закреплено договором, согласно которому решения относительно ключевых видов деятельности требуют единогласного решения сторон.

Пример 1

Каждая из компаний А, В, С и D владеют 25% голосующих акций компании J. Для принятия решения в компании J необходимо 75% голосов.

Задание

Является ли компания J совместно контролируемой?

Решение

Компания J не является совместно контролируемой. Для того чтобы компании J быть совместно контролируемой, необходимо, чтобы решения могли приниматься только при единогласии сторон, осуществляющих совместный контроль. Правила принятия решений в компании J позволяют принимать решения при согласии любой комбинации, состоящей из трёх сторон из четырёх. Стандарт называет такую ситуацию коллективным/групповым контролем. Каждый инвестор будет отражать инвестицию в компанию J как инвестицию в ассоциированную компанию, так как каждый инвестор может оказывать существенное влияние на компанию J, но не может осуществлять совместный контроль.

МСФО (IFRS) 11 определяет ключевые виды деятельности как виды деятельности, существенно влияющие на доходы в рамках совместной деятельности.

Для определения ключевых видов деятельности необходимо использовать профессиональное суждение. IFRS (МСФО) 11 приводит некоторые примеры:

- покупка или продажа товаров или услуг;
- управление финансовыми активами в течение их срока службы;
- выбор, приобретение или продажа активов;
- исследования и разработка новых продуктов или процессов; и
- определение ресурсов финансирования и привлечение финансирования.

5. Виды совместной деятельности

Существует два вида совместной деятельности

- совместные операции, и
- совместные предприятия.

В соответствии с МСФО (IFRS) 11 вид совместной деятельности, в котором компания является стороной, будет зависеть от прав и обязанностей, вытекающих из соглашения.

В таблице ниже приводится сравнение двух типов совместной деятельности:

	Совместные операции	Совместные предприятия
Условия соглашения	Стороны имеют права на активы и обязанности по выполнению обязательств, относящихся к совместной деятельности.	Стороны имеют право на чистые активы, относящиеся к совместной деятельности.
Права на активы	Сторонам принадлежат доли в активах, определенные в соответствующих пропорциях.	Активы принадлежат совместному предприятию. Стороны соглашения напрямую не имеют права собственности на активы.
Обязанности по выполнению обязательств	Стороны разделяют все обязательства, обязанности, затраты и расходы в соответствующих пропорциях. Стороны несут ответственность по требованиям третьих лиц в отношении совместных операций.	Совместное предприятие несёт ответственность по своим обязательствам и долгам. Стороны несут ответственность по требованиям третьих лиц в отношении совместного предприятия только в сумме своих вложений в совместное предприятие или в сумме обязательств по неоплаченным взносам в совместное предприятие, или и того, и другого. Кредиторы совместного предприятия не имеют права перевода требований в отношении обязательств или долгов совместного предприятия на стороны соглашения.
Доходы и расходы, прибыли и убытки	Соглашение устанавливает правила распределения доходов и расходов на основании соответствующего участия сторон в деятельности. Пропорция распределения доходов и расходов может отличаться от долей в соглашении.	Соглашение устанавливает доли сторон в прибылях и убытках совместного предприятия.

Следующая схема помогает определить вид совместной деятельности:

Совместная деятельность осуществляется при создании **отдельного предприятия?** → Нет

↓ Да

Предполагает ли **юридическая форма** или **договорное соглашение** между сторонами наличие у сторон **прямых прав на активы** и **обязанности по выполнению обязательств?** → Да

↓ Нет

Есть ли **другие условия** или **факторы**, которые ведут к получению сторонами **прямых прав на активы** и **обязанностей по выполнению обязательств?** → Да

↓ Нет

Совместные операции

Совместное предприятие

6. Учёт совместной деятельности

6.1 Участник совместных операций

Участник совместных операций – сторона совместной деятельности, осуществляющая совместный контроль, в отношении своего вложения в совместные операции должна отразить:

- активы, включая свою долю в активах в совместной деятельности;
- обязательства, включая свою долю в обязательствах в совместной деятельности;
- выручку от продажи своей доли продукции, выпускаемой в рамках совместных операций;
- свою выручку и долю выручки от продукции, выпускаемой в рамках совместных операций;
- расходы, включая свою долю в расходах, которые были понесены в рамках совместных операций.

Согласно МСФО (IFRS) 11, в случае, когда участник совместных операций вступает в сделку с совместными операциями, он совершает сделку с другими участниками совместных операций. Прибыли и убытки участника совместных операций в результате данной сделки должны отражаться в доле, соответствующей проценту владения других участников.

Такое отражение используется для собственной финансовой отчётности участника совместных операций, аналогичный подход применяется при составлении консолидированной финансовой отчётности участника совместных операций, если таковая необходима.

6.2 Участник совместного предприятия

Участник совместного предприятия - сторона совместной деятельности, осуществляющая совместный контроль, в отношении инвестиций в совместное предприятие должна использовать метод долевого участия, установленный изменённым МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные компании и совместные предприятия».

Согласно методу долевого участия доля контролируемых активов и обязательств показывается отдельной строкой в отчёте о финансовом положении участника, а доля контролируемых доходов и расходов показывается отдельной строкой в отчёте о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе участника.

Инвестиция в совместное предприятие будет отражена в отдельной строке отчёта о финансовом положении. Инвестиция первоначально учитывается по фактическим затратам, а затем корректируются на долю в прибылях и убытках и прочем совокупном доходе совместного предприятия, заработанных после приобретения. Если в момент приобретения инвестиции были существенные отличия между балансовой и справедливой стоимостью чистых активов совместного предприятия и если существуют различия между учетной политикой совместного предприятия и участника совместного предприятия, то доля в прибылях и убытках должна быть скорректирована с помощью соответствующих поправок. Текущая стоимость инвестиций уменьшается на сумму полученных дивидендов.

Если доля участника в убытках совместного предприятия превышает его долю инвестиций в него, то он прекращает признание дальнейших убытков. Дальнейшие убытки признаются только, если у компании есть юридическая или конструктивная обязанность по выполнению обязательств, связанных с этими убытками. Поскольку метод долевого участия применяется для учета совместной деятельности тогда, когда инвестор имеет право на долю в чистых активах, а не на долю в обязательствах, маловероятно, что такая обязанность существует. Однако следует внимательно подходить к оценке совместной деятельности.

Финансовая информация, используемая инвестором при применении метода долевого участия, должны быть за тот же отчётный период, что и составляемая отчётность (исключение – если это не является практически возможным). Разница между отчетными датами не должна превышать трех месяцев. В любом случае необходимо сделать поправки на все существенные операции, прошедшие за период между разными отчётными датами.

Прибыли и убытки, возникшие от операций между совместным предприятием и участником совместного предприятия, независимо от направления продаж должны признаваться в доле, соответствующей проценту владения других участников совместного предприятия. Исключаемые прибыли и убытки представляют собой нереализованные через продажу третьим сторонам прибыли и убытки.

Пересмотренный МСФО (IAS) 28 не предоставляет отдельного практического руководства по исключению учета нереализованных прибылей и убытков. В случае если продавцом является совместное предприятие, есть два варианта отражения: на сумму нереализованной прибыли уменьшается инвестиция в совместное предприятие или уменьшается стоимость активов, полученных в результате операции. В случае если продавцом является участник совместного предприятия, на

сумму нереализованной прибыли уменьшается инвестиция в совместное предприятие, поскольку проданные активы были переданы в совместное предприятие.

6.3 Стороны совместной деятельности, не осуществляющие совместный контроль

Не все стороны совместной деятельности осуществляют совместный контроль. Некоторые стороны могут иметь возможность только на ограниченное участие, в таком случае отражение совместной деятельности может отличаться:

Совместные операции	Отражение такое же, как у сторон, осуществляющих совместный контроль; в случае, когда сторона не имеет прямые права на активы и обязанности по выполнению обязательств, то в соответствии с другими применимыми МСФО.	
Совместные предприятия	<i>Существенное влияние:</i>	<i>Отсутствие существенного влияния:</i>
	Учёт по методу долевого участия	Учёт в соответствии с МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»

МСФО (IFRS) 12

Раскрытие информации об инвестициях в другие компании

План сессии

1. Введение	2263
2. Инвестиции в дочерние компании	2264
3. Инвестиции в совместные предприятия и ассоциированные компании.....	2266

1. Введение

МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации об инвестициях в другие компании» устанавливает требования к раскрытию информации об инвестициях в дочерние компании, совместные операции и совместные предприятия, ассоциированные компании.

Целью МСФО (IFRS) 12 является требование от компании раскрытия информации, которая позволит пользователям финансовой отчетности оценить:

- природу и риски, связанные с инвестициями в другие компании (дочерние компании, совместные операции и совместные предприятия и ассоциированные компании), и
- эффект данных инвестиций на финансовую позицию, финансовые результаты и денежные потоки компании.

Чтобы удовлетворить данную цель, компании необходимо раскрыть:

- существенные суждения и допущения, сделанные компанией для определения типа инвестиции, и
- информацию об инвестициях в дочерние компании, совместные операции и совместные предприятия и ассоциированные компании.

2. Инвестиции в дочерние компании

Раскрываемая информация в консолидированной финансовой отчетности должна давать возможность пользователям понять и оценить:

Состав группы

Неконтролирующая доля участия в деятельности группы и ее денежных потоках

Для каждой дочерней компании с существенной неконтролирующей долей участия:

- Название дочерней компании;
- Основное место деятельности компании;
- Процент неконтролирующей доли участия (и процент голосующих акций, если отличается);
- Доля в прибыли или убытках за период, приходящаяся на НДУ;
- НДУ по данной дочерней компании на конец отчетного периода;
- Обобщенная финансовая информация о дочерней компании.

Природа и степень существенных ограничений в части возможности доступа к и права использования активов, и погашения обязательств группы

Существенные ограничения, контрактные или законодательные, в части возможности доступа к активам и права использования активов, и погашения обязательств группы. Например, ограничения по передаче денежных средств/прочих активов компаниям вне группы, гарантии или прочие требования, ограничивающие выплату дивидендов или выдачу/получение займов другим компаниям группы.

Защитительные права НДУ.

Балансовая стоимость активов и обязательств в консолидированной финансовой отчетности, если по ним действуют ограничения.

Последствия изменения в долях участия в дочерней компании при отсутствии потери контроля

Таблица, которая показывает эффект на капитал, относящийся к доле материнской компании, и изменение доли участия в дочерней компании при отсутствии потери контроля.

Последствия потери контроля над дочерней компанией в течение отчетного периода

Прибыль или убыток (если таковые возникают):

- Доля этой прибыли/убытка, возникшая в результате переоценки оставшейся инвестиции в дочернюю компанию по справедливой стоимости на дату потери контроля; и
- Название строк(и) в отчете о прибылях и убытках, куда отнесена прибыль/убыток от продажи доли в дочерней компании (если не представлено отдельной строкой).

Материнская компания, которая является инвестиционной компанией и, в соответствии с исключением, описанным в МСФО (IFRS) 10, не консолидирует свои дочерние компании, а учитывает их по справедливой стоимости через отчет о прибылях и убытках, должна раскрыть этот факт.

Кроме того, в своей отчетности материнская компания, которая является инвестиционной компанией, должна раскрыть:

- Для каждой дочерней компании
 - Название дочерней компании;
 - Основное место деятельности компании;
 - Процент доли участия (и процент голосующих акций, если отличается);
- Природу и степень существенных ограничений, если таковые имеются, в отношении возможности неконсолидируемых дочерних компаний переводить денежные средства в пользу инвестиционной компании в форме дивидендов, погашения кредитов и т.п.
- Любые обязательства или намерения предоставить финансовую или иную помощь своим неконсолидируемым дочерним компаниям.
- Если, несмотря на отсутствие обязательств, инвестиционная компания предоставила финансовую или иную помощь своим неконсолидируемым дочерним компаниям, она обязана раскрыть:
 - Способ предоставления финансовой помощи и сумму;
 - Причины предоставления помощи.

3. Инвестиции в совместные предприятия и ассоциированные компании

Раскрываемая информация в консолидированной финансовой отчетности должна позволять пользователям оценить:

Природу, размер и финансовый эффект инвестиций в совместные предприятия и ассоциированные компании. Включая природу и эффект контрактных взаимоотношений с другими инвесторами с совместным контролем над совместным предприятием или ассоциированной компанией	Для каждого существенного соглашения о совместной деятельности и ассоциированной компании:
	<ul style="list-style-type: none">• Название;• Природа взаимоотношений компании с совместным предприятием и ассоциированной компанией;• Основное место деятельности компании;• Доля в компании-объекте инвестирования, принадлежащая компании (доля голосующих акций, если отличается).
	Для каждого существенного совместного предприятия и ассоциированной компании:
	<ul style="list-style-type: none">• Оценивается ли инвестиция по методу долевого участия или по справедливой стоимости;• Обобщенная финансовая информация о совместном предприятии и ассоциированной компании;• Если совместное предприятие или ассоциированная компания учитываются по методу долевого участия, справедливая стоимость инвестиции, если существует рыночная котировка для данной компании-объекта инвестирования.
	Для инвестиций в совместные предприятия и ассоциированные компании, не являющихся индивидуально существенными:
	<ul style="list-style-type: none">• Суммарная балансовая стоимость всех индивидуально несущественных инвестиций в совместные предприятия или ассоциированные компании, учитываемые по методу долевого участия;• Суммарная доля в прибыли/убытке от продолжающейся деятельности, прибыли/убытке от прекращенной деятельности, прочем совокупном доходе, итого совокупном доходе.
	Необходимо представлять данные раскрытия отдельно по совместным предприятиям и отдельно по ассоциированным компаниям.
Природа и изменения в рисках, связанных с инвестициями в совместные предприятия и ассоциированные компании	Обязательства, которые существуют у инвестора по инвестициям в совместные предприятия (отдельно от прочих обязательств).
	Если вероятность больше чем низкая, то необходимо раскрыть условные обязательства, возникшие в связи с инвестициями в ассоциированные компании и совместные предприятия, отдельно от суммы прочих условных обязательств.

МСФО (IAS) 27

Отдельная финансовая отчётность

План сессии

1. Введение.....	2268
2. Определения.....	2268
3. Подготовка отдельной финансовой отчётности	2268
4. Раскрытие информации.....	2269

1. Введение

В 2011 году МСФО (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность» был пересмотрен и опубликован одновременно с МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», МСФО (IFRS) 11 «Совместная деятельность», МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации об инвестициях в другие компании» и пересмотренным МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные компании и совместные предприятия».

Пересмотренный МСФО (IAS) 27 утверждает принципы учёта и раскрытия информации для инвестиций в дочерние предприятия, совместные предприятия и ассоциированные в случае, если компания составляет отдельную финансовую отчетность.

Новая редакция стандарта МСФО (IAS) 27 применяется при составлении финансовой отчетности периоды, начинающиеся 1 января 2013 года и позже.

Изменения, касающиеся применения метода долевого участия в отдельной финансовой отчетности компаний, должны применяться при составлении финансовой отчетности в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2016 года или после этой даты, и будут применяться ретроспективно в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки». Досрочное применение разрешено.

2. Определения

Консолидированная финансовая отчетность (*consolidated financial statements*) – это финансовая отчетность группы компаний, в которой активы, обязательства, капитал, доходы и расходы, денежные потоки материнской компании и дочерних компаний представлены как активы, обязательства, капитал, доходы и расходы единой компании.

Отдельная финансовая отчетность (*separate financial statements*) – это финансовая отчетность, в которой компания может по своему выбору учитывать инвестиции в дочерние компании, ассоциированные компании и совместные предприятия или по себестоимости, или как финансовый актив в соответствии с МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты», или по методу долевого участия в соответствии с МСФО (IAS) 27 «Инвестиции в ассоциированные компании и совместные предприятия».

3. Подготовка отдельной финансовой отчетности

МСФО (IAS) 27 не предписывает, в каких случаях компания должна составлять отдельную финансовую отчетность. МСФО (IAS) 27 применяется, когда компания составляет финансовую отчетность в соответствии с МСФО (в случае, когда компания имеет освобождение от составления консолидированной отчетности или когда компания составляет отдельную финансовую отчетность по желанию или по требованию местного законодательства).

Отдельная финансовая отчетность предоставляется в дополнение к консолидированной финансовой отчетности или (при отсутствии дочерних компаний) в дополнение к финансовой отчетности инвестора, в которой инвестиции в ассоциированную компанию или совместное предприятие отражены по методу долевого участия в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 28. Если у компании в соответствии с МСФО (IFRS) 10 есть освобождение от составления консолидированной отчетности или в соответствии с МСФО (IFRS) 28 есть освобождение от применения метода долевого участия, в этом случае компания может составлять отдельную финансовую отчетность как единственную финансовую отчетность компании.

Финансовая отчетность, в которой компания применяет метод долевого участия, не может считаться отдельной финансовой отчетностью. Подобным образом, если у компании нет инвестиций в дочернюю компанию, ассоциированную компанию, совместное предприятие, то её финансовая отчетность не может считаться отдельной финансовой отчетностью.

При составлении отдельной финансовой отчетности следует руководствоваться требованиями всех применимых стандартов МСФО. Инвестиция в дочернюю компанию, совместное предприятие или ассоциированную компанию должна быть отражена:

- по себестоимости, или
- в соответствии с требованиями МСФО (IFRS) 9, или
- по методу долевого участия.

Компания должна применять одинаковый подход для отражения инвестиций одной категории.

Инвестиции, учитываемые по себестоимости должны быть отражены в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Необоротные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность», если они классифицированы в категорию предназначенных для продажи (или относятся к выбывающим группам, классифицированным как предназначенные для продажи). В такой ситуации оценка инвестиций, учитываемых в соответствии с МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты», не поменяется.

Дивиденды от дочерней компании, совместного предприятия или ассоциированной компании должны быть отражены в отчете о прибылях и убытках в отдельной финансовой отчетности, в случае, если у компании есть юридические права на получение дивидендов. Дивиденды отражаются в отчете о прибылях и убытках, кроме тех случаев, когда инвестиция учитывается по методу долевого участия, тогда дивиденды уменьшают балансовую стоимость инвестиции.

4. Раскрытие информации

Если материнская компания решила не составлять консолидированную финансовую отчетность (исключение в соответствии с МСФО (IFRS) 10) и вместо этого составляет отдельную финансовую отчетность, то она обязана раскрывать в отдельной финансовой отчетности:

- факт того, что отчётность является отдельной финансовой отчётностью;
- факт использования освобождения от консолидации;
- название и основное место деятельности компании, чья консолидированная финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с МСФО, доступна для публичного использования, и как эта консолидированная финансовая отчётность может быть получена;
- перечень существенных инвестиций в дочерние компании, совместные предприятия, ассоциированные компании, включая название, основное месторасположение деятельности, долю владения и описание применяемого компанией метода учёта данных инвестиций.

Если материнская компания (кроме случаев, когда материнская компания использует освобождение от составления консолидированной отчётности) или инвестор, совместно контролирующий или оказывающий существенное влияние на компанию-объект инвестиций, составляет отдельную финансовую отчётность, то материнская компания или компания - инвестор должна ссылаться на финансовую отчётность, составленную в соответствии с МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 11 или МСФО (IAS) 28, к которой относится отдельная финансовая отчётность.

Материнская компания или компания – инвестор должна раскрывать в отдельной финансовой отчётности:

- факт того, что отчётность является отдельной финансовой отчётностью и причину её составления, если составление отдельной финансовой отчётности по МСФО не является законодательным требованием;
- перечень существенных инвестиций в дочерние компании, совместные предприятия, ассоциированные компании, включая название, основное место деятельности, долю владения и описание применяемого компанией метода учёта данных инвестиций.

МСФО (IAS) 24

Раскрытие информации о
связанных сторонах

План сессии

1. Введение	2302
2. Определения	2302
3. Достоверное представление.....	2304
4. Раскрытие информации	2305
5. Представление в консолидированной отчетности.....	2307
6. Компании, связанные с государством	2307

1. Введение

Операции со связанными сторонами являются обычным явлением для бизнеса. Компании, имеющие дочерние и зависимые компании, очень часто осуществляют с ними широкий спектр операций: от продажи товаров до взаимного финансирования.

Такие взаимоотношения способны изменять результаты деятельности, а также финансовое положение компаний-участников. Например, компания по требованию материнской компании продает ей свою продукцию по себестоимости, хотя другим покупателям продукция могла быть продана с прибылью, или одна связанная сторона предоставляет другой беспроцентный заем, хотя в иной ситуации предоставила бы его на обычных условиях.

Прибыль/убыток и финансовое положение компании могут зависеть от взаимоотношений с компаниями, способными оказать влияние, даже в отсутствие операций с ними. Например, дочерняя компания в будущем может получить указание от своей материнской компании о перепрофилировании производства или даже реорганизации, поэтому сам факт наличия материнской компании может изменить оценку перспектив развития дочерней компании.

Стандарт требует раскрытия в финансовой отчетности компании информации, которая необходима для привлечения внимания к возможному влиянию связанных с ней сторон на ее финансовое положение, прибыль или убыток, т.е. информации, которая может повлиять на оценку деятельности компании пользователями финансовой отчетности, в том числе на оценку рисков и перспектив ее развития.

МСФО (IAS) 24 устанавливает порядок:

- определения связанных сторон и операций с ними;
- определения незавершенных взаиморасчетов (в том числе принятых договорных обязательств) между организацией и связанными сторонами;
- определения обстоятельств, в которых требуется раскрытие информации об операциях со связанными сторонами и незавершенных взаиморасчетах между организацией и связанными сторонами;
- раскрытия информации в отношении перечисленных выше статей.

2. Определения

Связанная сторона (*related party*) – это физическое или юридическое лицо, которое связано с компанией, готовящей финансовую отчетность (отчитывающаяся компания).

(а) Физическое лицо или его близкий родственник является связанной стороной для компании, если это физическое лицо:

- (i) прямо контролирует или совместно контролирует отчитывающуюся компанию;
- (ii) оказывает существенное влияние на отчитывающуюся компанию;

- (iii) входит в состав ключевого управленческого персонала отчитывающейся компании или ее материнской компании.

(b) Компания является связанной с отчитывающейся компанией, если выполняется любое из нижеперечисленных условий:

- (i) Компания и отчитывающаяся компания входят в состав одной группы (т.е. материнская компания, дочерняя компания и сестринские компании являются связанными сторонами друг для друга);
- (ii) Одна компания является ассоциированной компанией или совместным предприятием другой компании (или ассоциированная компания или совместное предприятие компании, входящей в ту же группу, что и другая компания);
- (iii) Обе компании являются совместными предприятиями одной и той же третьей стороны;
- (iv) Одна компания является совместным предприятием третьей стороны, а другая компания является ассоциированной компанией третьей стороны;
- (v) Компания, которая отвечает за вознаграждения, выплачиваемые после окончания трудовой деятельности (планы пенсионного обеспечения или пенсионные фонды) работникам отчитывающейся компании или работникам компании, являющейся связанной стороной отчитывающейся компании;
- (vi) Компания, которая контролируется или совместно контролируется физическим лицом, определенным в пункте (а);
- (vii) Компания, на которую физическое лицо, определенное в пункте (а) (i), оказывает существенное влияние, или компания, в которой данное физическое лицо входит в состав ключевого управленческого персонала (или в состав ключевого управленческого персонала материнской компании этой компании).

Операция между связанными сторонами (*related party transaction*) – это передача ресурсов, услуг или обязательств между связанными сторонами независимо от установления цен и взимания оплаты.

Контроль (*control of an investee*) – инвестор обладает контролем над объектом инвестиций, если инвестор подвергается рискам, связанным с переменным доходом от участия в объекте инвестиций, или имеет право на получение такого дохода, а также возможность влиять на доход при помощи осуществления своих полномочий в отношении объекта инвестиций.

Совместный контроль (*joint control*) – закрепленное в договоре разделение контроля, существующее только тогда, когда решения относительно значимых видов деятельности требуют единогласного решения сторон, совместно осуществляющих контроль.

Существенное влияние (*significant influence*) – это право участвовать в принятии решений по финансовой и операционной политике объекта инвестиций, но не контроль или совместный контроль над этой политикой. Существенное влияние может быть достигнуто через долевое владение, по уставу или соглашению.

Ключевой управленческий персонал (*key management personnel*) – лица, которые уполномочены и ответственны за планирование, управление и контроль над деятельностью предприятия, прямо или косвенно, в том числе директора (исполнительные или иные) этого предприятия.

Близкие родственники (*close members of the family*) – это члены семьи физического лица, которые, предположительно, могут оказывать на него влияние, либо сами оказываться под его влиянием, например законный или гражданский супруг, дети, а также дети и иждивенцы супруга.

Пример 1.

Супруга владельца контрольного пакета акций компании будет являться связанной стороной для компании, если может оказывать влияние на управленческие решения мужа. Или взрослый сын генерального директора компании будет являться связанной стороной для компании, если может оказывать влияние на управленческие решения отца.

Государство (*government*) – это государство (правительство), правительственные учреждения и схожие институты – местные, национальные или международные.

Компания, связанная с государством – компания, которая контролируется или совместно контролируется государством, или на которую государство оказывает существенное влияние.

3. Достоверное представление

При определении связанных сторон следует обращать внимание на сущность отношений между компанией и другими лицами, а не только на их юридическую форму.

В соответствии со стандартом, не всегда являются связанными сторонами:

- две компании, имеющие одного и того же генерального директора или другого члена ключевого управленческого аппарата, или компания, на которую оказывает существенное влияние член ключевого управленческого аппарата отчитывающейся компании;
- компании, осуществляющие совместную деятельность, между которыми нет никаких отношений, кроме связанных с этой деятельностью, и все участники полностью самостоятельны;
- организации-кредиторы (например, кредитуемый банк), профсоюзные организации, покупатели или поставщики в лице государственных учреждений и агентств, другие организации, которые взаимодействуют с компанией в ходе своей обычной деятельности (даже несмотря на то, что они могут определенным образом ограничивать свободу деятельности компании или оказывать влияние на процесс принятия решений компанией);
- отдельный покупатель или поставщик, с которым заключен договор на крупную сумму, становится определенной степени стороной экономически зависимой, но не является связанной стороной.

Пример 2.

Примечания к консолидированной финансовой отчетности ОАО «Газпром» за 2012 год.

Государство

Правительство Российской Федерации является основным акционером ОАО «Газпром» и имеет контрольный пакет акций (включая прямое и косвенное владение) свыше 50% в ОАО «Газпром». Государство напрямую владеет 38,373% выпущенных акций ОАО «Газпром» по состоянию на 31 декабря 2012 г. Компаниям, контролируемым Государством, принадлежит 11,629% выпущенных акций ОАО «Газпром». Государство не составляет консолидированную финансовую отчетность для публичного пользования. Государственная экономическая и социальная политика оказывает влияние на финансовое положение Группы, результаты ее хозяйственной деятельности и движение денежных средств. В рамках процесса приватизации в 1992 году Правительство возложило на Группу обязательство по обеспечению бесперебойных поставок газа потребителям в Российской Федерации по регулируемым государством ценам.

В рамках текущей деятельности Группа осуществляет операции с другими компаниями, контролируемые государством. Цены на природный газ и тарифы на электроэнергию в России регулируются Федеральной службой по тарифам («ФСТ»). Кредиты банков предоставляются на основе рыночных процентных ставок. Начисление и уплата налогов осуществляется в соответствии с российским налоговым законодательством.

4. Раскрытие информации

Информация об отношениях между материнской компанией и её дочерними компаниями должна быть раскрыта, независимо от того, осуществлялись ли операции между этими связанными сторонами. В отчетности должно быть раскрыто название материнской компании или другой контролирующей стороны.

Стандарт требует раскрывать размер вознаграждения, выплачиваемого ключевому управленческому персоналу в совокупности и по каждой из следующих категорий:

- краткосрочные вознаграждения;
- вознаграждения по окончании трудовой деятельности;
- другие долгосрочные вознаграждения;
- выходные пособия;
- выплаты на основе долевых инструментов.

Пример 3.**Примечание к консолидированной финансовой отчетности ОАО «Газпром» за 2012 год.****Вознаграждение ключевого управленческого персонала**

Краткосрочное вознаграждение ключевого управленческого персонала (членов Совета директоров и Правления ОАО «Газпром»), включая заработную плату, премии и вознаграждение за участие в органах управления обществ Группы, составило приблизительно 2 130 млн. руб. и 1 795 млн. руб. за годы, закончившиеся 31 декабря 2012 и 2011 гг. соответственно. Указанные суммы включают налог на доходы физических лиц и страховые выплаты во внебюджетные фонды. Входящие в состав Совета директоров лица, замещающие государственные должности Российской Федерации и должности государственной гражданской службы, не получают вознаграждения от Группы. Вознаграждение членам Совета директоров утверждается общими годовыми собраниями акционеров обществ Группы. Вознаграждение ключевого управленческого персонала (помимо вознаграждения членам Совета директоров) оговорено условиями трудовых контрактов. Краткосрочное вознаграждение ключевого управленческого персонала также включает в себя оплату услуг оздоровительного характера. В соответствии с российским законодательством, Группа перечисляет взносы в Пенсионный фонд Российской Федерации за всех своих сотрудников, включая ключевой управленческий персонал. Ключевой управленческий персонал также имеет право на долгосрочные выплаты после окончания трудовой деятельности. Данные выплаты включают в себя негосударственное пенсионное обеспечение, осуществляемое НПФ «Газфонд», а также единовременные выплаты при выходе на пенсию, осуществляемые обществами Группы. Сотрудники большинства компаний Группы имеют право на получение данных вознаграждений после окончания трудовой деятельности.

Группа также обеспечивает медицинское страхование и страхование ответственности основного управленческого персонала.

Необходимо раскрытие следующей информации об операциях со связанными сторонами:

- сумма осуществленных операций;
- сумма непогашенных сальдо взаиморасчетов (в том числе принятые договорные обязательства) и связанные с ними условия, в том числе обеспеченность и характер возмещения, предоставляемого при расчетах; а также сведения о предоставленных или полученных гарантиях;
- резервы по сомнительным долгам, связанным с суммой непогашенных сальдо;
- расход, признанный в течение периода в отношении безнадежных или сомнительных долгов, причитающихся к получению от связанных сторон.

Аналогичные по характеру статьи могут раскрываться по совокупности, за исключением случаев, когда отдельное раскрытие информации необходимо для понимания влияния операций между связанными сторонами на финансовую отчетность организации.

При этом информация должна раскрываться отдельно для:

- материнской компании;

- компаний, осуществляющих совместный контроль над данной компанией или оказывающих на нее существенное влияние;
- дочерних компаний;
- ассоциированных компаний;
- совместной деятельности, в которой компания является участником;
- ключевого управленческого персонала компании или ее материнской компании;
- других связанных сторон.

Примеры операций со связанными сторонами:

- закупки или продажи товаров, продукции, сырья и полуфабрикатов;
- закупки или продажи основных средств и других активов;
- оказание или получение услуг;
- передача или получение имущества в аренду;
- предоставление права пользования торговой маркой или товарным знаком;
- предоставление и возврат кредитов;
- взносы в уставные капиталы и их возврат;
- предоставление гарантий или обеспечения;
- обязательства совершить что-то в случае выполнения определенных условий в будущем (признанные и непризнанные);
- погашение обязательств перед третьими лицами.

Если операции со связанными сторонами не осуществлялись, то информация о самих связанных сторонах может в финансовой отчетности не представляться, кроме случаев существования контроля.

5. Представление в консолидированной отчетности

Требование стандарта о раскрытии информации об операциях и непогашенных сальдо взаиморасчетов с такими связанными сторонами, как дочерние компании, касается отдельной финансовой отчетности материнской компании, составляемой в соответствии с МСФО (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность».

Поскольку при составлении консолидированной финансовой отчетности группы внутригрупповые операции и непогашенные сальдо взаиморасчетов с дочерними компаниями исключаются, то соответственно и раскрытия информации о них в такой отчетности не требуется.

6. Компании, связанные с государством

Компания освобождается от требований раскрытия операций со связанными сторонами и непогашенных сальдо взаиморасчетов с:

- государством, которое контролирует, совместно контролирует или оказывает существенное влияние на отчитывающуюся компанию; и
- другими компаниями, являющимися связанными сторонами, т.к. то же государство контролирует их, совместно контролирует или оказывает на них существенное влияние.

Отменяемые требования по раскрытию информации заменяются требованием раскрывать:

- (a) название государства и характер отношений с ним (т.е. контроль, совместный контроль или существенное влияние); и
- (b) (i) характер и величину любых индивидуально существенных операций; и
(ii) размер совокупно существенных (качественно или количественно) операций.

МСФО (IAS) 33

Прибыль на акцию

План сессии

1. Введение	2401
2. Определения	2401
3. Базовая прибыль на акцию	2403
4. Прибыль, причитающаяся владельцам обыкновенных акций (ПОА)	2402
5. Средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении (СВКОАО).....	2403
5.1 Эмиссия по рыночной цене	
5.2 Льготная эмиссия	
5.3 Выпуск прав	
5.4 Момент включения акций в расчёт СВКОАО	
5.5 Определение средневзвешенного количества акций при множественных изменениях капитала	
6. Пониженная прибыль на акцию	2409
6.1 Скорректированный показатель прибыли	
6.2 Скорректированное количество обыкновенных акций в обращении	
6.3 Опционы	
7. Ретроспективные корректировки.....	2415
8. Представление информации	2415
9. Раскрытие информации в примечаниях	2415
9.1 Дополнительное раскрытие информации о прибыли на акцию	

1. Введение

Прибыль на акцию (EPS) – это один из наиболее широко применяемых показателей в финансовом анализе. Инвесторы широко используют показатель отношения цены и прибыли на акцию (P/E). Существует мнение, что этот показатель может влиять на рыночную стоимость акций. Поэтому компании, имеющие биржевую котировку, заинтересованы в том, чтобы прибыль на акцию, согласно их финансовой отчетности, отвечала ожиданиям рынка.

Прибыль на акцию характеризует тенденцию изменения прибыли компании с течением времени, однако этот показатель не используется для сравнения компаний.

МСФО (IAS) 33 применяется к:

- отдельной финансовой отчетности компаний, чьи обыкновенные акции (или инструменты, в них конвертируемые) находятся в свободном обращении или в процессе размещения на открытом рынке ценных бумаг;
- консолидированной финансовой отчетности группы, в которой обыкновенные акции материнской компании (или инструменты, в них конвертируемые) находятся в свободном обращении или в процессе размещения на открытом рынке ценных бумаг

2. Определения

Обыкновенная акция (*ordinary share*) – это долевой инструмент, имеющий самый низкий статус по сравнению со всеми остальными классами долевых инструментов.

Конвертируемый инструмент (*potential ordinary share*) – это финансовый инструмент или договор, который дает его владельцу право получить обыкновенные акции, например:

- долговые или долевые инструменты, включая привилегированные акции, конвертируемые в обыкновенные акции;
- опционы на акции;
- акции, которые будут выпущены в случае выполнения определенных условий.

Опционы (*options*) и их эквиваленты – это финансовые инструменты, которые дают владельцу право на приобретение обыкновенных акций.

Условно выпускаемые обыкновенные акции (*contingently issuable ordinary shares*) – это обыкновенные акции, выпускаемые за небольшую сумму денежных средств, или в безналичном виде, или за иное вознаграждение после выполнения определенных условий в условном соглашении о выпуске акций.

Условное соглашение о выпуске акций (*contingent share agreement*) – это соглашение о выпуске акций, которое зависит от выполнения определенных условий.

Понижение/разводнение (*dilution*) – это уменьшение прибыли на акцию или увеличение убытка на акцию при предположении того, что произошла конвертация конвертируемых инструментов, а обыкновенные акции эмитированы вследствие выполнения оговоренных условий.

Повышение/антиразводнение (*antidilution*) – это увеличение прибыли на акцию или уменьшение убытка на акцию при предположении того, что произошла конвертация конвертируемых инструментов, а обыкновенные акции эмитированы вследствие выполнения оговоренных условий.

3. Базовая прибыль на акцию

Базовая прибыль на акцию (*basic earnings per share*) рассчитывается путем деления прибыли (убытка), причитающейся владельцам обыкновенных акций, на средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении за период.

Если представляется прибыль (убыток) от продолжающейся деятельности, то базовая прибыль на акцию должна быть представлена на эту сумму, а также на общую сумму прибыли (убытка).

$$\text{БПА} = \frac{\text{ПОА}}{\text{СВКОАО}}$$

4. Прибыль, причитающаяся владельцам обыкновенных акций (ПОА)

Показатель «прибыль» представляет собой все статьи доходов и расходов, которые признаются в периоде, скорректированные на:

- сумму дивидендов по привилегированным акциям после налога (и прочих статей, относящихся к привилегированным акциям);
- неконтролирующую долю участия.

Пример 1.

Прибыль компании «Аргус» составила \$202,800,000. Сумма дивидендов по привилегированным акциям – \$60,000. Средневзвешенное количество обыкновенных акций за период – 100 млн.

Вопрос

Рассчитать базовую прибыль на акцию.

Решение

$$\frac{202,800 - 60}{100,000} = \$2.03$$

Существует два вида привилегированных акций:

- кумулятивные – если дивиденды за период не объявлены, то они накапливаются и должны начисляться независимо от того, были ли дивиденды объявлены;
- некумулятивные – если дивиденды за период не объявлены, то держатели теряют право на их получение.

Вследствие этого прибыль, которую надо использовать в расчёте в качестве числителя, должна быть уменьшена на сумму:

- объявленных дивидендов по некумулятивным привилегированным акциям;
- дивидендов по кумулятивным привилегированным акциям за период в установленном размере вне зависимости от того, были ли они объявлены.

5. Средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении (СВКОАО)

Для расчёта прибыли на акцию необходимо использовать средневзвешенное количество акций, находившихся в обращении в течение периода, которое представляет собой количество обыкновенных акций на начало периода, скорректированное на количество приобретенных и выкупленных в течение периода акций, умноженное на взвешенный временной коэффициент.

Взвешенный временной коэффициент (time-weighting factor) – это пропорция количества дней, в течение которых акции находятся в обращении, от общего количества дней в отчётном периоде.

Порядок определения СВКОАО зависит от следующих вариантов эмиссии акций:

- эмиссия по рыночной цене;
- льготная эмиссия (эмиссия без оплаты);
- выпуск прав (эмиссия с частичной оплатой).

5.1 Эмиссия по рыночной цене

Средневзвешенное количество обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение периода, отражает тот факт, что величина акционерного капитала может изменяться в течение периода в связи с изменением количества выпущенных и оплаченных акций (эмиссия по рыночной цене).

Возмещение за акции может быть получено разными вариантами:

- поступлением денежных средств (эмиссия за деньги);
- поступлением акций другой компании (обмен акциями);
- погашением долговых обязательств.

В каждом случае на момент эмиссии произойдет изменение прибыли на акцию. Поэтому, чтобы быть последовательным, акции включаются в расчёт со дня их эмиссии. При расчёте СВКОАО в случае возникновения рыночных эмиссий необходимо взвесить количество обыкновенных акций по периодам их обращения.

Пример 2.**Расчёт средневзвешенного количества акций.**

Ниже представлена информация об обыкновенных акциях в обращении:

		Выпущенные акции	Выкупленные акции	Акции в обращении
1 января 2012 г.	Сальдо на начало года	2,000	(300)	1,700
31 мая 2012 г.	Размещено новых акций за деньги	800	–	2,500
1 декабря 2012 г.	Выкуплено акций за деньги	–	(250)	2,250
31 декабря 2012 г.	Сальдо на конец года	2,800	(550)	2,250

Вопрос

Определить средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении в 2012 году.

Решение

Расчёт средневзвешенного количества обыкновенных акций в обращении:

$$(1,700 \times 5/12) + (2,500 \times 6/12) + (2,250 \times 1/12) = 2,146 \text{ акций.}$$

5.2 Льготная эмиссия

При льготных эмиссиях происходит изменение обыкновенных акций среди существующих акционеров без дополнительной оплаты, то есть количество обыкновенных акций в обращении изменяется без изменения чистых активов компании.

Бывают разные виды льготных эмиссий:

- дробление акций (**share split**);
- консолидация акций (**consolidation of shares**);
- бесплатное предоставление (**bonus issue**);
- льготный элемент в другой эмиссии, например в выпуске прав (**rights issue**).

В случае льготной эмиссии количество обыкновенных акций, находящихся в обращении до льготной эмиссии, корректируется с учетом пропорционального изменения в количестве обыкновенных акций, находящихся в обращении, то есть таким образом, как если бы это событие произошло в начале самого раннего из представленных периодов.

Для этого все рассчитанные ранее СВКОАО периода умножаются на коэффициент льготной эмиссии:

$$к л.э. = \frac{\text{Количество акций после эмиссии}}{\text{Количество акций до эмиссии}}$$

Пример 3.

Льготная эмиссия.

Прибыль 2011 года	\$180
Прибыль 2012 года	\$600
Обыкновенные акции в обращении до 30 сентября 2012 г.	200
Прибыль на акцию за 2011 г. (180/200)	\$0.9
Льготная эмиссия акций 1 октября 2012 г.	2 обыкновенные акции за каждую обыкновенную акцию в обращении на 30 сентября 2012 г.

Вопрос

Определить прибыль на акцию с учетом льготной эмиссии в 2012 г.

Решение

Льготная эмиссия акций 1 октября 2012 г.	200 x 2 = 400 шт.	
Прибыль на акцию (EPS) 2012	$\frac{600}{(200 + 400)}$	= \$1.00
Скорректированная прибыль на акцию (EPS) 2011 г	$\frac{180}{(200 + 400)}$	= \$0.30

Для обеспечения принципа сопоставимости компания должна пересчитать сравнительную базовую прибыль на акцию, разделив её на коэффициент льготной эмиссии.

5.3 Выпуск прав

Выпуск прав (rights issue) – это нечто среднее между льготной эмиссией и эмиссией по рыночной цене. Выпуск прав дает акционеру право купить у компании акции по цене ниже рыночной.

Таким образом:

- компания получит возмещение (так же как и при эмиссии по рыночной цене);
- часть акций акционер получает бесплатно (так же как и при льготной эмиссии).

При расчётах количества акций за период, в котором произошёл выпуск прав, учитываются оба эти факта:

- количество акций в обращении до даты выпуска прав корректируется с учетом коэффициента выпуска прав;
- вновь выпущенные акции взвешиваются так же, как и при эмиссии по рыночной цене.

$$к\ в.п. = \frac{\text{Справедливая стоимость акции непосредственно до осуществления прав}}{\text{Расчётная справедливая стоимость акции после осуществления прав}}$$

Расчётная справедливая стоимость акции после осуществления прав =

$$\frac{\text{Справедливая стоимость всех акций, находящихся в обращении после осуществления прав}}{\text{Количество акций в обращении после осуществления прав}}$$

Пример 4.**Выпуск прав**

Прибыль за период	2010 г. – \$1,100; 2011 г. – \$1,500; 2012 г. – \$1,800
Акции в обращении до выпуска прав	500 акций
Выпуск прав	Одна новая акция за каждые пять акций в обращении (всего 100 новых акций) Цена реализации: \$5.00 Дата выпуска прав: 1 января 2011 г. Последняя дата для осуществления прав: 1 марта 2011 г.
Справедливая стоимость одной обыкновенной акции перед осуществлением прав 1 марта 2011 г.	\$11.00

Вопрос

Рассчитать показатель прибыли на акцию. Предполагается, что все права реализованы.

Решение**1) Расчётная справедливая стоимость акции после осуществления прав:**

Справедливая стоимость всех акций, находящихся в
обращении после осуществления прав

Количество акций в обращении после осуществления прав

$$\frac{(\$11 \times 500) + (\$5 \times 100)}{500+100} = \$10$$

2) Расчёт коэффициента выпуска прав:

Справедливая стоимость акции до осуществления прав	11.00	
Расчётная справедливая стоимость акции после осуществления прав	10.00	= 1.1.

3) Определение средневзвешенного количества акций в обращении:

$$(500 \times 1.1 \times 2/12) + (500 \times 6/5 \times 10/12) = 592$$

4) Расчёт прибыли на акцию (EPS):

	2010 г.	2011 г.	2012 г.
2010 г. – прибыль на акцию, указанная в отчётности: 1,100/500 акций	\$2.20		
2010 г. – прибыль на акцию, скорректированная на выпуск прав (сравнительная): 1,100/(500 акций x 1.1)	\$2.00		
2011 г. – прибыль на акцию, включая эффект от выпуска прав: 1,500/592		\$2.53	
2012 г. – прибыль на акцию 1,800 / 600 акций			\$3.00

Для обеспечения принципа сопоставимости компания должна пересчитать сравнительную базовую прибыль на акцию, разделив её на коэффициент выпуска прав.

5.4 Момент включения акций в расчёт СВКОАО

В большинстве случаев акции включаются в расчёт средневзвешенного количества обыкновенных акций в обращении с момента возникновения обязательства по их оплате (что обычно является датой их эмиссии).

Например:

- обыкновенные акции, эмитированные путем их оплаты денежными средствами, включаются в расчёт с момента возникновения дебиторской задолженности по их оплате;
- обыкновенные акции, эмитированные в процессе добровольного реинвестирования дивидендов по обыкновенным или привилегированным акциям, включаются в расчёт, начиная со дня реинвестирования дивидендов;
- обыкновенные акции, эмитированные в результате конвертации долгового инструмента, включаются в расчёт, начиная со дня прекращения начисления процентов. В случае эмиссии конвертируемых инструментов с обязательной конвертацией, обыкновенные акции, которые будут выпущены при конвертации таких инструментов, включаются в расчёт средневзвешенного количества акций со дня заключения соответствующего договора;
- обыкновенные акции, эмитированные в счет уплаты процентов или основной суммы по другим финансовым инструментам, включаются в расчёт, начиная со дня прекращения начисления процентов;
- обыкновенные акции, эмитированные в счет исполнения обязательств компании, включаются в расчёт, начиная со дня исполнения обязательств;
- обыкновенные акции, эмитированные в счет уплаты возмещения при приобретении актива, не являющегося денежными средствами, включаются в расчёт, начиная со дня признания приобретенного актива в отчёте о финансовом положении компании;
- обыкновенные акции, эмитированные в счет оплаты услуг, оказанных компании, включаются в расчёт тогда, когда услуги оказаны;
- обыкновенные акции, эмитированные в счет частичного возмещения продавцу при объединении компаний, включаются в расчёт средневзвешенного количества акций с даты приобретения, поскольку именно с этого момента покупатель включает результаты деятельности приобретенной компании в отчёт о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе;
- обыкновенные акции, эмиссия которых становится возможным после выполнения определенных условий (акции с отложенной эмиссией), считаются находящимися в обращении и включаются в расчёт базовой прибыли на акцию с момента выполнения всех необходимых для их выпуска условий;
- обыкновенные акции в обращении, являющиеся условно погашаемыми (то есть те, которые могут быть изъяты из обращения), принимаются в расчёт с того момента, когда держатель утратит право требовать их погашения.

5.5 Определение средневзвешенного количества акций при множественных изменениях капитала

Если в течение одного периода происходит несколько событий, влияющих на изменение капитала, то необходимо:

- определить и зафиксировать количество обыкновенных акций в обращении на начало периода;
- определить даты изменений и зафиксировать количество обыкновенных акций в обращении на каждую дату;
- рассчитать произведение количества акций в обращении на соответствующую дату и удельный вес длительности данного периода в течение года;
- умножить все предыдущие результаты на коэффициенты льготной эмиссии и выпуска прав, если происходили льготные эмиссии и выпуски прав.

6. Пониженная прибыль на акцию

Владельцы конвертируемых инструментов в будущем могут стать держателями акций, поэтому пониженная прибыль на акцию (иногда используется термин «разводнённая прибыль на акцию») рассчитывается так, чтобы у акционеров компании было понимание о том, насколько возможно понижение прибыли на акцию в будущем.

Если представляется прибыль (убыток) от непрерывной деятельности, то пониженная прибыль на акцию должна быть представлена на эту сумму, а также на общую сумму прибыли (убытка).

Конвертируемые инструменты должны рассматриваться как понижающие прибыль на акцию только тогда, когда их конвертация приведет к уменьшению прибыли (или увеличению убытка) от обычной непрекращаемой операционной деятельности в расчете на одну акцию.

Для расчёта пониженной прибыли на акцию прибыль, приходящаяся на обыкновенные акции, и средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении должны быть скорректированы с учётом всех конвертируемых инструментов, понижающих прибыль.

$$\begin{array}{l}
 \text{прибыли} \\
 \text{ППА} = \frac{\text{ПОА} + /- \text{корректировки}}{\text{СВКОАО} + /- \text{корректировки}}
 \end{array}
 \begin{array}{l}
 \leftarrow \text{Скорректированный} \\
 \text{показатель} \\
 \leftarrow \text{Скорректированное количество акций}
 \end{array}$$

6.1 Скорректированный показатель прибыли

Прибыль (убыток) за период, приходящаяся на держателей обыкновенных акций материнской компании, которая использовалась для расчёта базовой прибыли на акцию, должна быть скорректирована с учетом посленалогового влияния конвертации конвертируемых инструментов в обыкновенные акции, то есть необходимо прибавить:

- дивиденды и прочие статьи по конвертируемым инструментам, которые были вычтены при расчёте базовой прибыли на акцию;
- проценты по конвертируемым инструментам, признанные за период;
- любые другие изменения доходов и расходов, которые возникли бы в результате обращения конвертируемых инструментов в обыкновенные акции.

После конвертации конвертируемых инструментов в обыкновенные акции дивиденды, проценты и другие доходы или расходы, относящиеся к ним, больше не начисляются. Вместо этого новые владельцы обыкновенных акций будут иметь право участвовать в прибыли, приходящейся на владельцев обыкновенных акций. Таким образом, прибыль за период, причитающаяся владельцам обыкновенных акций, увеличивается на сумму дивидендов, процентов и других доходов или расходов, которые будут сэкономлены на конвертации конвертируемых инструментов в обыкновенные акции.

6.2 Скорректированное количество обыкновенных акций в обращении

Скорректированное количество обыкновенных акций в обращении представляет собой сумму:

- средневзвешенного количества обыкновенных акций в обращении, используемого для расчёта базовой прибыли на акцию;
- средневзвешенного количества обыкновенных акций, которые были бы выпущены в случае конвертации всех конвертируемых инструментов в обыкновенные акции.

Количество обыкновенных акций, которые были бы выпущены при конвертации конвертируемых инструментов в обыкновенные акции, определяется условиями указанных контрактов.

Расчёт производится с применением наиболее выгодных, с точки зрения владельца конвертируемых инструментов, условий.

Конвертируемые инструменты должны считаться конвертированными в обыкновенные акции по состоянию либо на начало периода, либо на дату их эмиссии, если она позже.

Обыкновенные акции, эмиссия которых становится возможным после выполнения определенных условий (акции с отложенной эмиссией), должны включаться в расчёт по состоянию на начало периода (или с момента заключения договора об их выпуске, если он заключен позже).

Если условия не были выполнены, то количество акций с отложенной эмиссией, включаемых в расчёт пониженной прибыли на акцию, основывается на количестве акций, которые были бы выпущены, если бы конец отчётного периода явился моментом окончания периода действия соответствующих условий.

Пример 5.**Пониженная прибыль на акцию. Конвертируемые облигации**

Прибыль	\$1,004
Обыкновенные акции в обращении	1,000
Базовая прибыль на акцию (EPS)	\$1.00
Конвертируемые облигации	100
Каждая партия из 10 облигаций конвертируется в 3 обыкновенные акции	
Процентные расходы за текущий период, относящиеся к элементу обязательства по конвертируемой облигации	\$10
Текущие и отложенные налоги по процентным расходам	\$4

Примечание. Процентные расходы включают амортизацию дисконта, возникшего при первоначальном признании элемента обязательства (МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации»).

Вопрос

Определить пониженную прибыль на акцию.

Решение

Скорректированная прибыль (1,004 + 10 – 4)	\$1,010
Количество обыкновенных акций, получаемых в результате конвертации облигаций (100 / 10 x 3)	30
Скорректированное количество обыкновенных акций (1,000 + 30)	1,030

$$\text{Пониженная прибыль на акцию} = \frac{1,010}{1,030} = \$0.98$$

Пример 6.**Конвертация в течение периода**

01.01.13	Кол-во акций в обращении	1,500,000
	5%-ные конвертируемые облигации	\$100,000
(условия конвертации: 130 обыкновенных акций за \$100 облигаций)		
	Прибыль за период, закончившийся 31.12.13	\$300,000
30.03.13	Конвертация облигаций на сумму \$25,000 в обыкновенные акции.	
	Ставка налога на прибыль – 30%	

Вопрос

Рассчитать базовую и пониженную прибыль на акцию.

Решение

	Количество акций	Прибыль
Базовые показатели	1,500,000	\$300,000
Новое количество обыкновенных акций в результате конвертации (25,000 / 100 x 130)	32,500	
Средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении (1,500,000 x 3/12) + (1,532,500 x 9/12)	1,524,375	
Данные для расчёта базовой прибыли на акцию	1,524,375	\$300,000
Базовая прибыль на акцию (EPS): (300,000 / 1,524,375)		\$0.197
Корректировки с учётом фактора понижения:		
Данные для расчёта базовой прибыли на акцию	1,524,375	\$300,000
Процентный расход по облигациям за год с учётом налога с процентного расхода (100,000 x 5% x 0.7 ¹ x 3/12) + (75,000 x 5% x 0.7 ¹ x 9/12)		\$2,844
Средневзвешенное количество акций от будущей конвертации (100,000 / 100 x 130 x 3/12) + (75,000 / 100 x 130 x 9/12)	105,625	
Данные для расчёта пониженной прибыли на акцию	1,630,000	\$302,844
Пониженная прибыль на акцию: 302,844 / 1,630,000		\$18.6

¹ За минусом налога на прибыль – 30%.

6.3 Опционы

Для целей расчёта пониженной прибыли на акцию компания должна принять допущение об исполнении опционов и варрантов с понижающим эффектом.

Предполагаемая выручка к получению от этих выпусков должна рассчитываться на основании допущения об эмиссии акций по справедливой стоимости.

Разница между количеством эмитированных акций и количеством акций, которые должны были быть эмитированы по справедливой стоимости, учитывается как эмиссия обыкновенных акций бесплатно.

Справедливая стоимость в этом случае рассчитывается на основе средней цены обыкновенных акций за период.

Опционы и другие соглашения о покупке акций имеют понижающий эффект, если их результатом является выпуск обыкновенных акций по цене ниже среднерыночной справедливой стоимости. Величина понижения равняется разнице между справедливой стоимостью и ценой размещения.

Для расчёта пониженной прибыли на акцию каждое такое соглашение учитывается как состоящее из:

- договора на эмиссию определенного количества обыкновенных акций по их среднерыночной справедливой стоимости в течение периода; эти акции не считаются понижающими или антипонижающими, и они не учитываются при расчёте пониженной прибыли на акцию;
- договора на эмиссию оставшихся обыкновенных акций бесплатно (льготная эмиссия); эмиссия таких акций имеет понижающий эффект, и поэтому акции прибавляются к средневзвешенному количеству обыкновенных акций в обращении при расчёте пониженной прибыли на акцию.

$$\text{ППА} = \frac{\text{ПОА}}{\text{СВКОАО} + \text{СВКОА по опциону} - \frac{\text{СВКОА по опциону} \times \text{цена опциона}}{\text{рыночная цена}}}$$

Пример 7.**Опционы.**

Прибыль за 2013 год	\$1,200,000
Средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении в течение 2013 года	500,000
Среднерыночная справедливая стоимость одной обыкновенной акции в течение 2013 года	\$20.00
Средневзвешенное количество акций по опциону в течение 2013 года	100,000
Цена акций при исполнении опциона в течение 2013 года	\$15.00

Вопрос

Рассчитать пониженную прибыль на акцию.

Решение

	Прибыль на акцию	Прибыль	Акции
Прибыль за 2013 год		\$1,200,000	
Средневзвешенное количество акций в обращении в течение 2013 года			500,000
Базовая прибыль на акцию	\$2.40		
Количество акций по опциону			100,000
Количество акций, которые были бы выпущены по справедливой стоимости: $(100,000 \times 15.00) / 20.00$			(75,000)
Акции, понижающие прибыль (то есть бесплатные акции по опциону) $(100,000 - 75,000)$			25,000
Пониженная прибыль на акцию	\$2.29	1,200,000	525,000

7. Ретроспективные корректировки

Если количество обращающихся обыкновенных акций или конвертируемых инструментов увеличивается в результате капитализации, льготных эмиссий или дробления акций, либо уменьшается в результате консолидации акций, то расчёт базовой и пониженной прибыли на акцию для всех представленных периодов должен ретроспективно корректироваться.

Если эти изменения происходят после отчётной даты, но до публикации финансовой отчётности, то расчёт на акцию для них и любых форм финансовой отчётности за предшествующие периоды должен основываться на новом количестве акций. Когда расчёт прибыли на акцию отражает такого рода изменения в их количестве, то этот факт должен раскрываться.

При изменении в использованных допущениях или при конвертации конвертируемых инструментов в обыкновенные акции компания не осуществляет пересчет пониженной прибыли на акцию ни за один из представленных предшествующих периодов.

8. Представление информации

Компания должна представить в отчёте о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе информацию о базовой и пониженной прибыли (убытке) на акцию для каждого класса обыкновенных акций, дающего различные права на участие в чистой прибыли за период, исходя из:

- прибыли (убытка) от продолжающейся деятельности, приходящейся на держателей обыкновенных акций материнской компании; и
- общей прибыли (убытка), приходящейся на держателей обыкновенных акций материнской компании.

Информация о базовой и пониженной прибыли на акцию должна предоставляться с одинаковой ясностью для всех представленных периодов.

Компания может представить информацию о базовой и пониженной прибыли (убытке) на акцию от прекращенной деятельности либо в отчёте о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе, либо в Примечаниях.

9. Раскрытие информации в примечаниях

Компания должна раскрывать информацию о:

- величине, использованной в качестве числителя в формуле расчёта базовой и пониженной прибыли на акцию, и согласование этой величины с чистой прибылью или убытком материнской компании за период;
- средневзвешенном количестве обыкновенных акций, использованном в качестве знаменателя при расчёте базовой и пониженной прибыли на акцию, а также взаимное согласование этих знаменателей;

- инструментах, которые в будущем могут привести к понижению базовой прибыли на акцию (включая акции с отложенной эмиссией), но которые не были включены в расчёт пониженной прибыли на акцию, поскольку за представленный период они не имели понижающего эффекта;
- операциях с обыкновенными акциями или конвертируемыми инструментами после отчётной даты (не включенных в отчётность), которые существенно повлияли бы на количество обыкновенных акций или конвертируемых инструментов, если бы они были проведены до отчётной даты.

Пример 8.**Иллюстрация из консолидированной отчётности компании Zen Ltd****Примечание 23. Прибыль на акцию**

	2013 г.	2012 г.
Базовая прибыль на акцию в российских рублях	33.78	26.78
Прибыль согласно отчёту о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе (млн руб.)	91.6	72.3
Средневзвешенное кол-во акций в обращении	2,712,000	2,700,000
Пониженная прибыль на акцию (руб.)	31.89	24.53
Теоретическая прибыль в предположении исполнения всех опционов в обращении и продажи всех акций казначейства (млн руб.)	94.50	79.63
Количество акций	2,963,523	3,245,343

9.1 Дополнительное раскрытие информации о прибыли на акцию

Если компания раскрывает данные о базовой и пониженной прибыли на акцию, используя при этом величину отчётной чистой прибыли, отличную от чистой прибыли или убытка за период, приходящихся на обыкновенные акции, то такие данные в соответствии с МСФО (IAS) 33 должны рассчитываться исходя из средневзвешенного количества обыкновенных акций.

Помимо прибыли на акцию, определенную в соответствии с МСФО (IAS) 33, показатель прибыли на акцию может быть рассчитан с использованием нестандартной величины прибыли, но при этом в расчётах всегда необходимо использовать то количество акций, которое предусмотрено стандартом.

Если при расчёте используется величина чистой прибыли, не представленная отдельной строкой в отчёте о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе, то необходимо представить согласование между использованной величиной и соответствующей статьей отчёта о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе.

МСФО (IAS) 19

Вознаграждения работникам

План сессии

1. Введение	2502
2. Определения.....	2502
3. Текущие вознаграждения работникам	2504
3.1 Виды текущих вознаграждений	
3.2 Признание и оценка текущих вознаграждений	
4. Вознаграждения по окончании трудовой деятельности	2505
4.1 Виды вознаграждений	
4.2 Пенсионные планы с установленными взносами	
4.3 Пенсионные планы с установленными выплатами	
4.3.1 Особенности учета планов с установленными выплатами	
4.3.2 Последовательность учета компанией пенсионных планов с установленными выплатами	
4.3.3 Актуарные прибыли (убытки)	
4.3.4 Суммы, признаваемые в отчете о прибылях и убытках	
4.3.5 Стоимость прошлых услуг	
4.3.6 Взносы в план, произведенные сотрудниками	
5. Раскрытие информации.....	2520

1. Введение

Целью МСФО (IAS) 19 является установить порядок учета и раскрытия информации по вознаграждениям работникам. Стандарт требует, чтобы предприятия признавали:

- обязательство в отношении услуг, оказываемых работником, оплата за которые произойдет в будущем;
- расходы, когда предприятие получает экономические выгоды от услуг, оказываемых работником за вознаграждение.

Данный стандарт применяется для учета всех вознаграждений работников, кроме тех, на которые распространяется действие стандарта МСФО (IFRS) 2 «Платежи, основанные на акциях».

Вознаграждения сотрудникам, в отношении которых применяется данный стандарт, проистекают:

- из официальных программ либо других соглашений между предприятием и работником, группой работников или их представителями;
- из требований, установленных в законодательном порядке либо из отраслевых положений, на основании которых компания обязана предусматривать программы вознаграждений работникам;
- из сложившейся практики, принятой компанией, которая дает основания признавать обязательство, т.к. компания не имеет другой альтернативы.

Вознаграждения работникам включают:

- текущие вознаграждения (заработная плата, взносы на социальное обеспечение, ежегодный оплачиваемый отпуск и оплачиваемый отпуск по болезни, медицинское обслуживание, обеспечение автотранспортом);
- вознаграждения по окончании трудовой деятельности (пенсии и другие вознаграждения после выхода на пенсию, страхование жизни и медицинское обслуживание по окончании трудовой деятельности);
- прочие долгосрочные вознаграждения работникам, (оплачиваемый отпуск для работников, имеющих длительный стаж работы, участие в прибыли, премии и отсроченная компенсация в случае, если указанные выплаты осуществляются в срок более 12 месяцев после окончания отчетного периода);
- выходные пособия.

2. Определения

Вознаграждения работникам (*employee benefits*) – это все формы вознаграждений работникам в обмен на предоставленные ими услуги.

Текущие вознаграждения работникам (*short-term employee benefits*) – это вознаграждения, которые ожидаются к погашению до истечения 12 месяцев с момента окончания периода, в котором работники оказали услуги компании, кроме выходных пособий.

Вознаграждения по окончании трудовой деятельности (*post-employment benefits*) – это вознаграждения, выплачиваемые работнику по окончании трудовой деятельности, кроме выходных пособий.

Пенсионные планы (*post-employment benefit plans*) – это официальная или неофициальная договоренность, согласно которой компания выплачивает вознаграждения работнику или работникам по окончании трудовой деятельности.

Пенсионные планы с установленными взносами (*defined contribution plans*) – это пенсионные планы, согласно которым компания выплачивает фиксированные взносы другой компании (фонду) и не несет правовых или иных обязательств по внесению дополнительных платежей, если у фонда выявится нехватка денежных средств для выплаты вознаграждений работникам.

Пенсионные планы с установленными выплатами (*defined benefit plans*) – это все прочие пенсионные планы, отличные от пенсионных планов с установленными взносами.

Дисконтированная стоимость обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами (*present value of a defined benefit obligation*) – это дисконтированная стоимость ожидаемых будущих выплат (до вычетов активов плана), то есть сумма выплат, необходимых для погашения обязательств перед работниками, за услуги, оказанные в текущем и прошлом периодах.

Стоимость текущих услуг (*current service cost*) – увеличение дисконтированной стоимости обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами в результате оказания услуг работником в текущем периоде.

Процентные расходы (*interest cost*) – это увеличение дисконтированной стоимости обязательств по планам с установленными выплатами в связи с сокращением периода дисконтирования.

Активы плана (*plan assets*) – это активы плана с установленными выплатами.

Доходность активов плана (*return on plan assets*) – это проценты, дивиденды или иной доход, полученный по активам плана плюс реализованные и нереализованные прибыли и убытки по активам плана за вычетом расходов по управлению пенсионным планом и расходов по уплате налогов.

Актuarные прибыли и убытки (*actuarial gains and losses*) – включают:

- корректировки, основанные на опыте прошлых периодов (разница между актуарными допущениями и фактическими показателями прошлых периодов);
- результат изменений актуарных допущений.

Стоимость прошлых услуг (*past service cost*) – изменение дисконтированной стоимости обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами в связи с услугами, оказанными работниками в прошлых периодах, возникающее в текущем периоде в результате введения новых или изменения существующих выплат по окончании трудовой деятельности или сокращений выплат (сокращений количества работников, участвующих в пенсионном плане).

3. Текущие вознаграждения работникам

3.1 Виды текущих вознаграждений

Текущие вознаграждения включают:

- затраты на оплату труда и взносы по социальному страхованию;
- затраты на оплату краткосрочных отпусков;
- поощрительные выплаты и платежи, связанные с участием работников в прибыли компании;
- неденежные вознаграждения работникам (бесплатное питание, медицинская страховка и т.п.).

3.2 Признание и оценка текущих вознаграждений

В основе учета текущих вознаграждений сотрудникам лежит принцип начисления.

При предоставлении работником своих услуг в течение отчетного периода компания должна признать текущее обязательство по выплате вознаграждения работнику, с одной стороны, и расход в отчете о прибылях и убытках, с другой стороны (если только вместо расходов не признается актив, например, в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 2 «Запасы», МСФО (IAS) 16 «Основные средства», МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» или МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»).

При этом в учете будут сделаны следующие бухгалтерские проводки:

Дт Отчет о прибылях и убытках/ Актив

Кт Обязательство перед сотрудниками по выплате вознаграждений

Обязательства по оплате краткосрочных отпусков признаются в зависимости от вида отпусков:

- если отпуск является накапливаемым, то компания признает обязательства по оплате отпусков по мере оказания работником услуг. Отпуска считаются накапливаемыми, если работник имеет право использовать их в будущих периодах. В отчете о финансовом положении на конец года компания отражает свои обязательства по оплате накапливаемых отпусков, которые не были использованы работниками в отчетном периоде;
- обязательство по ненакапливаемым отпускам признаются в том периоде, в котором работник фактически использовал право на отпуск.

Компания признает обязательство по планам участия в прибыли, либо премиальным планам только в том случае, когда она:

- имеет правовое или традиционное обязательство по соответствующим выплатам;
- сумму обязательства можно достоверно оценить.

Данное обязательство существует тогда и только тогда, если компания не имеет другой альтернативы, кроме как выплатить данное вознаграждение.

4. Вознаграждения по окончании трудовой деятельности

4.1 Виды вознаграждений

Вознаграждения по окончании трудовой деятельности включают:

- пенсии;
- прочие вознаграждения по окончании трудовой деятельности. Например, страхование жизни или медицинская страховка для бывших работников компании.

Соглашения, в соответствии с которыми компания обеспечивает вознаграждения по окончании трудовой деятельности, называются планами вознаграждений по окончании трудовой деятельности.

Компания не обязана создавать отдельное юридическое лицо для получения взносов и выплаты вознаграждений, однако, пенсионный план удобнее всего представлять именно как отдельное юридическое лицо. Компания перечисляет в фонд взносы, а он, в свою очередь, осуществляет выплаты в пользу бывших работников в соответствии с установленным планом.

Пенсионные планы согласно их экономической сути делятся на:

- пенсионные планы с установленными взносами;
- пенсионные планы с установленными выплатами.

4.2 Пенсионные планы с установленными взносами

В основе учета пенсионных планов с установленными взносами лежит принцип начислений.

Обязательство компании за каждый период определяется исходя из объема взносов, которые причитаются в этом периоде. Взносы, подлежащие уплате в течение периода, списываются на расходы в отчете о прибылях и убытках, а в отчете о финансовом положении отражается задолженность или предоплата в отношении взносов.

Компания должна раскрыть в примечаниях суммы, признанные компанией в качестве расходов по пенсионным планам с установленными взносами.

4.3 Пенсионные планы с установленными выплатами

Обязательство компании заключается в обеспечении вознаграждений по окончании трудовой деятельности оговоренного размера действующим и бывшим работникам. Например, план компании предусматривает пенсионные выплаты работникам в размере 3% от их зарплаты в последний год работы перед выходом на пенсию за каждый год, проработанный в компании.

Актуарный риск (того, что затраты на вознаграждения будут больше ожидаемых) и инвестиционный риск по существу ложатся на компанию. Если данные актуарного или инвестиционного опыта хуже ожидаемых, обязательства компании могут увеличиваться.

Компания производит денежные отчисления, которые инвестируются в целях получения дохода. Предполагается, что данные инвестиции в будущем помогут компании выполнить свои обязательства по пенсионному обеспечению.

Для оценки суммы необходимых отчислений в фонд компании обычно привлекают актуариев. Актуарий – это специалист по оценке рисков, эксперт в области расчета пенсионных обязательств.

Актуарии оценивают вероятные денежные потоки, связанные с пенсионными планами с установленными выплатами в будущем, производят расчет, в котором учтены все факторы, влияющие на размер активов и обязательств плана, в том числе:

- необходимый размер пенсии;
- доходность фондового рынка;
- ставку дисконтирования;
- инфляцию;
- количество выходящих на пенсию работников;
- вероятность смерти работников при выполнении ими служебных обязанностей.

По итогам расчета актуарий сообщает компании, в каком объеме ей необходимо осуществить денежные отчисления, т.е. «стоимость текущих услуг», чтобы быть в состоянии выполнить текущие обязательства. Обычно эта стоимость выражается как процент от зарплаты, который ежемесячно перечисляется на счет пенсионного плана.

Актуарий всегда сообщает только прогнозную оценку стоимость активов и обязательств плана, фактическая величина в конце каждого периода будет отличаться от прогнозного значения на дату актуарной оценки. Стандарт определяет порядок учета этой разницы.

Оценка стоимости активов и обязательств фонда производится на каждую отчетную дату. Компания признает в своем отчете о финансовом положении чистое обязательство фонда (либо в редких случаях чистый актив).

4.3.1 Особенности учета планов с установленными выплатами

Учет планов с установленными выплатами достаточно сложен, потому что для оценки обязательства и расходов требуются актуарные допущения, и существует возможность получения актуарных прибылей или убытков. Более того, обязательства оцениваются на дисконтированной основе, поскольку они могут быть исполнены через много лет по окончании периода, в котором работники оказали соответствующие услуги.

В соответствии с МСФО (IAS) 19, учет планов с установленными выплатами ориентирован на отчет о финансовом положении. В результате применения данного балансового метода рассчитываются не обороты периода по счетам, а сальдо активов и обязательств на конец конкретного периода в отчете о финансовом положении.

На каждую отчетную дату производится оценка активов и обязательств: активы оцениваются по справедливой стоимости, обязательства плана – по

дисконтированной стоимости, и компания признает в своем отчете о финансовом положении чистое обязательство (или, в редких случаях, чистый актив), учитывает актуарные разницы (о правилах учета актуарных разниц речь пойдет далее).

Пример 1

Получена следующая информация по пенсионному плану компании Альфа:

	2013 г.	2012 г.
	\$000	\$000
Справедливая стоимость активов плана	500	420
Приведенная стоимость обязательств	(520)	(430)
Чистое обязательство плана	(20)	(10)

Данная информация свидетельствует о том, что компания Альфа должна признать в отчете о финансовом положении обязательство (упрощенный вариант), \$000:

- в 2012 году 10
- в 2013 году 20

Предположим, что в 2013 году Альфа перечислила в пенсионный фонд взносы на сумму \$3,000. В этом случае в 2013 году она сделает проводку, \$000:

Дт Отчет о прибылях и убытках	13	
Кт Денежные средства		3
Кт Обязательство (20 – 10)		10

Приведенный выше пример является упрощенным.

Затраты по обеспечению выплат по окончании трудовой деятельности должны быть признаны в том периоде, в котором работники предоставили услуги, дающие право на эти выплаты.

На практике расчеты компании будут сложнее. Используя фактическую информацию о стоимости активов и обязательств на начало года, суммах перечисленных взносов и информацию, полученную от актуариев, компания рассчитывает стоимость активов и обязательств плана на конец года. Это так называемая «ожидаемая стоимость», при условии, что все актуарные допущения, сделанные в начале года, верны на все 100%.

Однако фактическая стоимость активов и обязательств плана никогда не совпадает с этой оценкой.

4.3.2 Последовательность учета компанией пенсионных планов с установленными выплатами

Для того, чтобы лучше запомнить последовательность учета компанией пенсионных планов в соответствии с МСФО (IAS) 19 для начала необходимо понять, что приводит к изменению стоимости активов и обязательств плана в отчете о финансовом положении компании, и каким образом данные изменения отражаются в отчете о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе компании.

Активы пенсионного плана:

1. Справедливая стоимость активов плана на начало периода – сальдо на конец предыдущего периода;
2. В течение отчетного периода компания производит взносы в пенсионный фонд (инвестиции), которые в дальнейшем помогут компании погасить свое обязательство перед сотрудниками.
3. Выплаты пенсий за счет активов фонда в течение отчетного периода;
4. Начисление дохода от активов плана по ставке дисконтирования (используется ставка на начало отчетного периода).
5. Расчет актуарных разниц исходя из фактической справедливой стоимости активов плана на конец периода.

Обязательства по пенсионному плану:

1. Дисконтированная стоимость обязательств плана на начало периода – сальдо на конец предыдущего периода;
2. Ожидаемое за период увеличение пенсионных обязательств компании по пенсионному плану на «стоимость текущих услуг за период»;
3. Т.к. пенсионные обязательства оцениваются по дисконтированной стоимости, то по мере приближения к дате погашения этих обязательств возникают процентные расходы в отчете о прибылях и убытках. Процентные расходы за отчетный период рассчитываются с применением ставки дисконтирования на начало отчетного периода;
4. Погашение пенсионных обязательств путем выплат пенсий в течение периода;
5. Расчет актуарных разниц исходя из фактической дисконтированной стоимости обязательств плана на конец периода. Ставка дисконтирования, используемая для дисконтирования обязательств по предоставлению вознаграждений по окончании трудовой деятельности, должна определяться на основе рыночной доходности высококачественных корпоративных облигаций по состоянию на отчетную дату. В странах, где отсутствует рынок такого рода облигаций, должна использоваться рыночная доходность (на отчетную дату) государственных облигаций.

В отчете о финансовом положении компании на каждую отчетную дату признается только чистое обязательство (реже актив плана), которое определяется следующим образом:

$$\text{Чистое обязательство} = \text{Обязательства по пенсионному плану} - \text{Активы пенсионного плана}$$

Пример 2

Ниже представлены следующие данные по пенсионному плану с установленными выплатами

	\$		
Справедливая стоимость активов плана			
на начало 2011 года (факт)			1,500
Дисконтированная стоимость обязательств на начало			
2011 года (факт)			(1,520)
В течение года	2011	2012	2013
Взносы, перечисленные в фонд (факт)	100	120	115
Выплаченные пенсии (факт)	150	170	160
Стоимость текущих услуг (данные актуария)	165	185	175
Ставка дисконтирования (актуарные допущения)	10%	11%	10%
Накопленная актуарная прибыль/убыток в капитале	-	расчет	расчет
Фактическая стоимость активов на конец года	1,670	1,750	1,950
Фактическая стоимость обязательств на конец года	1,700	2,030	2,300

Задание

Подготовьте соответствующие выдержки из отчета о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе и отчета финансовом положении, отражающие влияние пенсионного плана, за каждый год из трех лет, заканчивающихся 31 декабря 2011, 2012 и 2013 годов.

Решение

Схематически решение Примера 2 за 2011 год можно представить следующим образом:

Активы плана

<i>Дебет</i>		<i>Кредит</i>	
Сальдо на н.п.	1,500		
1) Взносы в фонд	100	2) Выплата пенсий	150
5) Процентный доход (10%)	150		
Ожидаемая стоимость	1,600		
6) Актуарные прибыли	70		
Сальдо на к.п.	1,670		

Обязательство плана

<i>Дебет</i>		<i>Кредит</i>	
		Сальдо на н.п.	1,520
2) Выплата пенсий	150	3) Стоимость текущих услуг (данные актуария)	165
		4) Процентный расход (10%)	152
		Ожидаемая стоимость	1,687
		7) Актуарные убытки	13
		Сальдо на к.п.	1,700

Денежные средства

<i>Дебет</i>		<i>Кредит</i>	
Сальдо на н.п.	X		
		1) Взносы в фонд	100
Сальдо на к.п.	X-100		

Отчет о прибылях и убытках

<i>Дебет</i>		<i>Кредит</i>	
3) Стоимость текущих услуг (данные актуария)	165	5) Процентный доход	150*
4) Процентный расход (10%)	152*		

Накопленные актуарные прибыли/убытки (капитал)

<i>Дебет</i>		<i>Кредит</i>	
		6) Актуарные прибыли	70
7) Актуарные убытки	13		
		Сальдо на к.п.	57

Выдержки из отчетов**Отчет о финансовом положении на 31 декабря 2011 г.**

Долгосрочные обязательства

Справедливая стоимость активов	1,670
Дисконтированная стоимость обязательств	(1,700)
Чистое обязательство	(30)

Капитал

Накопленные актуарные прибыли (70 – 13)	57
---	----

Отчет о прибылях и убытках за год, закончившийся 31 декабря 2011 г.

Стоимость текущих услуг	(165)
Чистые процентные расходы (152 – 150)	(2)

Отчет о прочем совокупном доходе за год, закончившийся 31 декабря 2011 г.

Актуарные прибыли (70 – 13)	57
-----------------------------	----

Решение за 2012 г.

Активы плана

<i>Дебет</i>		<i>Кредит</i>	
Сальдо на н.п.	1,670		
1) Взносы в фонд	120	2) Выплата пенсий	170
5) Процентный доход (11%)	184		
Ожидаемая стоимость	1,804		
		6) Актуарные убытки	54
Сальдо на к.п.	1,750		

Обязательство плана

<i>Дебет</i>		<i>Кредит</i>	
		Сальдо на н.п.	1,700
2) Выплата пенсий	170	3) Стоимость текущих услуг (данные актуария)	185
		4) Процентный расход (11%)	187
		Ожидаемая стоимость	1,902
		7) Актуарные убытки	128
		Сальдо на к.п.	2,030

Денежные средства

<i>Дебет</i>		<i>Кредит</i>	
Сальдо на н.п.	X		
		1) Взносы в фонд	120
Сальдо на к.п.	X-120		

Отчет о прибылях и убытках

<i>Дебет</i>		<i>Кредит</i>	
3) Стоимость текущих услуг (данные актуария)	185	5) Процентный доход (11%)	184*
4) Процентный расход (11%)	187*		

Накопленные актуарные прибыли/убытки (капитал)

<i>Дебет</i>		<i>Кредит</i>	
		Сальдо на н.п.	57
6) Актуарные убытки	54		
7) Актуарные убытки	128		
Сальдо на к.п.	125		

Выдержки из отчетов**Отчет о финансовом положении на 31 декабря 2012 г.**

Долгосрочные обязательства

Справедливая стоимость активов	1,750
Дисконтированная стоимость обязательств	(2,030)
Чистое обязательство	(280)

Капитал

Накопленные актуарные убытки	(125)
------------------------------	-------

Отчет о прибылях и убытках за год, закончившийся 31 декабря 2012 г.

Стоимость текущих услуг	(185)
Чистые процентные расходы (187 – 184)	(3)

Отчет о прочем совокупном доходе за год, закончившийся 31 декабря 2012 г.

Актуарные убытки (54 + 128)	(182)
-----------------------------	-------

Решение за 2013 г.

Активы плана

<i>Дебет</i>		<i>Кредит</i>	
Сальдо на н.п.	1,750		
1) Взносы в фонд	115	2) Выплата пенсий	160
5) Инвестиционный доход (10%)	175		
Ожидаемая стоимость	1,880		
6) Актуарные прибыли	70		
Сальдо на к.п.	1,950		

Обязательство плана

<i>Дебет</i>		<i>Кредит</i>	
		Сальдо на н.п.	2,030
2) Выплата пенсий	160	3) Стоимость текущих услуг (данные актуария)	175
		4) Процентный расход (10%)	203
		Ожидаемая стоимость	2,248
		7) Актуарные убытки	52
		Сальдо на к.п.	2,300

Денежные средства

<i>Дебет</i>		<i>Кредит</i>	
Сальдо на н.п.	X		
		1) Взносы в фонд	115
Сальдо на к.п.	X-115		

Отчет о прибылях и убытках

<i>Дебет</i>		<i>Кредит</i>	
3) Стоимость текущих услуг (данные актуария)	175	5) Процентный доход	175*
4) Процентный расход (10%)	203*		

Накопленные актуарные прибыли/убытки (капитал)

<i>Дебет</i>		<i>Кредит</i>	
Сальдо на н.п.	125		
		6) Актуарные прибыли	70
7) Актуарные убытки	52		
Сальдо на к.п.	107		

Выдержки из отчетов**Отчет о финансовом положении на 31 декабря 2013 г.**

Долгосрочные обязательства

Справедливая стоимость активов	1,950
Дисконтированная стоимость обязательств	(2,300)
Чистое обязательство	(350)

Капитал

Накопленные актуарные убытки	(107)
------------------------------	-------

Отчет о прибылях и убытках за год, закончившийся 31 декабря 2013 г.

Стоимость текущих услуг	(175)
Чистые процентные расходы (203 – 175)	(28)

Отчет о прочем совокупном доходе за год, закончившийся 31 декабря 2013 г.

Актуарные прибыли 70 – 52	18
---------------------------	----

* Примечание: IAS 19 требует раскрывать в Примечаниях сумму чистых процентных расходов (доходов), рассчитанных в соответствии с чистым пенсионным обязательством (активом).

Выдержки из отчетов за 3 года:			
Отчет о финансовом положении			
Долгосрочные обязательства			
	2011	2012	2013
Справедливая стоимость активов	1,670	1,750	1,950
Дисконтированная стоимость обязательств	(1,700)	(2,030)	(2,300)
Чистое обязательство	(30)	(280)	(350)
Капитал			
Накопленные актуарные прибыли (убытки)	57	(125)	(107)
Отчет о прибылях и убытках			
	2011	2012	2013
Стоимость текущих услуг	(165)	(185)	(175)
Чистые процентные расходы	(2)	(3)	(28)
Отчет о прочем совокупном доходе			
	2011	2012	2013
Актуарные прибыли (убытки)	57	(182)	18

Признание актуарных прибылей (убытков) в отчетном периоде будет рассмотрено далее.

4.3.3 Актуарные прибыли (убытки)

Актуарные прибыли и убытки возникают, когда активы и обязательства плана переоцениваются на отчетную дату (это разница между ожидаемым и фактическим значением активов и обязательств плана). Актуарные прибыли и убытки возникают из-за неожиданного роста или снижения справедливой стоимости активов плана или дисконтированной стоимости обязательств плана. Таким образом, актуарная разница возникает каждый год, приводя в одни года к появлению убытка, а в другие – к появлению прибыли.

Актуарные прибыли (убытки) признаются немедленно в отчетном периоде в капитале (прочий совокупный доход) и в дальнейшем не переносятся в отчет о прибылях и убытках.

4.3.4 Суммы, признаваемые в отчете о прибылях и убытках

В результате изменений активов и обязательств плана с установленными выплатами в отчете о прибылях и убытках за период отражаются следующие суммы:

- стоимость текущих услуг;
- чистый процентный расход (доход), рассчитанный исходя из чистого пенсионного обязательства (актива). Чистый процентный доход получается путем умножения чистого обязательства (на начало периода) на ставку дисконтирования (также оценивается на начало периода). Чистый процентный расход по сути своей представляет разницу между теоретическим процентным доходом по активам плана и процентным расходом по обязательствам плана (т.к. обязательство плана оценивается по дисконтированной стоимости, по мере приближения к дате погашения начисляется процентный расход);
- стоимость прошлых услуг (включая прибыли и убытки, полученные в результате сокращения количества работников, участвующих в пенсионном плане), а также прибыли и убытки в результате погашения (урегулирования) обязательства.

4.3.5 Стоимость прошлых услуг

Стоимость прошлых услуг – это изменение дисконтированной стоимости обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами в связи с услугами, оказанными работниками в прошлых периодах, возникающее в текущем периоде, когда компания вносит изменения в действующие планы, либо вводит новые планы, или происходит сокращение выплат (сокращение количества работников, участвующих в пенсионном плане).

Стоимость прошлых услуг списывается на расходы немедленно, когда наступает наиболее раннее из двух событий:

- изменение или сокращение плана,
- признание связанных расходов на реструктуризацию или выходных пособий.

4.3.6 Взносы в план, произведенные сотрудниками

Взносы в план, произведенные сотрудниками или третьими сторонами, учитываются или как уменьшение стоимости текущих услуг (если они привязаны к услугам, оказанным работниками) или как корректировка суммы чистого пенсионного обязательства (например, в случае, если взносы требуются, чтобы уменьшить дефицит – разницу между пенсионными обязательствами плана и активами плана).

В первом случае взносы, произведенные сотрудниками или третьими сторонами, уменьшают стоимость текущих услуг следующим образом:

- если взносы привязаны к трудовому стажу, компания должна распределить взносы между периодами трудового стажа;

- если взносы не привязаны к трудовому стажу (например, составляют фиксированный процент от заработной платы, или фиксированную сумму, которая уплачивается в течение периода оказания услуг, или сумму, зависящую от возраста

сотрудника), компания может отнести всю сумму взносов в уменьшение стоимости текущих услуг в текущем периоде.

Пример 3

Действующий пенсионный план компании предусматривает выплаты за каждый год работы в размере 1.5% от зарплаты работника в последний год службы. Вознаграждение становится гарантированным после 3 лет работы в компании. С 1 января 2013 года компания увеличивает вознаграждение до 2%. Данное изменение относится к периодам, отработанным, начиная с 1 января 2011 года. На момент внесения изменений дисконтированная стоимость дополнительных вознаграждений за период с 01.01.2011 г. по 01.01.2013 г. составляла:

	\$
Для работников со стажем свыше 3-х лет на 01.01.2013 г.	3,000
Для работников со стажем менее 3-х лет на 01.01.2013 г.	<u>5,000</u>
	8,000

Компания признает стоимость прошлых услуг в размере \$8,000 немедленно как расход в отчете о прибылях и убытках.

Увеличение обязательства по пенсионным планам на \$5,000, относящееся к работникам, не достигшим 3-летнего стажа в компании, включает в себя оценку количества сотрудников, которые покинут компанию до достижения стажа в 3 года и, соответственно, лишатся права на будущие выплаты.

5. Раскрытие информации

IAS 19 содержит подробный перечень информации по пенсионным планам, подлежащей раскрытию в Примечаниях,

По планам с установленными выплатами должна быть представлена следующая информация:

- Описание плана;
- Описание рисков, которым план подвергает компанию;
- Компания должна раскрыть информацию, которая:
 - объясняет особенности пенсионного плана с установленными выплатами и риски, связанные с ним;
 - определяет и объясняет суммы по пенсионным планам с установленными выплатами, представленные в отчетности; и
 - объясняет возможное влияние пенсионного плана с установленными выплатами на суммы, сроки и степень неопределенности будущих денежных потоков компании.

- Сверка сальдо дисконтированной стоимости пенсионного обязательства и справедливой стоимости активов плана, признанных в отчете о финансовом положении, на начало и конец периода, куда включается:
 - стоимость текущих услуг;
 - процентные расходы или доходы;
 - переоценка чистого пенсионного обязательства (актива) плана (включая актуарные прибыли и убытки);
 - стоимость прошлых услуг; а также прибыли и убытки, возникшие в результате урегулирования (погашения);
 - курсовые разницы;
 - взносы в фонд;
 - выплаты пенсий;
 - объединения бизнеса и выбытия.
- Описание всех изменений, сокращений, урегулирований (погашений);
- Значимые актуарные допущения, использованные на отчетную дату (включая анализ чувствительности по каждому значимому актуарному допущению);
- Объяснение влияния пенсионного плана с установленными выплатами на будущие денежные потоки компании.

МСФО (IFRS) 2

Платежи, основанные на акциях



План сессии

1. Введение	2602
2. Определения.....	2602
3. Признание	2604
4. Операции с расчетами долевыми инструментами	2604
4.1 Безусловное предоставление долевых инструментов	
4.2 Предоставление долевых инструментов на определенных условиях	
4.3 Определение справедливой стоимости долевых инструментов	
5. Операции с расчетом денежными средствами	2606
6. Операции с возможностью выбора осуществления расчётов.....	2607
7. Раскрытие информации	2609

1. Введение

МСФО (IFRS) 2 предписывает порядок отражения в финансовой отчетности операций по платежам с использованием долевых инструментов в пользу персонала компании либо при осуществлении других аналогичных расчетов. МСФО (IFRS) 2 устанавливает специфические требования и принципы оценки для трех видов операций предполагающих платежи с использованием долевых инструментов:

- с расчетами долевыми инструментами, при которых компания получает товары или услуги в обмен на свои долевые инструменты (например, акции или опционы);
- с расчетами денежными средствами, при этом их сумма зависит от цены долевых инструментов: компания получает товары или услуги и принимает на себя обязательство перед поставщиком этих товаров или услуг в размере, рассчитанном на основании стоимости акций или других долевых инструментов компании;
- с возможностью выбора осуществления расчетов: либо долевыми инструментами, либо денежными средствами (данные операции не входят в программу АССА ДипИФР).

Стандарт не применяется в отношении:

- операций с работниками компании, являющимися её акционерами;
- долевых инструментов, эмитированных в связи с объединением бизнеса в соответствии с МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса»;
- операций, порядок учёта которых регламентируется МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации» и МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты».

2. Определения

Операции, предполагающие выплаты, основанные на акциях, с расчетами денежными средствами (*cash-settled share-based payment transaction*) – это операция, предполагающая платежи, основанные на акциях, когда предприятие приобретает товары или услуги в обмен на обязательство по передаче денежных средств или других активов поставщику этих товаров или услуг в сумме, основанной на цене (или стоимости) долевых инструментов предприятия (включая акции или опционы на акции).

Долевой инструмент (*equity instrument*) – это договор, подтверждающий право владельца на соответствующую долю активов компании после погашения всех обязательств.

Предоставленный долевой инструмент (*equity instrument granted*) – это договор на долевой инструмент компании, предоставленный другой стороне по соглашению о платежах, основанных на акциях.

Операции, предполагающие выплаты, основанные на акциях, с расчетами долевыми инструментами (*equity-settled share-based payment transaction*) – это операция, предполагающая платежи, основанные на акциях, по условиям которой компания получает товары или услуги и предоставляет свои долевыми инструментами (включая акции или опционы на акции).

Справедливая стоимость (*fair value*) – это сумма, на которую можно обменять актив, погасить обязательство или обменять предоставленный долевым инструментом при совершении сделки между хорошо осведомленными, независимыми, желающими совершить такую сделку сторонами.

Дата предоставления долевого инструмента (*grant date*) – это дата, на которую компания и другая сторона заключают соглашение о выплатах, основанных на акциях. На эту дату компания наделяет своего контрагента правом на получение денежных средств или других активов или долевого инструмента компании при выполнении им конкретных условий вступления в права, если такие условия имеют место.

Рыночное условие (*market condition*) – это условие, которое связано с рыночной ценой долевого инструмента предприятия. Например, достижение заданной цены акции или заданной внутренней стоимости опциона на акции, либо достижение определенной цели, которая основана на соотношении рыночной цены акций предприятия и индекса рыночных цен акций других предприятий.

Опцион на покупку акций (*share option*) – это договор, в соответствии с которым его держатель имеет право, но не обязанность подписаться на акции компании в течение оговоренного периода времени. Цена акций может быть либо фиксированной, либо определяемой в установленном порядке.

Вступление в права (*vest*) – право контрагента на получение денежных средств, других активов или долевого инструмента компании превращается в гарантированное право при выполнении им любых оговоренных условий вступления в долевого права.

Условия приобретения права (*vesting conditions*) – это условия, предусмотренные договором, предполагающим платежи, основанные на акциях, при выполнении которых контрагент приобретает право на получение денежных средств, иных активов либо долевого инструмента компании. Условия приобретения права – это либо условия срока службы, либо условия достижения определенных показателей.

Условия срока службы требуют от контрагента предоставлять услуги в течение определенного периода времени.

Условия достижения определенных показателей требуют предоставления услуг в течение определенного периода времени и достижения определенных результатов деятельности (таких, например, как заданное увеличение прибыли предприятия в течение определенного периода времени).

Период вступления в права (*vesting period*) – это период, в течение которого должны быть выполнены все оговоренные условия соглашения о выплатах, основанных на акциях, касающиеся вступления в долевого права.

3. Признание

Компания должна признать товары или услуги, приобретаемые по договорам с платежами с использованием долевых инструментов, в момент получения товаров или оказания услуг (принцип начисления).

Если товары или услуги получены по операциям с расчетами долевыми инструментами, то их признание отражается в корреспонденции с капиталом:

Дт Расходы/Активы

Кт Собственный капитал

Если товары или услуги получены по операциям с расчетами денежными средствами, сумма которых зависит от цены долевых инструментов, то их признание отражается в корреспонденции с обязательством:

Дт Расходы/Активы

Кт Обязательство

МСФО (IFRS) 2 не указывает, на какой компонент собственного капитала следует относить кредит, поэтому на практике либо используется отдельный компонент капитала (например, Резерв по опционам), либо сумма кредитуются непосредственно на счет нераспределенной прибыли.

4. Операции с расчетами долевыми инструментами

Товары и услуги, полученные компанией по операциям с платежами с использованием долевых инструментов, а также увеличение капитала оцениваются по справедливой стоимости полученных товаров и услуг (прямой метод).

Если невозможно определить справедливую стоимость товаров и услуг, полученных по договору, то для оценки применяется справедливая стоимость долевых инструментов, подлежащих передаче (косвенный метод).

При расчетах с работниками акции, опционы либо другие долевыми инструментами вдобавок к заработной плате являются частью их вознаграждения, поэтому невозможно выделить и оценить справедливую стоимость услуг, относящихся к тому или иному виду вознаграждения напрямую. Поэтому платежи работникам с использованием акций оцениваются по справедливой стоимости долевых инструментов. Оценка производится на дату заключения соглашения о предоставлении долевых инструментов.

Существует предположение, что при расчетах с третьими сторонами справедливую стоимость полученных товаров и услуг можно надежно оценить. Их справедливая стоимость определяется на дату получения товаров и услуг. В редких случаях, когда невозможно определить справедливую стоимость товаров и услуг, определяется справедливая стоимость долевых инструментов на дату получения товаров и услуг.

4.1 Безусловное предоставление долевых инструментов

Если предоставление долевых инструментов не связано с выполнением каких –либо условий, то компания считает, что услуги получены на дату составления соглашения о предоставлении долевых инструментов. В этом случае на дату составления соглашения компания признает получение услуг и увеличение собственного капитала:

Дт Расходы

Кт Собственный капитал

4.2 Предоставление долевых инструментов на определенных условиях

Соглашение о предоставлении долевых инструментов может предусматривать выполнение определенных условий. В этом случае услуги должны признаваться в течение периода, по окончании которого контрагент получит право на приобретение долевых инструментов.

Например, работник получит право на получение долевых инструментов, если он проработает в компании не менее пяти лет. В этом случае компания предполагает, что работник будет предоставлять услуги в обмен на акции в течение пяти лет.

Получение права на долевые инструменты компании может быть также связано с достижением определенных результатов (например, оговоренного в соглашении уровня прибыли компании либо котировки акций компании на фондовом рынке).

Компания, предоставляющая опционы на условиях, связанных с достижением определенных результатов, должна оценить продолжительность периода приобретения права на получение долевых инструментов. Оценка производится на дату соглашения исходя из того, когда прогнозируется наиболее вероятное достижение заданных показателей.

Если заданный показатель связан с рыночной стоимостью акций, то продолжительность периода приобретения должна определяться с учетом тех же показателей, что и справедливая стоимость опциона.

Если условия получения долевых инструментов не связаны с рыночными показателями, то компания имеет право пересматривать продолжительность периода приобретения прав на долевые инструменты.

Пример 1.

1 апреля 2012 года компания предоставила всем своим 500 сотрудникам опционы на покупку акций по цене \$20 за акцию. Каждому из сотрудников было предоставлено по 100 опционов.

Данные права вступают в силу с 31 марта 2015 года при условии, что сотрудник в течение всего трехлетнего периода проработал в компании.

Рыночная цена акций равнялась \$20 на 1 апреля 2012 г. и \$22 на 31 декабря 2012 г. Рыночная стоимость опционов составляла \$5 на 1 апреля 2012 г. и \$5.5 долларов на 31 декабря 2012 г.

По последним оценкам предполагается, что ни один из сотрудников не уйдет из компании за весь трехлетний период.

Задание.

Рассчитать суммы, которые следует отразить в отчете о финансовом положении на 31 декабря 2012 г. и отчете о прибылях и убытках за 2012 год.

Решение.

Поскольку в результате данной операции сотрудник в будущем может получить долевые инструменты, то справедливая стоимость опциона определяется как рыночная стоимость опциона на дату выпуска и составляет \$5.

Совокупная сумма вознаграждений = 500 сотрудников x 100 опционов x \$5 = \$250,000

2012 год, признание: $\$250,000 \times 9/36 = \$62,500$

Дт Расходы на персонал	\$62,500	
Кт Собственный капитал		\$62,500

4.3 Определение справедливой стоимости долевых инструментов

Для операций, оцениваемых по справедливой стоимости переданного долевого инструмента, справедливая стоимость должна определяться исходя из рыночных цен, принимая во внимания условия, по которым эти инструменты предоставлены. Если по данным долевым инструментам рыночные цены отсутствуют, предприятие использует специальные оценочные техники.

Модели оценки выходят за рамки программы АССА ДипИФР, поэтому в экзаменационной задаче справедливая стоимость долевых инструментов будет дана.

Если договор заключен с работниками, то при предоставлении прав на условиях, связанных с достижением определенной рыночной котировки, компания должна учитывать это условие при определении справедливой стоимости долевых инструментов. В случае, когда условия получения прав не связаны с рыночным показателем, компания не учитывает эти условия для определения справедливой стоимости долевых инструментов.

5. Операции с расчетом денежными средствами

Приобретая товары или услуги, компания признает обязательство перед их поставщиком в сумме, которая определяется исходя из стоимости долевых инструментов компании.

Стоимость полученных товаров и услуг и возникших обязательств определяется по справедливой стоимости обязательства, которая привязана к справедливой стоимости долевых инструментов. До момента погашения обязательства компания должна проводить его переоценку по справедливой стоимости на каждую отчетную дату и на дату погашения. Результат переоценки признается в отчете о прибылях и убытках.

Пример 2.

1 апреля 2012 года компания предоставила по 100 опционов каждому из 500 своих сотрудников на получение дохода от прироста курсовой стоимости акций. Опцион дает право на получение денежных выплат 31 марта 2015 года в размере, равном превышению курсовой стоимости акций на эту дату над суммой \$20 долларов за акцию. Данные права вступят в силу при условии, что сотрудник проработает весь этот период в компании. На 31 декабря 2012 года в компании работало 490 сотрудников, имеющих право на опционы.

Рыночная стоимость каждого опциона на 1 апреля 2012 равнялась \$5 и на 31 декабря 2012 года \$5.5.

Задание.

Рассчитать суммы, которые следует отразить в отчете о финансовом положении на 31 декабря 2012 г. и отчете о прибылях и убытках за 2012 год.

Решение.

Данную операцию стоит рассматривать как операцию с выплатами, основанными на акциях, с выплатами денежными средствами. Ожидаемая сумма платежа оценивается на последнюю отчетную дату и признается в течение срока, установленного для передачи прав на выплаты по акциям.

Совокупная сумма вознаграждений = 490 сотрудников x 100 опционов x \$5.5 = \$269,500

2012 год, признание: \$269,500 x 9/36 = \$67,375

Дт Расходы на персонал	\$67,375
Кт Долгосрочное обязательство	\$67,375

6. Операции с возможностью выбора осуществления расчётов

Если у компании или поставщика товаров или услуг есть право выбора в отношении способа расчета, операция учитывается как предполагающая расчет:

- денежными средствами – если компания обязана рассчитаться деньгами, или
- долевыми инструментами – в отсутствие такого обязательства.

Данные операции не входят в программу АССА ДипИФР.

Пример 3.

Компания предоставляет всем своим работникам опционы на покупку акций при условии, что отработают в компании в течение следующих трех лет. Численность работников составляет 600 человек. Каждый работник получает право на 50 опционов.

Руководство компании предполагает, что текучесть кадров в следующие три года составит 10%. Такой вывод сделан на основании фактических показателей за предыдущий год. Предположение оказалось верным.

Справедливая стоимость 1 опциона по оценкам специалистов компании составляет \$15.

Задание.

Рассчитать суммы, подлежащие признанию в течение периода приобретения прав на опционы.

Решение.

С учетом текучести кадров право на опционы получают только 90% работников, числящихся в компании на дату соглашения. Таким образом, компания фактически предоставит 27,000 опционов (600 x 50 x 90%).

Стоимость этих опционов составит \$405,000 (27,000 x \$15).

Год	Расчет	Расходы	Оценка
		на оплату труда за год	стоимости опциона на конец периода
1	\$405,000 x 1/3	135,000	135,000
2	\$405,000 x 2/3 – 135,000	135,000	270,000
3	\$405,000 x 3/3 – 270,000	135,000	405,000

Пример 4.

В январе 2011 года один из руководителей компании получил право на 300 опционов при условии, что он проработает в компании следующие два года. Цена реализации опциона зависит от показателей компании, достигнутых в связи с деятельностью этого руководителя. Если средний годовой рост прибыли компании составит не менее 15%, то цена выкупа опциона составит \$20, в противном случае – \$25. По оценкам компании на дату соглашения:

- при цене исполнения \$20 – справедливая стоимость опциона \$10;
- при цене исполнения \$25 – справедливая стоимость опциона \$8.

В 2011 году рост прибыли составил 16%, а по итогам 2012 года – 11%.

На конец 2011 года оснований предполагать снижение темпов роста прибыли не было.

Задание.

Определить затраты на вознаграждение руководителя в связи с указанным опционом.

Решение.

Год	Расчет	Расходы за год	Оценка стоимости опциона на конец периода
2011	$300 \times \$10 \times \frac{1}{2}$	1,500	1,500
2012	$300 \times \$8 - 1,500$	900	2,400

7. Раскрытие информации

В целях предоставления пользователям отчетности информации о характере и объемах операций, предполагающих платежи с использованием долевых инструментов, компания должна раскрыть:

- Описание каждого вида операций, имевших место в течение периода. При этом указывается:
 - порядок расчетов – долевыми инструментами или денежными средствами;
 - условия приобретения прав;
 - сроки предоставления прав.
- Раскрывается информация о количестве и средневзвешенной цене реализации по каждой следующей группе опционов:
 - имевшихся на начало периода;
 - предоставленных в течение периода;
 - использованных в течение периода;
 - имевшихся на конец периода;
 - право на получение которых потеряно;
 - срок действия которых закончился в течение периода;
 - которые могут быть использованы на конец периода.
- Указывается средневзвешенная цена акций на даты использования опционов в течение периода. Если использование опционов осуществлялось регулярно в течение периода, то может быть указана средневзвешенная цена акций за период.
- По опционам, не использованным на конец года, необходимо указать:
 - интервал по ценам исполнения;
 - средневзвешенный срок, оставшийся до момента их использования.

Компания должна раскрыть информацию о порядке определения справедливой стоимости полученных товаров и услуг либо долевых инструментов, предоставленных в течение периода.

Если справедливая стоимость определялась косвенным методом, то компания должна раскрыть следующую минимальную информацию:

- по опционам, предоставленным в течение периода:
 - средневзвешенную справедливую стоимость на дату оценки и метод определения справедливой стоимости, в том числе:
 - использованную модель оценки и основные исходные данные, включая среднюю стоимость акций, срок действия опциона, предполагаемые дивиденды;
 - порядок определения колебаний цен;
 - какие дополнительные данные использовались при определении справедливой стоимости опционов и каким образом эти данные учитывались.

- по прочим долевым инструментам, предоставленным в течение периода, предоставляется информация о количестве таких инструментов исходя из средней справедливой стоимости и порядка ее определения. Если справедливая стоимость определялась не на основании рыночной стоимости, то необходимо указать порядок ее определения. Следует показать, каким образом ожидаемые дивиденды и иные характеристики долевого инструмента повлияли на оценку его справедливой стоимости.

Если компания определяла справедливую стоимость полученных товаров и услуг прямым методом, то она должна раскрыть информацию о порядке ее определения, была ли основана оценка на рыночной стоимости.

Компания должна раскрыть информацию о влиянии платежей с использованием акций на ее прибыль и убытки.

Для этого необходимо указать следующее:

- общую сумму признанных расходов по всем операциям, предполагающим платежи с использованием акций. Такое раскрытие информации производится в случаях, когда компания не могла квалифицировать полученные товары или услуги в качестве активов. При этом отдельно должны быть показаны расходы по операциям с расчетами долевыми инструментами;
- текущую стоимость обязательств по операциям с использованием акций на конец года;
- стоимость обязательств, по которым у партнера на конец года возникло право на получение денежных средств или иных активов по сделке с использованием акций.

МСФО (IAS) 7

Отчёт о движении денежных средств

План сессии

1. Введение	2702
2. Определения.....	2702
3. Денежные средства и эквиваленты денежных средств.....	2703
4. Представление отчета о движении денежных средств	2703
5. Операционная деятельность	2704
6. Инвестиционная деятельность	2705
7. Финансовая деятельность	2708
8. Представление данных о движении денежных средств	2710
8.1. Представление данных о движении денежных средств от операционной деятельности	
8.2. Представление данных о движении денежных средств от инвестиционной и финансовой деятельности	
8.3. Представление потоков денежных средств в свернутом виде	
9. Формат предоставления отчета о движении денежных средств	2713
9.1. Прямой метод	
9.2. Косвенный метод	
10. Прочие требования.....	2718
10.1. Движение денежных средств в иностранной валюте	
10.2. Отражение в отчете процентов и дивидендов	
10.3. Отражение в отчете налогов на прибыль	
10.4. Отражение в отчете фьючерсов, форвардов, опционов и свопов	
10.5. Инвестиции в ассоциированные и совместные компании	
10.6. Приобретение и продажа дочерних, ассоциированных и совместных компаний	
10.7. Отражение в отчете неденежных операций	
11. Раскрытие информации	2721

1. Введение

Информация о движении денежных средств компании полезна пользователям финансовой отчетности для оценки ее способности генерировать денежные средства и эквиваленты денежных средств. Целью МСФО (IAS) 7 является:

- представление информации для оценки потребности компании в денежных средствах либо наличии у нее свободных денежных средств;
- представление информации о получении и расходовании денежных средств компании за период;
- обеспечение пользователей финансовой отчетности пониманием инвестиционной и финансовой деятельности, осуществляемой компанией.

Компания обязана готовить отчет о движении денежных средств в соответствии с требованиями данного стандарта и предоставлять его в качестве неотъемлемой части своей финансовой отчетности за каждый период, когда такая отчетность предоставляется.

Отчет о движении денежных средств совместно с остальной финансовой отчетностью позволяет пользователю оценить изменения в чистых активах компании, финансовую структуру компании (в т.ч. ликвидность, платежеспособность), способность компании влиять на суммы и сроки платежей для адаптации к меняющимся обстоятельствам и возможностям. На основании отчета можно получить информацию о способности компании создавать денежные средства и их эквиваленты, разработать модели для оценки и сопоставления дисконтированной стоимости будущих поступлений и платежей денежных потоков различных компаний.

Отчет увеличивает сопоставимость отчетности компаний в целом, поскольку нивелирует эффекты от использования различных бухгалтерских подходов при отражении одинаковых событий.

2. Определения

Денежные средства (*cash*) – это денежные средства на банковских счетах, в кассе, а также бессрочные банковские депозиты, выдаваемые по требованию.

Денежные эквиваленты (*cash equivalents*) – это краткосрочные высоколиквидные инвестиции, легко конвертируемые в заранее известное количество денежных средств и подвергающиеся незначительному риску изменения их стоимости.

Потоки денежных средств (*cash flows*) – это притоки (поступления) и оттоки (выплаты) денежных средств и их эквивалентов.

Операционная деятельность (*operating activities*) – это основная, приносящая выручку, деятельность компании, а также прочая деятельность, не относящаяся к финансовой и инвестиционной деятельности.

Инвестиционная деятельность (*investing activities*) – это приобретение и продажа долгосрочных активов и других инвестиций, не относящихся к денежным эквивалентам.

Финансовая деятельность (*financing activities*) – это операции, приводящие к изменениям размера и состава собственного капитала и заемных средств компании.

3. Денежные средства и эквиваленты денежных средств

Эквиваленты денежных средств предназначены в большей мере для удовлетворения краткосрочных денежных обязательств компании, чем для инвестиций или других целей. Для того чтобы инвестицию можно было классифицировать в качестве денежных средств необходимо, чтобы она:

- была легко обратимой в заранее известное количество денежных средств;
- подвержена незначительному риску изменения стоимости;
- имела первоначальный срок погашения не более трех месяцев.

Примеры эквивалентов денежных средств:

- депозиты до востребования и краткосрочные депозиты;
- векселя по предъявлению или краткосрочные векселя (до 3-х месяцев) крупных компаний;
- привилегированные акции с фиксированной датой выплаты, приобретенные незадолго до их погашения;
- краткосрочные облигации (до 3-х месяцев) крупных компаний.

В некоторых случаях банковские овердрафты, возмещаемые по требованию, составляют неотъемлемую часть управления денежными средствами компании. Характерной чертой таких соглашений с банками является частое изменение сальдо по счету в банке от положительного к отрицательному. В таких случаях банковские овердрафты учитываются в качестве компонента денежных средств и их эквивалентов, не смотря на то, что обычно банковские займы обычно рассматриваются как финансовая деятельность.

Движение денежных средств между статьями, являющимися денежными средствами и их эквивалентами, не включаются в отчет о движении денежных средств, т.к. это является частью управления денежными средствами компании, а не ее операционной, инвестиционной или финансовой деятельностью.

4. Представление отчета о движении денежных средств

Отчет о движении денежных средств должен представлять данные о движении денежных средств в разрезе:

- операционной;
- инвестиционной;
- финансовой деятельности.

Учитывая тот факт, что пользователи отчетности оценивают воздействие каждого вида деятельности на общее финансовое положение компании, данный стандарт разрешает компании представлять данные по операционной, инвестиционной и финансовой деятельности таким образом, который более всего соответствует характеру ее деятельности.

Одна операция может включать денежные средства, классифицируемые по-разному.

Пример 1.

Компания перечислила банку средства в размере \$12,000 в счет погашения задолженности по предоставленному ранее кредиту. При этом данная сумма включает \$10,000, направленные на погашение тела кредита, и уплаченные проценты в размере \$2,000.

Задание.

Каким образом данная транзакция должна быть отражена в отчете о движении денежных средств?

Решение.

\$10,000, направленные на погашение тела кредита, должны быть отражены как отток денежных средств по финансовой деятельности. \$2,000, направленные на уплату процентов, – как отток денежных средств по операционной деятельности либо как отток по финансовой деятельности. Главное, чтобы выбранный способ применялся последовательно и не противоречил принятой учетной политике.

5. Операционная деятельность

Операционная деятельность включает все операции, не относящиеся к финансовой или инвестиционной деятельности.

Необходимость отдельного раскрытия информации по операционной деятельности обусловлена тем фактом, что она показывает, способна ли компания только при помощи основной деятельности генерировать достаточное для ее жизнедеятельности количество денежных средств без привлечения дополнительного финансирования.

В общем смысле, денежные потоки, которые имеют отношение или являются следствием событий, отраженных в отчете о прибыли и убытках, представляют денежные потоки от операционной деятельности. Операционная деятельность включает основную деятельность компании, приносящую доход, а также производство и продажу продукции, выполнение работ и предоставление услуг.

Примеры движения денежных средств от операционной деятельности:

Притоки:

- поступления от продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг;
- поступление платежей от аренды, гонорары, комиссионные;
- поступление страховых премий;
- поступления по возврату налоговых платежей.

Оттоки:

- выплаты поставщикам товаров, работ, услуг;
- выплаты работникам и от их лица;
- выплаты страховым компаниям по страховым полисам;
- налоговые платежи.

6. Инвестиционная деятельность

Инвестиционная деятельность включает операции по приобретению и продаже недвижимости, оборудования, других долгосрочных активов, а также долговых и долевых финансовых инструментов, не являющихся денежными эквивалентами и удерживаемых для продажи.

Необходимость отдельного раскрытия информации по инвестиционной деятельности обусловлена тем фактом, что она показывает объем денежных средств, направленных на создание будущего дохода и, как следствие, генерирование будущих потоков денежных средств.

Примеры движения денежных средств от инвестиционной деятельности:

Притоки:

- поступления от продажи основных средств, нематериальных активов и прочих необоротных активов;
- поступления от продажи акций, долей и долговых инструментов, за исключением тех из них, которые выступают как эквиваленты денежных средств (операционная деятельность) или финансовых инструментов (финансовая деятельность);
- поступления по займам выданным;
- поступления в погашение выданных ранее авансов, осуществленных в пользу третьих сторон, за исключением выплат, произведенным компаниями в порядке осуществления операционной деятельности (авансовые платежи).

Оттоки:

- выплаты на приобретение необоротных активов, в том числе платежи, связанные с капитализированными затратами на разработки и с основными средствами собственного производства;
- выплаты по приобретению акций, долей и долговых инструментов, за исключением тех из них, которые выступают как эквиваленты денежных средств (операционная деятельность) или финансовых инструментов (финансовая деятельность);
- выплаты по авансам, предоставленным третьим сторонам, за исключением выплат, произведенных компаниям в порядке осуществления операционной деятельности (авансовые платежи);
- выплаты в погашение авансов, полученных ранее от третьих сторон, за исключением авансов, произведенных компаниям в порядке осуществления операционной деятельности (авансовые платежи).

Пример 2.**Выдержки из отчета о финансовом положении (млн. долл.)**

	30.09.13 г.	30.09.12 г.
Внеоборотные активы		
Основные средства	1,570	600
Капитал		
Резерв переоценки основных средств	59	10
Долгосрочные обязательства		
Облигации выпущенные	16	-
Краткосрочные обязательства		
Кредиторская задолженность перед поставщиками основных средств	-	150

В течение отчетного периода на основные средства повлияли следующие операции.

1. Амортизация основных средств за отчетный период составила \$210 млн.
2. Убыток от обесценения основных средств за отчетный период составил \$66 млн.
3. В качестве оплаты за приобретенное основное средство была выпущена облигация. Погашение облигации за отчетный период составило \$2 млн.
4. Основное средство, приобретенное по договору финансовой аренды, капитализировано в сумме \$165 млн., из них \$15 млн. уплачено лизинговой компании в течение отчетного периода.
5. Произведен обмен старой доменной печи остаточной стоимостью \$24 млн. на новую печь. Оплата составила \$400 млн. (с учетом скидки 10%, полученной в результате обмена).
6. Изменение резерва переоценки основных средств включает отложенный налог, начисленный с суммы дооценки по ставке 30%.
7. Не принимать в расчет суммы НДС в составе кредиторской задолженности перед поставщиками основных средств.

Задание.

Рассчитать денежные средства, уплаченные при приобретении основных средств за отчетный период, в результате инвестиционной деятельности.

Решение.

Шаг 1. Расчет приобретения основных средств за денежные средства в результате инвестиционной деятельности.

Основные средства
(остаточная стоимость)

600			
Основное средство, приобретенное по облигации – финансовая деятельность	[P1] 18	210	Амортизация основных средств за отчетный период
Основное средство, приобретенное по финансовой аренде – финансовая деятельность	165	66	Убыток от обесценения основных средств за отчетный период
Переоценка основных средств – неденежная операция	[P2] 70	24	Выбытие остаточной стоимости доменной печи
Скидка в составе поступившей по обмену новой доменной печи – неденежная оплата	[P3] 44		
Приобретение за отчетный период за денежные средства в результате инвестиционной деятельности – балансирующая величина	973		
	1,570		

P1

Облигация на конец отчетного периода, выпущенная при приобретении основного средства	16
Погашение облигации за отчетный период	2
Облигация, выпущенная при приобретении основного средства (16 + 2)	18

P2

Увеличение резерва переоценки за отчетный период (59 – 10)	49
Дооценка отчетного периода (49/0.7)	70

РЗ	
Первоначальная стоимость поступившей по обмену новой доменной печи 400 x 100% / 90%	444
Оплаченная часть новой обменной печи неденежными средствами (старой доменной печью) (444 – 400)	44
Шаг 2. Расчет денежных средств, уплаченных при приобретении основных средств за отчетный период, в результате инвестиционной деятельности.	
Приобретение за отчетный период за денежные средства в результате инвестиционной деятельности	973
Уменьшение кредиторской задолженности перед поставщиками основных средств (150 – 0)	150
Денежные средства, уплаченные при приобретении основных средств за отчетный период, в результате инвестиционной деятельности	1,123

7. Финансовая деятельность

Финансовая деятельность включает получение и возврат ресурсов собственникам и кредиторам.

Необходимость отдельного раскрытия информации по финансовой деятельности обусловлена тем фактом, что она необходима для прогнозирования платежей по требованиям сторон, предоставивших компании капитал.

Притоки:

- поступления от эмиссии акций;
- поступления по выпущенным облигациям, векселям и прочим долговым ценным бумагам;
- поступления по кредитам и займам полученным.

Оттоки:

- выплаты собственникам при выкупе или погашении акций;
- выплаты при выкупе или погашении облигаций векселей и прочих долговых ценных бумаг;
- выплаты по кредитам и займам полученным;
- выплаты арендатором, осуществленные в счет погашения обязательств по финансовой аренде.

Пример 3.**Выдержки из отчета о финансовом положении (тыс. долл.)**

	30.06.13 г.	30.06.12 г.
Капитал		
Акционерный капитал (номинал \$0.25)	1,225	1,000
Эмиссионный доход	525	70

За отчетный период произошло две эмиссии акций.

Выпуск 800 акций по цене \$0.75 тыс. Половина акций предоставлена сотрудникам по льготной подписке. По условию подписки работники оплачивают \$0.70 тыс. за акцию. Расходы по льготной подписке отнесены на затраты по оплате труда. На 30.06.13 г. акционеры не оплатили 1/5 от величины эмиссионного дохода по второй эмиссии.

Задание.

Рассчитать денежные средства, полученные от эмиссии акций, в результате финансовой деятельности.

Решение.

Шаг 1. Расчет денежных средств, полученных в результате первой эмиссии.

Оплата первой эмиссии внешними лицами (800 x 1/2 x 0.75)	300
Оплата первой эмиссии сотрудниками (800 x 1/2 x 0.70)	280
Денежные средства, полученные в результате первой эмиссии (300 + 280)	580

Шаг 2. Расчет увеличения акционерного капитала и эмиссионного дохода в результате двух эмиссий.

Акционерный капитал		Эмиссионный доход	
	1 000		70
[P1] 200	Первая эмиссия	[P1] 400	Первая эмиссия
25	Вторая эмиссия – балансирующая величина	55	Вторая эмиссия – балансирующая величина
	1,225		525

P1	
Увеличение акционерного капитала в результате первой эмиссии (800 x 0.25)	200
Увеличение эмиссионного дохода в результате первой эмиссии (800 x 0.50)	400
Шаг 3. Расчет денежных средств, полученных в результате второй эмиссии.	
Оплата акционерного капитала в результате второй эмиссии	25
Оплата эмиссионного дохода в результате второй эмиссии (55 x 4/5)	44
Денежные средства, полученные в результате второй эмиссии (25 + 44)	69
Шаг 4. Расчет денежных средств, полученных в результате двух эмиссий.	
Денежные средства, полученные в результате первой эмиссии	580
Денежные средства, полученные в результате второй эмиссии	69
Денежные средства, полученные в результате двух эмиссий (580 + 69)	649

8. Представление данных о движении денежных средств

8.1. Представление данных о движении денежных средств от операционной деятельности

Денежные потоки от операционной деятельности могут быть представлены используя:

- прямой метод, при котором раскрывается информация об основных видах валовых денежных поступлений и платежей;
- косвенный метод, при котором чистая прибыль или убыток корректируются с учетом операций неденежного характера, отложенных или будущих денежных поступлений и статей доходов, связанных с движением денежных средств по инвестиционной или финансовой деятельности.

Хотя косвенный метод чаще используется на практике, поощряется использование прямого метода, так как он обеспечивает представление информации, позволяющей оценить и спроектировать будущие денежные потоки, что не может быть достигнуто при использовании косвенного метода.

Информация об основных видах валовых денежных поступлениях и платежах для подготовки отчета прямым методом может быть получена:

- либо из учетных записей компании;
- либо путем корректировки продаж, себестоимости продаж и других статей в отчете о прибылях и убытках с учетом следующего:
 - изменений в запасах, операционной дебиторской и кредиторской задолженности в течение периода;

- недежных статей;
- прочих статей, ведущих к возникновению инвестиционных или финансовых денежных потоков.

При подготовке отчета о движении денежных средств косвенным методом чистый поток денежных средств от операционной деятельности определяется путем корректировки прибыли или убытка на следующие статьи:

1. неденежные статьи доходов и расходов:

- амортизацию основных средств,
- амортизацию нематериальных активов,
- убыток от обесценения основных средств,
- переоценку инвестиционной собственности,
- переоценку финансовых активов, предназначенных для торговли и пр.;

2. статьи доходов и расходов, которые приносят притоки и оттоки денежных средств по инвестиционной и финансовой деятельности:

- прибыль (убыток) от продажи основных средств;
- прибыль (убыток) от продажи ценных бумаг;
- курсовые разницы по кредитам/займам полученным и пр.;

3. статьи доходов и расходов, которые отражаются в отчете о движении денежных средств отдельной строкой:

- проценты к уплате;
- проценты к получению;
- дивиденды к получению;

4. изменения текущих активов и текущих обязательств, а также прочих статей отчета о финансовом положении, не относящихся ни к инвестиционной, ни к финансовой деятельности:

- запасы;
- торговая дебиторская и кредиторская задолженность;
- авансы выданные и полученные по основной деятельности;
- переплата по налогам (кроме налогов, которые можно прямо отнести к инвестиционной или финансовой деятельности);
- обязательства по налогам (кроме налогов, которые можно прямо отнести к инвестиционной или финансовой деятельности);
- авансы персоналу компании и обязательства перед персоналом компании;
- дебиторская задолженность страховой компании по страховому возмещению;
- прочая дебиторская и кредиторская задолженность, не относящаяся ни к инвестиционной, ни к финансовой деятельности и пр.

8.2. Представление данных о движении денежных средств от инвестиционной и финансовой деятельности

Компания должна отдельно предоставлять основные виды валовых денежных поступлений и валовых денежных платежей, возникающих от инвестиционной и финансовой деятельности, за исключением денежных поступлений и платежей, описанных в следующем пункте, данные о которых предоставляются на основе взаимозачета.

8.3. Представление потоков денежных средств в свернутом виде

В большинстве случаев при составлении отчета о движении денежных средств необходимо притоки и оттоки от денежных операций представлять отдельно. Например, денежные средства, направленные на приобретение основных средств, отражаются отдельно от сумм, полученных при реализации основных средств. Но в тоже время по некоторым операциям возможно представление в свернутом виде.

Примеры денежных потоков, которые могут представляться в отчете о движении денежных средств в свернутом виде:

- поступления и выплаты от имени клиентов, когда движение денежных средств в большей степени отражает деятельность клиента, нежели самой компании (например, акцептование (и выплата) по банковскому депозиту по требованию, арендная плата, собираемая от имени собственников объекта недвижимости (и выплачиваемая им));
- поступления и выплаты по статьям, характеризующимся высокой оборачиваемостью, крупными суммами и короткими сроками погашения (например, приобретение и продажа инвестиций, авансовые выплаты и погашение краткосрочных займов).

9. Формат предоставления отчета о движении денежных средств

9.1. Прямой метод

Отчет о движении денежных средств за период с ... по ...

Потоки денежных средств от операционной деятельности

Поступления от покупателей	X	
Оплата поставщикам и работникам	(X)	
Денежные средства от операционной деятельности	<u>X</u>	
Уплаченные проценты	(X)	
Уплаченный налог на прибыль	(X)	
Чистые денежные средства от операционной деятельности	<u></u>	X

Потоки денежных средств от инвестиционной деятельности

Продажа основных средств	X	
Приобретение основных средств	(X)	
Полученные проценты	X	
Полученные дивиденды	X	
Чистые денежные средства от инвестиционной деятельности	<u></u>	X

Потоки денежных средств от финансовой деятельности

Поступления от эмиссии акций	X	
Поступления от долгосрочных займов	X	
Погашение обязательств по финансовой аренде	(X)	
Уплаченные дивиденды	(X)	
Чистые денежные средства от финансовой деятельности	<u></u>	X

Чистое приращение денежных средств и эквивалентов денежных средств	<u></u>	X
---	---------	---

Денежные средства и эквиваленты денежных средств на начало периода		X
---	--	---

Денежные средства и эквиваленты денежных средств на конец периода	<u></u>	X
--	---------	---

Формулы для пересчета статей отчета о прибылях и убытках по прямому методу приводятся ниже.

<u>По начислению</u>	<u>Прибавить</u>	<u>Вычесть</u>	<u>По кассовому методу</u>
Чистые продажи	+ Дебиторская задолженность на начало	- Дебиторская задолженность на конец Списанная дебиторская задолженность	= Денежные средства, полученные от покупателей
Себестои- мость проданных товаров	+ Запасы на конец Кредиторская задолженность на начало	- Амортизация Запасы на начало Кредиторская задолженность на конец	= Денежные средства, уплаченные поставщикам
Операцион- ные расходы	+ Предоплачен- ные расходы на конец Начисленные затраты на начало	- Амортизация Предоплаченные расходы на начало Начисленные затраты на конец Безнадежные долги	= Денежные средства, уплаченные по операционным расходам

Из вышеизложенного видно, что суммы, которые составляют операционный раздел отчета о движении денежных средств, при применении прямого метода являются расчетными; они не отражаются напрямую на бухгалтерских счетах.

Дополнительные усилия, которые требуются для подготовки отчета прямым методом, могут быть одной из причин, по которой составители отчетности предпочитают косвенный метод.

9.2. Косвенный метод

Отчет о движении денежных средств за период с ... по ...

Потоки денежных средств от операционной деятельности

Прибыль до налогов	X	
Корректировки на:		
амортизацию	X	
инвестиционный доход	(X)	
проценты начисленные	X	
Операционная прибыль до изменения оборотного капитала	X	
уменьшение торговой дебиторской задолженности	X	
увеличение запасов	(X)	
увеличение торговой кредиторской задолженности	X	
Денежные средства от операционной деятельности	X	
Уплаченные проценты	(X)	
Уплаченный налог на прибыль	(X)	
Чистые денежные средства от операционной деятельности		X

Потоки денежных средств от инвестиционной деятельности

Продажа основных средств	X	
Приобретение основных средств	(X)	
Полученные проценты	X	
Полученные дивиденды	X	
Чистые денежные средства от инвестиционной деятельности		X

Потоки денежных средств от финансовой деятельности

Поступления от эмиссии акций	X	
Поступления от долгосрочных займов	X	
Погашение обязательств по финансовой аренде	(X)	
Уплаченные дивиденды	(X)	
Чистые денежные средства от финансовой деятельности		X

Чистое приращение денежных средств и эквивалентов денежных средств

Денежные средства и эквиваленты денежных средств на начало периода		X
Денежные средства и эквиваленты денежных средств на конец периода		X

Нижеприведенная таблица, являющаяся фактически расширенным балансовым уравнением, поможет понять суть корректировок, необходимых для трансформации значения чистой прибыли, рассчитанной по методу начислений, в значение, рассчитанное по кассовому методу (для косвенного метода).

<i>Текущие активы</i>	-	<i>Долгосрочные активы</i>	=	<i>Текущие обязательства</i>	+	<i>Долгосрочные обязательства</i>	+	<i>Доход</i>	<i>Поправки</i>
1 Прирост			=					Прирост	Уменьшение
2 Уменьшение			=					Уменьшение	Прирост
3			=	Прирост					Прирост
4			=	Уменьшение					Уменьшение

Например, в соответствии со строкой 1 таблицы продажа в кредит увеличит дебиторскую задолженность и доход по методу начисления, но не повлияет на денежные средства.

Следовательно, сумма прироста вычитается из дохода по методу начисления для расчета дохода по кассовому методу. Последняя колонка показывает, что прирост стоимости текущих активов вычитается из дохода для расчета денежного потока.

Подобным образом прирост величины текущих обязательств (строка 3 в таблице) прибавляется к доходу для расчета денежного потока.

Приведем сводную таблицу для подготовки отчета о движении денежных средств прямым и косвенным методами.

Отчет о прибылях и убытках	Положит. корректировки	Отрицат. корректировки	Денежные потоки от операционной деятельности
(Начисление)			(Касса)
Чистые продажи	+ Дебиторская задолженность (ДЗ) на начало + Отложенный доход на конец	- ДЗ на конец - Списанная ДЗ за период - Отложенный доход на начало	Деньги, поступившие от покупателей
Себестоимость продаж	+ Кредиторская задолженность (КЗ) на начало + Запасы на конец	- КЗ на конец - Запасы на начало	Деньги, уплаченные поставщикам
Операционные расходы	+ Предоплаченные расходы на конец + Начисленные обязательства на начало	- Амортизация - Расходы по безнадежным долгам - Предоплаченные расходы на начало - Начисленные обязательства на конец	Денежные операционные расходы
Прочие расходы	+ Амортизация премии по облигациям	- Амортизация дисконта по облигациям	Уплаченные проценты
Прочие доходы и убытки	+ Убытки от инвестиционной и финансовой деятельности	- Прибыли от инвестиционной и финансовой деятельности	0
Расходы по налогу на прибыль	+ Отложенные налоговые активы на конец + Отложенные налоговые обязательства на начало	- Отложенные налоговые активы на начало - Отложенные налоговые обязательства на конец	Уплаченный налог на прибыль
Чистая прибыль	Всего положительные корректировки	Всего отрицательные корректировки	Денежный поток от операционной деятельности

10. Прочие требования

10.1. Движение денежных средств в иностранной валюте

Движение денежных средств, возникающее в ходе операций с иностранной валютой, должно отражаться в той валюте, в какой компания составляет отчетность. Для этих целей должен применяться курс иностранной валюты на дату возникновения денежного потока.

Все денежные потоки зарубежной дочерней компании также должны быть конвертированы по курсу, действовавшему на дату возникновения потока денежных средств.

Нереализованная прибыль/убытки по курсовым разницам не являются движением денежных средств.

Однако, учитывая тот факт, что информация в отчете о движении денежных средств должна быть представлена таким образом, чтобы обеспечить полное согласование между начальным и конечным остатками денежных средств, отраженных в отчете о финансовом положении, в целях корректного отражения конечного остатка денежных средств в отчете необходимо отдельной строкой отразить влияние изменений обменных курсов на имеющиеся или подлежащие выплате денежные средства в иностранной валюте. То есть расчетное сальдо должно равняться фактическому остатку денежных средств.

Указанный стандарт допускает использование валютного курса, близкого к фактическому курсу обмена. Например, при учете операций с иностранной валютой или при конвертировании потоков денежных средств зарубежной дочерней компании может использоваться средневзвешенное значение обменного курса за отчетный период.

10.2. Отражение в отчете процентов и дивидендов

Информацию о движении денежных средств, обусловленном получением и выплатой процентов и дивидендов, следует раскрывать отдельно и соответственно классифицировать как потоки по операционной, инвестиционной или финансовой деятельности.

В отчете о движении денежных средств раскрывается информация о совокупных процентных платежах в течение отчетного периода.

Выплаченные проценты, полученные проценты и полученные дивиденды могут классифицироваться как потоки денежных средств по операционной деятельности, если они участвуют в формировании чистой прибыли.

Альтернативным образом выплаченные проценты, полученные проценты и полученные дивиденды могут рассматриваться соответственно как потоки денежных средств по финансовой или инвестиционной деятельности, поскольку они представляют собой затраты на приобретение финансовых ресурсов или доход на инвестированный капитал.

Выплаченные дивиденды могут классифицироваться как потоки денежных средств по финансовой деятельности, так как они представляют собой затраты на приобретение финансовых ресурсов.

Альтернативным образом выплаченные дивиденды могут отражаться как денежные потоки денежных средств по операционной деятельности с целью помочь пользователям оценить способность компании выплачивать дивиденды за счет денежных средств, формируемых операционной деятельностью.

10.3. Отражение в отчете налогов на прибыль

Выплаты налогов обычно относятся к потокам по операционной деятельности. В тех случаях, когда связанные с налогами потоки денежных средств относятся к двум и более видам деятельности, в отчете раскрывается информация об общей сумме выплаченных налогов.

Информация о движении денежных средств, обусловленном выплатой налогов на прибыль, должна раскрываться отдельно, а соответствующие потоки денежных средств должны классифицироваться как операционная деятельность, за исключением случаев, когда такие денежные средства можно однозначно соотнести с финансовой или инвестиционной деятельностью.

В то время как расходы по налогам несложно соотнести с инвестиционной или финансовой деятельностью, денежные выплаты налогов нецелесообразно идентифицировать аналогичным образом, в связи с тем что расходы могут возникнуть в периоде, отличном от периода, в котором возникли денежные потоки по соответствующей облагаемой налогом операции.

При целесообразности соотнесения денежных потоков по налогам с конкретными операциями они классифицируются как инвестиционная или финансовая деятельность (в зависимости от того, что является более приемлемым).

Пример 4.

Выдержки из отчета о финансовом положении (тыс. долл.)

	30.06.13 г.	30.06.12 г.
Капитал		
Резерв переоценки	470	400
Долгосрочные обязательства		
Отложенные налоговые обязательства	19	3
Краткосрочные обязательства		
Обязательство по текущему налогу на прибыль	26	20

Выдержка из отчета о прибылях и убытках за 2013 г. (тыс. долл.)

Расходы по налогу на прибыль	27
------------------------------	----

Дополнительная информация.

В течение отчетного периода компания не погашала задолженность по налогу на прибыль неденежными средствами.

Изменение резерва переоценки основных средств включает отложенный налог, начисленный с суммы дооценки по ставке 30%.

Задание.

Рассчитать налог на прибыль уплаченный.

Решение.

**Отложенное налоговое обязательство,
Обязательство по текущему налогу на прибыль**

		3 + 20
Налог на прибыль уплаченный – балансирующая величина	35	<div style="text-align: right; padding-right: 10px;">27</div> Расходы по текущему и отложенному налогу на прибыль, начисленные в отчете о прибылях и убытках
		<div style="text-align: right; padding-right: 10px;">[P1] 30</div> Расходы по отложенному налогу на прибыль, начисленные в капитале
		19 + 26

P1

Увеличение резерва переоценки за отчетный период (470 – 400)	70
Дооценка отчетного периода (70/0.7)	100
Отложенный налог с дооценки отчетного периода (100 – 70 или 70/0.7 x 0.3)	30

10.4. Отражение в отчете фьючерсов, форвардов, опционов и свопов

МСФО (IAS) 7 предусматривает, что денежные поступления и платежи по фьючерсам, форвардам, опционам и свопам должны отражаться в составе инвестиционной деятельности, за исключением случаев, когда:

- 1) такие контракты предназначены для торговли и должны отражаться в составе операционной деятельности;
- 2) поступления и платежи трактуются компанией как финансовая деятельность и соответствующим образом отражаются в отчете.

Далее, когда подобный контракт предназначен для хеджирования конкретной позиции, денежные потоки по нему отражаются так же, как и по хеджируемой позиции.

10.5. Инвестиции в ассоциированные и совместные компании

При представлении в отчетности денежных потоков ассоциированной компании и совместного предприятия инвестор ограничивается движением денежных средств между ним и объектом инвестирования, например, дивидендами и авансовыми платежами.

10.6. Приобретение и продажа дочерних, ассоциированных и совместных компаний

МСФО (IAS) 7 требует отдельного представления в разделе инвестиционной деятельности отчета информации о движении денежных средств, произошедших

вследствие приобретения или продажи дочерних, ассоциированных и совместных компаний.

В соответствии со стандартом требуется раскрытие следующей информации:

- 1) общая стоимость сделки;
- 2) доля, покрытая денежными средствами и денежными эквивалентами;
- 3) сумма денежных средств и денежных эквивалентов в распоряжении дочерней компании;
- 4) стоимость активов (кроме денежных средств и эквивалентов) и обязательств, сгруппированных по основным категориям.

При этом потоки денежных средств в результате выбытия не подлежат вычету из потоков, сформированных в результате приобретения, но сумма выплаченных (или полученных) денежных средств в результате приобретения (или продажи) отражается за вычетом приобретенных (или выбывающих) вместе с объектом денежных средств.

Пример 5.

Приобретение компании, имеющей остатки денежных средств

Компания А приобрела компанию Б. Сумма сделки \$120 млн. При этом компания Б на момент приобретения имеет остаток денежных средств в размере \$10 млн. В своем отчете о движении денежных средств компания А отражает отток в размере \$110 млн. (120 – 10).

10.7. Отражение в отчете неденежных операций

Инвестиционные и финансовые операции, не требующие использования денежных средств, в отчет о движении денежных средств не включаются, но они обязательно должны быть раскрыты в примечаниях к отчетности.

Примеры неденежных финансовых и инвестиционных операций:

- 1) приобретение активов посредством финансовой аренды либо путем принятия на себя каких-либо обязательств;
- 2) приобретение компании посредством эмиссии акций;
- 3) конвертирование задолженности в собственный капитал.

11. Раскрытие информации

Компания должна раскрыть состав денежных средств и денежных эквивалентов и, если есть разница между значением, отраженным в отчёте о финансовом положении, и значением, отраженным в отчете о движении денежных средств, дать пояснения по поводу этой разницы.

Кроме этого, компания раскрывает информацию о своей учетной политике, определяющей состав денежных средств (и их эквивалентов), и если имели место какие-либо изменения учетной политики, регламентирующей определение компонентов денежных средств (и их эквивалентов), то эта информация также должна быть раскрыта в первом комплекте отчетности, составленном после внесения таких изменений.

Пользователям отчетности для оценки ликвидности и платежеспособности может потребоваться дополнительная информация. С этой целью стандарт устанавливает обязательные и рекомендуемые раскрытия.

1) Обязательные раскрытия.

- Любые ограничения на использование значительных сумм денежных средств и денежных эквивалентов должны быть раскрыты и сопровождаются комментариями менеджмента.
- Различия между статьей «Денежные средства и эквиваленты денежных средств» для целей ОДДС и представлением в отчете о финансовом положении (сверка).
- Описание неденежных операций по инвестиционной и финансовой деятельности.
- Информация, касающаяся приобретения или потери контроля над дочерней компанией:
 - суммарное возмещение, выплаченное или полученное, в том числе доля в нем денежных средств и эквивалентов денежных средств;
 - относящиеся к дочерним компаниям, над которыми получен или утрачен контроль:
 - суммы денежных средств и эквивалентов денежных средств;
 - суммы прочих активов и обязательств, суммированные по основным категориям.

2) Рекомендуемые раскрытия:

- суммы пока не привлеченных, но возможных займов, которые могут быть предоставлены для финансирования операционной деятельности в будущем, а также для погашения основной суммы долга с указанием каких-либо ограничений на привлечение таких займов;
- для инвестиций в совместные предприятия при консолидации по пропорциональному методу – агрегированные значения денежных потоков от операционной, финансовой и инвестиционной деятельности, которые относятся к этим инвестициям;
- агрегированные значения денежных потоков, возникших вследствие прироста производительности, отдельно от денежных потоков, требующихся для поддержания нормальной производительности;
- денежные потоки по сегментам.

Требования прочих стандартов:

МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»:

- информация о чистых потоках денежных средств, относящихся к операционной, инвестиционной и финансовой составляющей прекращенной деятельности;
- такие раскрытия могут быть представлены либо в примечаниях к финансовой отчетности, либо в самом ОДДС.

МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации о долях участия в других компаниях»:

по каждой дочерней компании (ДК), имеющей существенную неконтролирующую долю (НДУ) необходимо раскрыть:

- Выплаченные НДУ дивиденды.
- Агрегированную финансовую информацию об активах, обязательствах, прибылях и убытках, денежных потоках, необходимая для понимания участия НКД в деятельности группы и ее денежных потоках (до исключения ВГО).
- Ниже приведен пример отчета о движении денежных средств, составленный косвенным методом

Пример 6.

ОАО "Пивоваренная компания "Балтика" и дочерние общества
Консолидированный отчет о движении денежных средств за год, заканчивающийся
31 декабря 2005 г.

	2005 г.	2004 г.
	'000 Euro	'000 Euro
ОПЕРАЦИОННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ		
Чистая прибыль за год	190,383	110,599
Корректировки:		
Износ и амортизация	69,943	58,700
Убыток от выбытия основных средств	1,767	730
Доход от зависимых компаний	(945)	(902)
Расходы по уплате процентов	3,428	2,547
Проценты полученные	(9,431)	(2,974)
Расходы по налогу на прибыль	47,471	35,863
Прибыль от операций до учета изменений в оборотном капитале и резервах	302,616	204,563
Уменьшение/увеличение запасов	4,116	(19,791)
Уменьшение/увеличение дебиторской задолженности	18,233	(603)
Увеличение кредиторской задолженности	3,860	12,108
Уменьшение/увеличение резервов	(15,194)	16,771
Потоки денежных средств от операционной деятельности до уплаты налога на прибыль и процентов	313,631	213,048
Налог на прибыль уплаченный	(49,466)	(27,619)
Проценты уплаченные	(3,986)	(2,482)
Движение денежных средств от операционной деятельности	260,179	182,947
ИНВЕСТИЦИОННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ		
Поступления от реализации объектов основных средств	673	252
Проценты полученные	8,328	2,974
Дивиденды полученные	750	319
Приобретение долгосрочных инвестиций	(14,080)	-
Займы банкам	(14,180)	-
Приобретение банковских векселей	(82,649)	(23,588)
Приобретение основных средств и нематериальных активов	(64,950)	(103,216)
Изменение суммы займов, выданных третьим лицам	(903)	115
Финансовый доход, полученный по договорам лизинга	61	195
Возврат основной части долга по договорам лизинга	1,917	1,923
Движение денежных средств от инвестиционной деятельности	(165,033)	(121,026)
ФИНАНСОВАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ		
Банковские кредиты	(40,800)	(17,969)
Поступления от продажи собственных акций	2,143	2,004
Средства, направленные на приобретение собственных акций	(3,184)	(1,293)
Получение долгосрочных кредитов		32,266
Выплата долгосрочных кредитов	(6,054)	(5,037)
Выплаты по обязательствам по финансовому лизингу	(2,991)	(2,944)
Выплата дивидендов	(53,871)	(43,164)
Движение денежных средств от финансовой деятельности	(104,757)	(36,137)
Чистое увеличение/уменьшение денежных средств и их эквивалентов	(4,610)	24,050
Денежные средства и их эквиваленты на начало года	5,990	21,940
Эффект от изменения курсов валют на денежные средства и их эквиваленты	5,001	(1,734)
Денежные средства и их эквиваленты на конец года (прим. 18)	41,380	45,990

МСФО (IFRS) 5

Необоротные активы,
предназначенные
для продажи, и
прекращённая деятельность

План сессии

1.	Введение.....	2802
	1.1. Цель	
	1.2. Сфера применения	
2.	Определения.....	2802
3.	Критерии признания	2803
4.	Оценка необоротных активов, предназначенных для продажи	2804
	4.1 Оценка на дату реклассификации	
	4.2 Последующая оценка	
	4.3 Пересмотр плана продажи	
5.	Представление и раскрытие информации в примечаниях	2805
	5.1. Представление и раскрытие информации о прекращённой деятельности	
	5.2 Представление необоротных активов (или реализуемых групп), предназначенных для продажи	
	5.3 Дополнительные раскрытия	

1. Введение

МСФО (IFRS) 5 вступил в силу 1 января 2005 г., заменив собой МСФО (IAS) 35 «Прекращаемая деятельность».

1.1 Цель

Целью данного стандарта является установление правил учета для активов, предназначенных для продажи и прекращённой деятельности.

1.2 Сфера применения

Требования МСФО (IFRS) 5 распространяются на все оборотные активы и реализуемые группы, классифицированные как предназначенные для продажи, кроме:

- отложенных налоговых активов (МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»);
- активов, возникающих по пенсионным планам (МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»);
- финансовых активов (МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»);
- инвестиционной собственности, учитываемой по справедливой стоимости (МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная собственность»);
- оборотных активов, учитываемых по справедливой стоимости за вычетом затрат в момент продажи (МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»);
- договорных прав, возникающих по договорам страхования (МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования»).

Перечисленные оборотные активы могут быть включены в реализуемую группу, но будут учитываться по правилам, предусмотренным соответствующими стандартами.

2. Определения

Справедливая стоимость (*fair value*) – цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства при проведении операции на добровольной основе между участниками рынка на дату оценки (см. МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»).

Расходы на продажу (*costs to sell*) – это дополнительные затраты, которые напрямую связаны с выбытием актива (или реализуемой группы), за исключением финансовых расходов и расходов по налогу на прибыль.

Единица, генерирующая денежные средства (*cash-generating unit*), – это наименьшая определяемая группа активов, которая генерирует приток денежных средств, который в основном независим от притоков денежных средств от других активов или групп активов.

Компонент компании (*component of an entity*) – операции и денежные потоки, которые могут быть четко отделены от остальной деятельности компании с точки зрения хозяйственной деятельности и для целей финансовой отчетности.

Прекращенная деятельность (*discontinued operation*) – это компонент компании, который либо выбыл, либо квалифицирован как предназначенный для продажи и

- представляет собой отдельное существенное направление деятельности или район деятельности компании (хозяйственно-отраслевой или географический сегмент);
- выбывает в рамках единого плана продажи; или
- является дочерней компанией, приобретенной исключительно с целью последующей перепродажи.

Реализуемая группа/выбывающая группа (*disposal group*) - это группа активов, которые подлежат продаже либо выбывают иным путем в результате единой операции, а также обязательства, связанные с этими активами и передаваемые при осуществлении данной операции. Реализуемая группа, являющаяся единицей, генерирующей денежные средства, включает гудвил, возникший при объединении бизнеса и отнесенный на эту группу в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

3. Критерии признания

Необоротный актив (или реализуемая группа) должен быть классифицирован как предназначенный для продажи, если его стоимость будет возмещена в основном в результате продажи, а не продолжающегося использования.

Критерии признания:

- Актив готов к немедленной продаже в его существующем состоянии на условиях, обычных для продажи таких активов (или реализуемых групп).
- Продажа актива (или реализуемой группы) высоко вероятна, т.е.:
 - существует формальный план продажи;
 - осуществляется активный поиск покупателя для выполнения плана продажи;
 - ведется активная маркетинговая программа для продажи актива (или реализуемой группы) по цене, сопоставимой с текущей рыночной стоимостью;
 - ожидается, что актив (или реализуемая группа) будет продан в течение ближайших 12 месяцев с момента реклассификации;
 - все предпринимаемые действия не предполагают существенных изменений или отмены плана продажи.

Обмен необоротными активами считается продажей при наличии коммерческого характера сделки (в соответствии с МСФО (IAS) 16 «Основные средства»).

Необоротные активы (или реализуемые группы), приобретенные исключительно с целью последующей перепродажи, должны быть классифицированы на дату приобретения как предназначенные для продажи, если продажа ожидается в течение 12 месяцев, и если высоко вероятно, что все остальные критерии будут удовлетворены вскоре после приобретения (как правило, в течение 3 месяцев).

Необоротный актив (или реализуемая группа) не должен быть классифицирован как предназначенный для продажи, если критерии признания удовлетворяются после отчётной даты. Однако если эти критерии удовлетворяются до утверждения финансовой отчётности к выпуску, соответствующая информация должна быть раскрыта в Примечаниях.

4. Оценка необоротных активов, предназначенных для продажи

4.1 Оценка на дату реклассификации

На дату перевода необоротных активов (или реализуемой группы) в категорию предназначенных для продажи они оцениваются по наименьшей из:

- балансовой стоимости на момент реклассификации; и
- справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.

Если продажа ожидается позднее, чем через год, расходы на продажу должны быть оценены по дисконтированной стоимости.

Непосредственно перед реклассификацией балансовая стоимость актива (или реализуемой группы) должна быть оценена в соответствии с надлежащим МСФО.

Убыток, полученный при переоценке активов по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, признается в отчёте о прибылях и убытках за период и распределяется между активами реализуемой группы в порядке, аналогичном порядку, предусмотренному МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

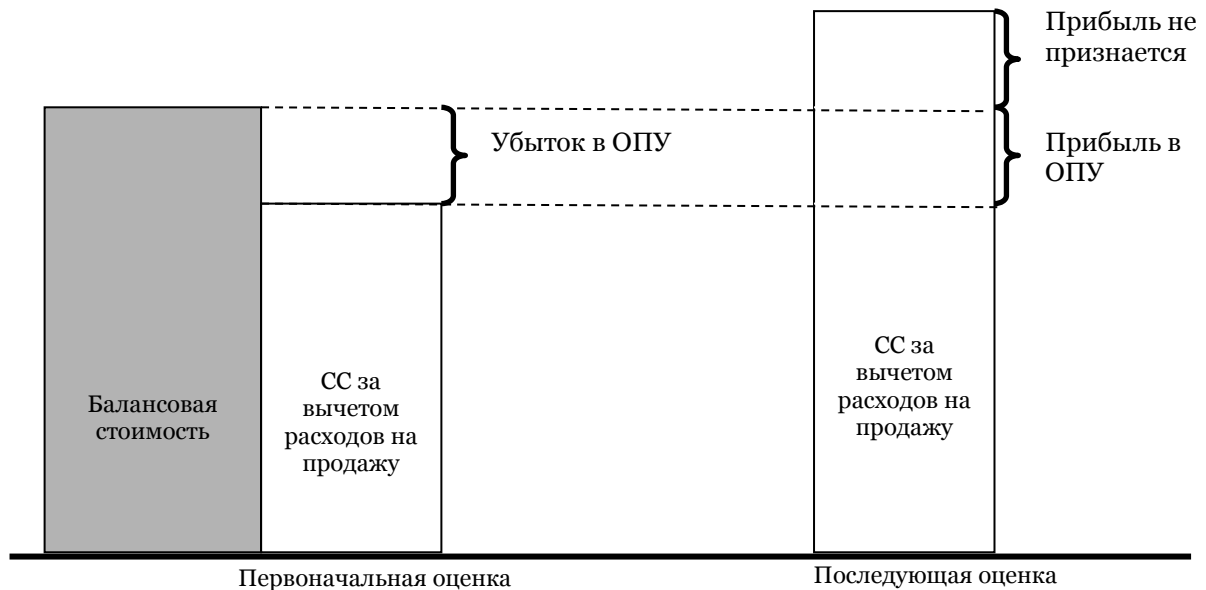
4.2 Последующая оценка

Если необоротные активы (или реализуемые группы), предназначенные для продажи, не проданы на отчётную дату, то они:

- не амортизируются;
- оцениваются по наименьшей из:
 - балансовой стоимости;
 - справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.

Увеличение справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу при последующей оценке признаётся в пределах ранее признанного убытка от обесценения. При этом учитывается общая сумма убытка от обесценения:

- признанная в соответствии с МСФО (IFRS) 5;
- признанная в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» до перевода активов в категорию предназначенных для продажи.



4.3 Пересмотр плана продажи

Если компания пересмотрела план продажи, то критерии признания активов в качестве предназначенных для продажи могут перестать выполняться. В этом случае соответствующие необоротные активы подлежат обратной реклассификации по наименьшей из:

- балансовой стоимости актива на момент его классификации в качестве предназначенного для продажи за вычетом амортизации и переоценки, которые были бы признаны, если бы актив не был переведен в категорию предназначенных для продажи; и
- возмещаемой сумме на дату, когда компания отказалась от намерения продать актив.

Финансовый результат от проведенной переоценки отражается в отчете о прибылях и убытках того периода, в котором актив был реклассифицирован.

5. Представление и раскрытие информации в примечаниях

5.1. Представление и раскрытие информации о прекращенной деятельности

В отчете о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе следует отдельно отражать результаты:

- продолжающейся деятельности; и
- прекращенной деятельности.

Результат прекращенной деятельности включает в себя сумму:

- прибыли/убытка после налога от прекращенной деятельности;
- прибыли/убытка после налога от переоценки по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу;

- прибыли/убытка после налога от выбытия активов (или реализуемых групп), входящих в состав прекращенной деятельности.

Непосредственно в отчёте о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе или в примечаниях необходимо представить анализ результата прекращенной деятельности в разрезе:

- выручки, расходов и доналоговой прибыли/убытка от прекращенной деятельности;
- прибыли/убытка от переоценки по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу или от выбытия активов (или реализуемых групп), входящих в состав прекращенной деятельности;
- соответствующих расходов по налогу на прибыль в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль».

Раскрытию также подлежат чистые денежные потоки в разрезе операционной, инвестиционной и финансовой деятельности в рамках прекращенной деятельности (либо в финансовой отчетности, либо в примечаниях).

Компания должна пересчитать сравнительную информацию за предыдущие периоды для обеспечения сопоставимости представленной информации.

Анализ результата прекращенной деятельности и движения денежных средств не требуется для дочерних компаний, предназначенных для перепродажи.

Пример 1.

В течение 2012 года компания «Нептун» продала подразделение, осуществлявшее продажу ее товаров в регионе «Север». В составе компании продолжают работать подразделения «Юг» и «Запад». В отчёте о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе за 2012 год представлена следующая информация:

	\$
Продолжающаяся деятельность («Юг» и «Запад»)	
Выручка	100,000
Себестоимость продаж	<u>(60,000)</u>
Валовая прибыль	40,000
Прочие расходы	(7,000)
Процентные расходы	<u>(1,000)</u>
Прибыль до налогообложения	32,000
Расход по налогу на прибыль	<u>(9,600)</u>
Прибыль за период от продолжающейся деятельности	22,400
Чистый результат прекращенной деятельности («Север»)	<u>(350)</u>
Итого прибыль за период	<u>22,050</u>
Примечания	
Прекращенная деятельность	
	\$
Выручка	20,000
Себестоимость продаж	(16,000)
Прочие расходы	<u>(1,000)</u>
Прибыль до налогообложения	3,000
Расход по налогу на прибыль	<u>(900)</u>
Прибыль от прекращенной деятельности	2,100

Убыток от обесценения	(3,500)
Расход по налогу на прибыль	<u>1,050</u>
Итого убыток от прекращённой деятельности	(350)

5.2 Представление необоротных активов (или реализуемых групп), предназначенных для продажи

Компания должна представлять необоротные активы, предназначенные для продажи, и активы реализуемой группы, предназначенной для продажи, в отчёте о финансовом положении отдельно от других активов. Обязательства реализуемой группы, предназначенной для продажи, также должны быть представлены в отчёте о финансовом положении отдельно от других обязательств. Взаимозачёт таких активов и обязательств не допускается.

Основные классы активов и обязательств, предназначенных для продажи, должны быть отдельно представлены непосредственно в отчёте о финансовом положении или в примечаниях к финансовой отчётности.

Представление и раскрытие такой информации не требуется для дочерних компаний, предназначенных для перепродажи.

Совокупные доходы/расходы, представленные в капитале как прочий совокупный доход, относящиеся к необоротным активам (или реализуемым группам), предназначенным для продажи, должны быть представлены отдельно.

Пересчёт сравнительной информации в отношении отчёта о финансовом положении не требуется.

5.3 Дополнительные раскрытия

В периоде, в котором необоротный актив (или реализуемая группа) классифицирован как предназначенный для продажи или продан, раскрывается следующая информация:

- описание необоротного актива (или реализуемой группы);
- описание обстоятельств совершившейся продажи или ожидаемого выбытия, а также ожидаемый период и условия выбытия;
- прибыль/убыток, признанная при переоценке по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу;
- сегмент, к которому относятся активы (или реализуемые группы), предназначенные для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты».

Если компания изменила план продажи активов, то должна быть представлена следующая информация:

- причины принятия соответствующего решения;
- влияние данного решения на финансовые результаты компании за отчётный и предшествующие периоды.

МСФО (IFRS) 6

Разведка и оценка полезных ископаемых

План сессии

1. Введение.....	2902
1.1 Цель	
1.2 Сфера применения	
2. Определения.....	2902
3. Первоначальное признание и оценка	2903
4. Последующая оценка.....	2904
5. Классификация.....	2904
6. Изменения в учётной политике	2904
7. Обесценение.....	2905
8. Раскрытие информации в примечаниях.....	2905

1. Введение

Поскольку хозяйственная деятельность добывающих компаний связана с большими капиталовложениями, а ни один стандарт специально не рассматривает вопросов учёта расходов на разведку и оценку, то существуют разные подходы к учёту этих расходов. Необходимость в сопоставимости отчётности таких компаний и явилась причиной разработки данного стандарта.

1.1 Цель

Цель настоящего стандарта состоит в регламентации финансовой отчётности применительно к разведке и оценке полезных ископаемых.

Стандарт требует:

- некоторых улучшений существующей практики учета затрат на разведку и оценку полезных ископаемых;
- чтобы компании, признающие активы в ходе разведки и оценки полезных ископаемых, тестировали такие активы на предмет обесценения в соответствии с данным стандартом и признавали убыток от обесценения в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»;
- раскрытия информации, поясняющей суммы в финансовой отчётности, возникающие в связи с разведкой и оценкой запасов полезных ископаемых.

1.2 Сфера применения

Стандарт применяется к затратам, понесенным в ходе разведки и оценки полезных ископаемых.

Стандарт не применяется в отношении затрат, понесённых:

- до проведения работ, связанных с разведкой и оценкой полезных ископаемых;
- после обоснованного подтверждения технической осуществимости и коммерческой целесообразности добычи полезных ископаемых.

2. Определения

Разведка и оценка минеральных ресурсов/запасов полезных ископаемых (*exploration for and evaluation of mineral resources*) – поиск запасов полезных ископаемых, включая минеральное сырьё, нефть, природный газ и аналогичные невозобновляемые ресурсы, после получения предприятием юридических прав на производство разведочных работ на определенной территории, а также определение технической осуществимости и коммерческой целесообразности добычи полезных ископаемых.

Расходы на разведку и оценку (*exploration and evaluation expenditures*) – расходы, понесённые в связи с разведкой и оценкой полезных ископаемых до тех пор, пока не стали очевидными техническая осуществимость и коммерческая целесообразность добычи.

Активы, признанные в ходе разведки и оценки (*exploration and evaluation assets*) – расходы, связанные с разведкой и оценкой месторождений, признанные в качестве активов согласно учётной политике компании.

3. Первоначальное признание и оценка

Компания должна определить политику, отражающую, какие именно расходы признаются в качестве активов в ходе разведки и оценки полезных ископаемых, и использовать ее последовательно. При определении данной политики компания должна принять во внимание, какая часть расходов может быть связана с разведкой конкретных полезных ископаемых. Примеры расходов, которые могут быть включены при первоначальном признании в стоимость активов:

1. приобретение прав на проведение разведочных работ;
2. затраты на проведение топографических, геологических, геохимических и геофизических исследований;
3. затраты на разведочное бурение;
4. затраты на проходку разведочных траншей;
5. затраты на отбор проб и образцов;
6. затраты на проведение мероприятий, связанных с оценкой технической осуществимости и коммерческой целесообразности добычи полезных ископаемых.

Первоначальная оценка активов, признаваемых в ходе разведки и оценки полезных ископаемых, производится по себестоимости.

Расходы на формирование резервов на вывод из эксплуатации также включаются в себестоимость активов, при условии, что они являются следствием работ по разведке и оценке.

Те затраты на разведку и оценку полезных ископаемых, которые не могут быть признаны в качестве актива, относятся на расходы по мере возникновения.

Также на расходы периода относятся те затраты на разведку и оценку минеральных ресурсов, которые не могут быть капитализированы, так как не существует тесной связи между ними и конкретным минеральным ресурсом.

В затраты на разведку и оценку полезных ископаемых не включаются затраты, возникшие после того, как становятся очевидными, т.е. могут быть подтверждены и при необходимости доказаны техническая осуществимость и коммерческая целесообразность добычи полезных ископаемых.

При определении момента, когда техническая осуществимость и коммерческая целесообразность добычи полезных ископаемых становятся очевидными, компания должна руководствоваться внутренней учётной политикой, основанной на профессиональном суждении и предшествующем опыте работы.

4. Последующая оценка

После признания активов в ходе разведки и оценки полезных ископаемых компания обязана применять одну из следующих моделей:

- модель учёта по первоначальной стоимости;
- модель учёта по переоценённой стоимости.

Модель учёта по переоценённой стоимости осуществляется в соответствии с МСФО (IAS) 16 «Основные средства» или МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» в зависимости классификации актива как материальный либо нематериальный. Модель оценки по переоценённой стоимости применима к нематериальным активам только при наличии активного рынка.

5. Классификация

МСФО (IFRS) 6 требует, чтобы компания, исходя из характера актива, классифицировала его либо как основное средство, либо как нематериальный актив.

После того, как продемонстрирована техническая и коммерческая целесообразность добычи, активы, возникшие в ходе разведки и оценки полезных ископаемых, подлежат реклассификации.

Перед реклассификацией эти активы должны быть протестированы на обесценение, а возможный убыток от обесценения списан на финансовый результат.

6. Изменения в учётной политике

Компания вправе изменить свою учётную политику в отношении затрат на разведку и оценку полезных ископаемых, если такое изменение обеспечит более уместное представление информации в финансовой отчётности для удовлетворения потребностей пользователей с точки зрения принятия ими экономических решений, и не менее высокую степень надёжности. Для оценки степени уместности и надёжности компания должна использовать критерии, установленные МСФО (IAS) 8 «Учётные политики, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

Если ранее компания применяла одну учётную политику по отношению ко всем затратам, возникающим до начала этапа производства, то в связи с переходом на МСФО (IFRS) 6 она должна пересмотреть действующий порядок учёта и составить новую учётную политику, обеспечивающую отдельный учёт затрат, понесённых по разведывательной деятельности и по деятельности по разведке и оценке полезных ископаемых.

По каждому виду затрат на разведку и оценку компания принимает соответствующую учётную политику, согласно которой указанные затраты либо сразу относятся на расходы, либо капитализируются как актив в ходе разведки и оценки полезных ископаемых. При разработке учётной политике руководство компании должно основываться на своем профессиональном суждении и опыте предыдущей работы.

7. Обесценение

Активы, относящиеся к разведке и оценке полезных ископаемых, должны тестироваться на обесценение при наличии фактов и обстоятельств, указывающих на то, что балансовая стоимость такого актива может превышать его возмещаемую сумму.

Проверке на предмет обесценения подлежат как материальные, так и нематериальные активы.

В соответствии с МСФО (IFRS) 6 компания при оценке, представлении и раскрытии информации об обесценении активов должна применять требования МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

Однако МСФО (IFRS) 6 предусматривает возможность некоторого отступления от правил МСФО (IAS) 36 в части выявления наличия признаков обесценения. Один или несколько из приведенных ниже факторов могут служить признаком для определения необходимости проведения теста на обесценение (перечень не является исчерпывающим):

- период, в течение которого компания имеет право на разработку, закончился или заканчивается в ближайшем будущем, и продление договора не ожидается;
- дальнейшие расходы на разработку и оценку полезных ископаемых не планируются и не заложены в бюджет;
- понесенные расходы на разработку и оценку полезных ископаемых не привели к выявлению ресурсов в объемах, представляющих коммерческий интерес, и компания решила прекратить данную деятельность;
- существует достаточно данных, свидетельствующих о том, что понесенные расходы не будут возмещены доходами от дальнейшей разработки или продажи (хотя разработка будет продолжаться).

Стандарт четко определяет уровень агрегирования активов, на котором требуется проведение проверки на обесценение и который может быть более высоким, чем тот уровень агрегирования, который потребовался бы для прочих активов.

В соответствии с МСФО (IFRS) 6 компания может объединить несколько единиц, генерирующих денежные средства, в одну группу. Единственное условие заключается в том, что данная группа не может превышать сегмент, определённый компанией в соответствии с МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты».

Убыток от обесценения относится на финансовый результат.

8. Раскрытие информации в примечаниях

В соответствии с требованиями МСФО (IFRS) 6 компания должна раскрывать информацию, которая даёт разъяснения в отношении деятельности по разведке и оценке полезных ископаемых, а именно:

- учётную политику, принятую компанией в отношении расходов на разведку и оценку, включая критерии первоначального признания активов, признаваемых в ходе разведки и оценки;

- суммы активов, обязательств, доходов и расходов, операционных и инвестиционных денежных потоков, возникающих в результате деятельности по разведке и оценке полезных ископаемых;
- в отношении материальных активов, признаваемых в ходе разведки и оценки полезных ископаемых, компания должна раскрывать информацию, требуемую МСФО (IAS) 16 «Основные средства»;
- в отношении нематериальных активов, признаваемых в ходе разведки и оценки полезных ископаемых, компания должна раскрывать информацию, требуемую МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы».

МСФО (IFRS) 8

Операционные сегменты

План сессии

1. Введение	3002
1.1 Основной принцип	
1.2 Сфера применения	
2. Определения	3002
3. Операционные сегменты.....	3002
4. Отчётные сегменты	3003
4.1 Объединение операционных сегментов	
4.2 Количественные критерии	
5. Раскрытие информации	3004
5.1 Общая информация	
5.2 Информация о прибыли и убытках, активах и обязательствах сегментов	
5.3 Оценка	
5.4 Числовые сверки	
5.5 Пересчёт ранее представленной информации	
6. Раскрытие информации в масштабе всей компании.....	3009
6.1 Информация о товарах и услугах	
6.2 Информация по географическим районам	
6.3 Информация об основных покупателях	

1. Введение

МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» был опубликован в ноябре 2006 г. Он заменяет собой МСФО (IAS) 14 «Сегментная отчетность» и вступает в силу для годовых отчетных периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты.

1.1. Основной принцип

Компания должна раскрывать информацию, позволяющую пользователям ее финансовой отчетности оценить характер и финансовые последствия деятельности, которую ведет компания, и экономической среды, в которой она ведет свою деятельность.

1.2. Сфера применения

МСФО (IFRS) 8 применим к отдельной или консолидированной финансовой отчетности компании, чьи долговые или долевыми инструментами торгуются на открытых рынках или планируются к выпуску для получения котировки на открытых рынках.

2. Определения

Операционный сегмент (*operating segment*) – это компонент компании:

- который задействован в деятельности, от которой оно может генерировать доходы и нести расходы (включая доходы и расходы, связанные с операциями с другими компонентами того же предприятия);
- операционные результаты которого регулярно анализируются руководителем, ответственным за принятие операционных решений, касающихся распределения ресурсов на сегменты и оценки результатов их деятельности;
- по которому имеется в наличии обособленная финансовая информация.

Руководитель, ответственный за принятие операционных решений (*chief operating decision maker*) – это руководитель, в функции которого входит распределение ресурсов и оценки результатов деятельности сегментов компании (например, генеральный директор, исполнительный директор или руководящий орган).

3. Операционные сегменты

Примерами операционных сегментов могут являться как подразделения по товарам и услугам, так и подразделения, оперирующие в разных географических регионах. Главным критерием идентификации операционных сегментов будет структура управления компанией, т.е. то, по какому из направлений деятельности компании руководство получает информацию и принимает решения в первую очередь.

Примером структурного подразделения бизнеса, которое может не быть операционным сегментом, является головной офис компании, который не получает дохода, или корпоративный пенсионный план, который в явном соответствии с МСФО (IFRS) 8 не может являться операционным сегментом.

4. Отчётные сегменты

Компания обязана представлять в финансовой отчётности отдельную информацию по каждому операционному сегменту, который:

- был идентифицирован в качестве операционного сегмента или является объединением двух или более операционных сегментов;
- превышает количественные пороги, установленные для отчётных сегментов.

4.1 Объединение операционных сегментов

Два или более операционных сегмента могут быть объединены в один сегмент, если:

- объединение не противоречит основному принципу МСФО (IFRS) 8;
- сегменты имеют схожие экономические характеристики, а именно схожи по каждому из нижеперечисленных признаков:
 - характер товаров и услуг;
 - характер производственного процесса;
 - тип или класс потребителя товаров или услуг;
 - методы распространения (продажи) товаров или услуг;
 - если применимо, характер регулирующей среды, например, отраслевого регулирования в банковской или страховой отраслях.

4.2 Количественные критерии

Компания должна отдельно раскрывать информацию по операционному сегменту, который соответствует хотя бы одному из нижеперечисленных количественных критериев:

- его выручка (как внешняя, так и внутрисегментная) равна или превышает 10 процентов совокупной выручки (как внутренней, так и внешней) всех операционных сегментов;
- абсолютная величина прибыли или убытка сегмента равна или превышает 10 процентов большего из (в абсолютных величинах): совокупной прибыли всех прибыльных сегментов и совокупного убытка всех убыточных сегментов;
- его активы равны или превышают 10 процентов совокупных активов всех операционных сегментов.

В то же время, если руководство считает, что информация по не отвечающему количественным критериям сегменту будет полезна для пользователей финансовой отчётности, этот сегмент может стать отчетным.

Объединение информации об операционных сегментах, которые не отвечают по отдельности количественным критериям, разрешается только при наличии схожих экономических характеристик, о которых говорилось выше.

Если совокупная внешняя выручка операционных сегментов, выделенных как отчетные, составляет меньше 75 процентов всей внешней выручки компании, необходимо выделять дополнительные отчетные сегменты (даже если они не удовлетворяют количественным критериям) до тех пор, пока суммарная выручка по отчетным сегментам не составит 75 процентов внешней выручки компании.

Информация по операционным сегментам и прочим видам деятельности компании, которые не могут стать отчетными сегментами, должна быть объединена в отдельную категорию «Все прочие сегменты» отдельно от всех других компонентов и позиций сверки сегментных данных с данными финансовой отчетности.

Если операционный сегмент начал отвечать количественным критериям только в отчетном году, сегментная информация по нему должна быть пересчитана и для сравнительного периода, несмотря на то, что в прошлом периоде он не соответствовал критериям отчетного сегмента. Исключением из данного требования могут быть только отсутствие соответствующей информации и чрезмерные затраты на ее подготовку.

Исходя из 10-процентного критерия, МСФО (IFRS) 8 указывает на максимальное количество отчетных сегментов (десять). Если данное количество достигнуто, компании следует сделать вывод о том, что лимит практического смысла подготовки сегментной отчетности достигнут.

5 Раскрытие информации

За каждый из периодов, за который представлен отчет о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе, компания обязана раскрывать следующую сегментную информацию:

- общую информацию;
- информацию о прибыли и убытках, активах и обязательствах сегментов;
- сверку суммарных доходов, прибыли и убытков, активов и обязательств сегментов, а также иной существенной сегментной информации с соответствующими суммами по всей компании.

5.1 Общая информация

Следующая общая информация должна быть раскрыта в примечаниях:

- факторы, определившие идентификацию отчетных сегментов, включая основу для определения сегментов (сегментация по товарам и услугам, по географическим районам, по сферам регулирования или по комбинации факторов), а также сведения о том, были ли операционные сегменты объединены друг с другом.

Пример 1.

Отчетные сегменты компании Мультипродукт являются стратегическими бизнес-единицами, которые предлагают отличные друг от друга товары и услуги. Они управляются по-отдельности, так как каждый бизнес требует различной технологии и маркетинговых стратегий. Большинство бизнесов было куплено как отдельные юридические лица, и их руководители на момент приобретения остались в компании.

- виды товаров или услуг, приносящие доход отчетным сегментам.

Пример 2.

Компания Мультипродукт имеет пять отчётных сегментов: комплектующие к велосипедам, моторные лодки, программное обеспечение, электронные приборы и финансовая деятельность. Сегмент комплектующих производит детали для замены старых комплектующих велосипедов для продажи розничным дилерам по реализации велосипедов. Сегмент моторных лодок производит небольшие суда для обслуживания прибрежных курортных зон. Сегмент программного обеспечения занимается разработкой прикладных программ для продажи производителям компьютеров. Сегмент электронных приборов выпускает интегральные схемы и другие аналогичные товары для реализации производителям компьютеров. Финансовый сегмент отвечает за финансовую сторону деятельности компании, включая финансирование покупок продукции других сегментов и сдачу недвижимости в аренду.

5.2 Информация о прибыли и убытках, активах и обязательствах сегментов

Компания должна представить оценку прибыли или убытка и суммарных активов по каждому отчетному сегменту. Компания должна включать в отчётность оценку сегментных обязательств, если она регулярно предоставляется руководителю, ответственному за принятие операционных решений. Кроме того, если перечисленные ниже данные включаются в оценку прибыли или убытка сегмента, предоставляемых для руководителя, ответственного за принятие операционных решений, или иным образом регулярно ему сообщаются, они также должны быть раскрыты:

- выручка от внешних покупателей;
- межсегментная выручка;
- процентные доходы;
- процентные расходы (как правило, не сворачиваются с доходами);
- амортизационные расходы;
- существенные статьи доходов и расходов, раскрываемые в соответствии с МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчётности»;
- доля в доходах ассоциированных компаний и совместных предприятий, учитываемых по методу долевого участия;
- расход (доход) по налогу на прибыль;
- существенные неденежные статьи кроме амортизационных расходов.

Компания должна раскрывать по каждому отчетному сегменту следующие статьи, если перечисленные ниже данные включаются в оценку активов сегмента, предоставляемых для руководителя, ответственного за принятие операционных решений, или иным образом регулярно ему сообщаются, даже если они не включаются в расчёт активов сегмента:

- сумма инвестиций в ассоциированные компании и совместные предприятия, учитываемые по методу долевого участия;
- суммы поступлений необоротных активов, кроме поступлений финансовых инструментов, отложенных налоговых активов, активов пенсионных планов и активов по договорам страхования.

Пример 3 (в условных денежных единицах).

	Комп- лекту- ющие к велоси- педам	Мотор- ные лодки	Прог- раммные продукты	Элек- трон- ные прибо- ры	Финан- совая деятель- ность	ВСЕ прочие	Итого
Выручка от внешних покупателей	3,000	5,000	9,500	12,000	5,000	1,000 ^(a)	35,500
Внутрисегмент ная выручка	-	-	3,000	1,500	-	-	4,500
Процентные доходы	450	800	1,000	1,500	-	-	3,750
Процентные расходы	350	600	700	1,100	-	-	2,750
Чистые процентные доходы ^(b)	-	-	-	-	1,000	-	1,000
Амортизация	200	100	50	1,500	1,100	-	2,950
Прибыль отчетного сегмента	200	70	900	2,300	500	100	4,070
Прочие существенные неденежные статьи:							
Обесценение активов	-	200	-	-	-	-	200
Активы отчётных сегментов	2,000	5,000	3,000	12,000	57,000	2,000	81,000
Инвестиции в необоротные активы отчётных сегментов	300	700	500	800	600	-	2,900
Обязательства отчётных сегментов	1,050	3,000	1,800	8,000	30,000	-	43,850
<p>(a) Выручка четырех сегментов, не соответствующих количественным критериям отчётных сегментов. Они включают управление недвижимостью, аренду электронного оборудования, консультационные услуги по программному обеспечению и аренду складских помещений.</p> <p>(b) Сегмент финансовой деятельности получает большую часть своих доходов от процентов. Руководство в основном оценивает результаты деятельности данного сегмента на нетто-основе. Поэтому процентные доходы и расходы данного сегмента представлены свернуто.</p>							

5.3 Оценка

Оценка каждой статьи, включенной в сегментную отчетность, должна соответствовать оценке, предоставляемой руководителю, ответственному за принятие операционных решений для целей распределения ресурсов на сегменты и оценки результатов их деятельности.

Компания должна представить в финансовой отчетности объяснение оценки сегментной прибыли или убытка, сегментных активов и сегментных обязательств по каждому отчетному сегменту. Как минимум следует раскрывать следующее:

- метод учета операций между отчетными сегментами;
- природу различий между оценкой прибыли или убытка отчетных сегментов и общей прибыли или убытка до налогообложения и результат прекращенной деятельности компании;
- природу различий между оценкой активов и обязательств отчетных сегментов и активов и обязательств всей компании (если это не очевидно из предоставляемых сверок, которые описаны ниже);
- природу изменений в методе оценки компонентов отчетных сегментов по сравнению с предыдущими периодами;
- природу и эффект несимметричного распределения данных по отчетным сегментам. Например, компания может распределять амортизацию на отчетный сегмент без распределения на него соответствующих амортизируемых активов.

Пример 4.

Учетная политика операционных сегментов совпадает с учетной политикой, описанной в соответствующем разделе финансовой отчетности, за исключением того, что пенсионные расходы каждого сегмента признаются и оцениваются на основе денежных выплат в пользу пенсионного фонда.

Компания Мультипродукт оценивает результаты деятельности сегментов по показателю прибыли или убытка до налогов за вычетом курсовых разниц.

Компания Мультипродукт учитывает межсегментные продажи в той же оценке, что и продажи третьим лицам, а именно по текущим рыночным ценам.

5.4 Числовые сверки

Компания должна представлять числовые сверки следующих показателей:

- суммарной выручки отчетных сегментов с общей выручкой компании;
- суммарной оценки прибыли или убытка отчетных сегментов с общей прибылью или убытком до налогообложения и результата прекращенной деятельности компании. В то же время, если компания распределяет на сегменты расход по налогу на прибыль, компания может представить сверку с общей прибылью после налога и результатом прекращенной деятельности компании;
- суммарных активов и обязательств отчетных сегментов с общими активами и обязательствами компании;
- суммарных данных по другим существенным показателям по отчетным сегментам с соответствующими показателями по всей компании.

Пример 5.	
Выручка	\$
Суммарная выручка отчётных сегментов	39,000
Прочая выручка	1,000
Исключение внутрисегментной выручки	<u>(4,500)</u>
Выручка компании	35,500
Прибыли и убытки	\$
Суммарная прибыль или убыток отчётных сегментов	3,790
Прочие прибыли и убытки	100
Исключение внутрисегментной прибыли	(500)
Нераспределенные статьи:	
– поступления от урегулирования судебного дела	500
– прочие корпоративные затраты	(750)
Корректировка на пенсионные затраты при консолидации	<u>(250)</u>
Прибыль до налогообложения	3,070
Активы	\$
Суммарные активы по отчетным сегментам	79,000
Прочие активы	2,000
Исключение дебиторской задолженности от головного офиса	(1,000)
Прочие нераспределенные статьи	<u>1,500</u>
Активы компании	81,500
Обязательства	\$
Суммарные обязательства по отчетным сегментам	43,850
Нераспределенные обязательства по пенсионному плану с установленными выплатами	<u>25,000</u>
Обязательства компании	<u>68,850</u>

Прочие существенные статьи (\$)

	Итого по отчетным сегментам	Корректировки	Итого по компании
Процентные доходы	3,750	75	3,825
Процентные расходы	2,750	(50)	2,700
Чистый процентный доход (только по финансовому сегменту)	1,000	-	1,000
Инвестиции в активы	2,900	1,000	3,900
Амортизация	2,950	-	2,950
Обесценение активов	200	-	200

5.5 Пересчёт ранее представленной информации

Если компания изменила свою внутреннюю структуру, которая повлекла за собой изменение структуры ее отчётных сегментов, то информация, представленная в предыдущих периодах, должна быть пересчитана, кроме случаев, если отсутствует необходимая для этого информация и затраты на ее получение будут чрезмерными. Определение невозможности получения информации должно производиться по каждой раскрываемой статье в отдельности.

Если после изменения сегментной структуры компания не смогла выполнить пересчет сегментной информации по предыдущему периоду, она должна представить в периоде, в котором изменилась структура, данные в соответствии и со старой, и с новой сегментацией, кроме случаев, если отсутствует необходимая для этого информация и затраты на ее получение будут чрезмерными.

6 Раскрытие информации в масштабе всей компании

Представленный ниже перечень требуемой для раскрытия информации относится ко всем компаниям, применяющим МСФО (IFRS) 8, включая компании, у которых имеется только один отчётный сегмент.

6.1 Информация о товарах и услугах

Компания должна раскрывать выручку от внешних покупателей по каждому виду товаров и услуг или по каждой группе аналогичных товаров и услуг, кроме случаев, если отсутствует необходимая для этого информация и затраты на ее получение будут чрезмерными.

Суммы выручки должны быть рассчитаны на основе финансовой информации, использованной при подготовке внешней финансовой отчётности компании.

6.2 Информация по географическим районам

Компания должна раскрывать следующую информацию по географическим районам кроме случаев, если отсутствует необходимая для этого информация и затраты на ее получение будут чрезмерными:

- выручку от внешних покупателей:
 - полученную в стране регистрации; и
 - полученную во всех зарубежных странах, где продается продукция компании;
- необоротные активы, кроме финансовых инструментов, отложенных налоговых активов, активов пенсионных планов и активов по договорам страхования:
 - расположенные в стране регистрации; и
 - расположенные во всех зарубежных странах, где у компании имеются активы.

Предоставленные суммы должны быть рассчитаны на основе финансовой информации, использованной при подготовке внешней финансовой отчётности компании.

Пример 6.

Географическая информация (\$)	Выручка^(а)	Необоротные активы
США	19,000	11,000
Канада	4,200	-
Китай	3,400	6,500
Япония	2,900	3,500
Прочие страны	6,000	3,000
Итого	35,500	24,000

(а) Выручка распределена по странам в соответствии с местонахождением покупателей.

6.3 Информация об основных покупателях

Компания должна раскрывать информацию о степени зависимости от своих основных покупателей. Если выручка от операций с одним покупателем составляет 10 или более процентов от общей выручки компании, следует раскрыть этот факт, а также суммарную выручку от каждого такого покупателя и указать, к какому сегменту он относится. Если компании-покупатели находятся под общим контролем одной материнской компании или нескольких одних и тех же акционеров, они должны считаться единым покупателем. То же относится к покупателям, находящимся под общим контролем со стороны государственных органов.

Пример 7.

Выручка от одного покупателя продукции сегментов программного обеспечения и электронных приборов компании Мультипродукт составляет приблизительно \$5,000 из общей выручки компании.

МСФО (IFRS) 13

Оценка справедливой стоимости

План сессии

1. Введение.....	3204
2. Определение.....	3104
3. Оценка справедливой стоимости.....	3105
3.1 Актив/обязательство, единица учета	
3.2 Наилучшее использование для нефинансового актива	
3.3 Рынок	
3.4 Методы оценки	
4. Иерархия справедливой стоимости.....	3108
5. Раскрытие информации.....	3109

1. Введение

Согласно требованиям ряда МСФО компания может или обязана оценивать активы, обязательства или собственные долевые инструменты по справедливой стоимости или предоставлять раскрытие данной справедливой стоимости. Поскольку эти МСФО создавались в течение многих лет требования к оценке справедливой стоимости и к раскрытию информации об оценке справедливой стоимости часто были разрозненными и не разъясняли отчетливо способ оценки справедливой стоимости или цели раскрытий.

Несоответствие между различными МСФО и расхождение в практике применения нанесли ущерб сопоставимости информации, предоставляемой в финансовой отчетности компаний.

МСФО (IFRS) 13 был выпущен, чтобы устранить существующие несоответствия, а именно:

1. дать определение справедливой стоимости;
2. изложить в одном МСФО принципы оценки справедливой стоимости; и
3. определить необходимые раскрытия об оценке справедливой стоимости.

МСФО (IFRS) 13 устанавливает, как оценивать справедливую стоимость, но не оговаривает, когда справедливая стоимость может или должна быть использована.

МСФО (IFRS) 13 применяется для всех случаев оценки справедливой стоимости и связанных с ней раскрытий, которые требуются или разрешены другими стандартами, кроме:

- платежей, основанных на акциях (учитываются в соответствии с МСФО (IFRS) 2);
- учета аренды (МСФО (IAS) 17); и
- оценок, аналогичных справедливой стоимости, но не являющихся таковыми, включая чистую стоимость реализации (МСФО (IAS) 2 «Запасы») и ценность использования (МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»).

2. Определение

Справедливая стоимость (*Fair value*) представляет собой цену, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при погашении обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки.

Согласно основному принципу справедливая стоимость – это цена выхода с позиции участников рынка, которым принадлежат активы или обязательства на дату оценки. Оценка по справедливой стоимости основывается на рыночных данных, а не на данных конкретной компании, таким образом, справедливая стоимость не зависит от намерений компании в отношении оцениваемого актива, обязательства или долевого инструмента.

3. Оценка справедливой стоимости

Для оценки справедливой стоимости руководство компании должно определить четыре аспекта:

1. конкретный актив или обязательство, которое подлежит оценке (в соответствии с определённой единицей учета);
2. наилучшее использование для нефинансового актива;
3. основной (или наиболее благоприятный) рынок; и
4. способ оценки.

3.1 Актив/обязательство, единица учета

Оценка справедливой стоимости проводится для конкретного актива или обязательства. Поэтому оценка должна учитывать специфические характеристики того или иного актива или обязательства. Эти характеристики должны включать состояние, месторасположение и ограничения, если такие существуют, на продажу или использование на дату оценки.

Согласно МСФО (IFRS) 13 оценка по справедливой стоимости может применяться к отдельному активу или обязательству (например, к долевым инструментам, инвестиционной собственности или нематериальным активам) или группе связанных активов и/или обязательств (например, к компании), в зависимости от обстоятельств. Определение того, как применять оценку по справедливой стоимости зависит от единицы учёта. Единица учёта определяется исходя из требований агрегирования или дезагрегирования активов или обязательств, предусмотренных соответствующими МСФО для оцениваемых активов или обязательств; это не установлено в МСФО (IFRS) 13.

3.2 Наилучшее использование для нефинансового актива

Такое использование нефинансового актива участниками рынка, которое максимально увеличило бы стоимость актива или группы активов и обязательств (например, бизнеса), в которой использовался бы актив.

МСФО (IFRS) 13 устанавливает требования, согласно которым справедливая стоимость нефинансового актива должны определяться исходя из наилучшего использования актива по определению участника рынка. Это требование не применяется для финансовых инструментов, обязательств и собственных долевого инструментов.

Для определения наилучшего использования необходимо рассматривать то использование, которое:

- **физически возможно** (*physically possible*) – учитывая физические характеристики, которые будут приняты во внимание участниками рынка (например, месторасположение недвижимости или размер);
- **разрешено по закону** (*legally permissible*) – учитывая ограничения, налагаемые законом, на использование актива, которые будут приняты во внимание участниками рынка (например, зонирование/ установление зонального тарифа или зональных цен); и

- **финансово осуществимо** (*financially feasible*) – учитывая, будет ли актив генерировать достаточные поступления или денежный поток и обеспечивать требуемый участниками рынка доход на инвестиции. Следует учитывать также затраты, необходимые для доведения актива до состояния готовности к предусмотренному использованию.

Наилучшее использование определяется с позиции участников рынка. Если компания намеревается использовать актив иначе, это не имеет значения.

Пример 1

Компания в защитных целях приобрела конкурирующий бренд, который она не намерена использовать для поддержания или продвижения конкурентных позиций собственного бренда.

Задание:

Должна ли компания принимать во внимание намерения руководства для оценки справедливой стоимости бренда?

Решение

Нет, несмотря на намерения руководства, компания оценивает справедливую стоимость конкурирующего бренда исходя из наилучшего использования по определению участников рынка.

Однако, МСФО (IFRS) 13 разрешает руководству компании делать допущение, что текущее использование актива и есть наилучшее использование, даже если данные рынка или другие факторы говорят об обратном.

3.3 Рынок

Согласно МСФО (IFRS) 13 руководство компании определяет справедливую стоимость на основе гипотетической сделки, которая могла бы быть осуществлена:

- **на основном рынке** (*the principal market*) (основной рынок – рынок с наибольшим объемом или наивысшим уровнем активности торговли активом или обязательством, на который может выйти компания), или
- в случае отсутствия основного рынка, на наиболее выгодном рынке (рынок, позволяющий максимально увеличить сумму, которая была бы получена при продаже актива, или уменьшить сумму, которая была бы выплачена при передаче обязательства, после учета всех затрат по сделке и транспортных расходов).

МСФО (IFRS) 13 запрещает корректировать справедливую стоимость на величину затрат по сделке, но требует учитывать данные затраты по сделке при определении наиболее благоприятного рынка.

Пример 2

Компания владеет активом, который продается на двух различных рынках со схожим объемом и уровнем активности, но с различным уровнем цен. Компания совершает операции на двух рынках и имеет доступ к ценам на актив на двух рынках на дату оценки.

	Рынок А	Рынок В
Цена	27	25
Транспортные расходы	(3)	(2)
	24	23
Затраты по сделке	(3)	(1)
	21	22

Задание:

1. Какова была бы справедливая стоимость, если бы рынок А был бы основным?
2. Какова была бы справедливая стоимость в отсутствие основного рынка на актив?

Решение**1. Рынок А – основной рынок**

Если бы рынок А являлся основным рынком для актива (рынок с наибольшим объемом или наивысшим уровнем активности торговли активом), справедливая стоимость актива была бы определена исходя из доступной цены на актив после вычета транспортных расходов (\$24).

2. Отсутствие основного рынка на актив

Поскольку основной рынок на актив отсутствует, справедливая стоимость была бы определена исходя из цены на наиболее благоприятном рынке. Наиболее благоприятный рынок – это рынок, максимизирующий стоимость, которая могла бы быть получена при продаже актива, после учета затрат по сделке и транспортных расходов (то есть чистые поступления от продажи на данном рынке)

Компания смогла бы максимизировать чистые поступления от продажи, которые могли бы быть получены, осуществляя сделку на рынке В (\$22). Справедливая стоимость оценивается исходя из рыночной цены (\$25), за вычетом транспортных расходов (\$2), таким образом, справедливая стоимость на актив \$23.

Несмотря на то, что затраты по сделке учитываются при определении наиболее благоприятного рынка, цена, используемая для оценки справедливой стоимости, не корректируется на эти затраты (при этом она корректируется на величину транспортных расходов).

МСФО (IFRS) 13 запрещает корректировать справедливую стоимость на величину затрат по сделке, которые должны учитываться в соответствии с другими МСФО. Однако, согласно МСФО (IFRS) 13 затраты по сделке не включают транспортные расходы. Справедливая стоимость должна быть скорректирована на величину транспортных расходов, если месторасположение актива является одним из его неотъемлемых свойств.

МСФО (IFRS) 13 делает акцент, что оценка справедливой стоимости должна основываться на допущениях участников рынка (то есть не на данных конкретной компании). **Участниками рынка** считаются покупатели и продавцы на основном (или наиболее благоприятном) рынке для актива или обязательства, обладающие следующими характеристиками:

- независимые (*independent*) (не являются связанными сторонами; если же стороны являются связанными, то сделка может быть использована для оценки справедливой стоимости только если её условия соответствуют рыночным);
- осведомленные (*knowledgeable*) (имеют достаточное представление об активе или обязательстве и самой сделке);
- способные заключить сделку по активу или обязательству;
- изъявляющие желание заключить сделку по активу или обязательству (не принуждаемые к сделке).

3.4 Методы оценки

Выбранный метод оценки должен удовлетворять следующим критериям:

- быть уместным в тех или иных обстоятельствах;
- достаточная информация, необходимая для данного способа оценки, должна быть доступна;
- метод оценки должен максимально использовать релевантные исходные данные, поддающиеся наблюдению, и минимально использовать данные, не поддающиеся наблюдению;
- метод должен соответствовать цели, а именно определению цены продажи актива или передачи обязательства, которая была бы достигнута при осуществлении сделки участниками рынка на рыночных условиях на дату оценки.

Методы оценки включают:

- рыночный метод (*market approach*) (метод, основанный на ценах и прочей значимой информации о рыночных сделках);
- доходный метод (*income approach*) (метод, приводящий стоимость будущих потоков (например, денежных потоков, доходов или расходов) к текущей стоимости (приведенной стоимости));
- расходный метод (*cost approach*) (величина затрат, которые необходимо понести, чтобы заменить рабочую мощность актива в текущий момент (часто называется текущей стоимостью замещения).

4. Иерархия справедливой стоимости

В целях повышения сопоставимости в оценке справедливой стоимости и соответствующих раскрытий МСФО (IFRS) 13 устанавливает иерархию справедливой стоимости, эквивалентную иерархии, установленной МСФО (IFRS) 7 (исходные данные для оценки справедливой стоимости подразделяются на три уровня).

Наиболее надежными считаются исходные данные первого уровня иерархии, наименее надежными – исходные данные третьего уровня иерархии:

- Уровень 1 - исходные данные Уровня 1 представляют собой котировки на активных рынках для активов или обязательств, идентичных оцениваемым, и доступные для компании на дату оценки.
- Уровень 2 – другие, прямо или косвенно наблюдаемые исходные данные для соответствующего актива или обязательства, не включая котировки, относящиеся к Уровню 1.
- Уровень 3 – ненаблюдаемые исходные данные для соответствующего актива или обязательства.

5. Раскрытие информации

МСФО (IFRS) 13 устанавливает требования по раскрытию достаточной информации, позволяющей пользователю финансовой отчетности оценить:

- метод оценки и исходные данные, используемые для повторяющейся или разовой оценки активов и обязательств по справедливой стоимости после первоначального признания активов и обязательств; и
- влияние на прибыли, убытки и прочий совокупный доход повторяющихся оценок справедливой стоимости третьего уровня иерархии.

Повторяющиеся оценки справедливой стоимости (*recurring fair value measurements*) активов или обязательств – это оценки, требуемые или разрешаемые другими МСФО, для формирования отчёта о финансовом положении на конец каждого отчётного периода (например, оценка финансовых инструментов согласно МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты», или оценка биологических активов согласно МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»).

Разовые оценки справедливой стоимости (*non-recurring fair value measurements*) активов или обязательств – это оценки, требуемые или разрешаемые другими МСФО, для формирования отчёта о финансовом положении в особых случаях (например, в случае оценки активов, предназначенных для продажи, по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Необоротные активы, предназначенные для продажи и прекращенная деятельность»).

МСФО (IFRS) для МСП

МСФО для малых и средних
предприятий

План сессии

1. Введение.....	3202
2. Малые и средние предприятия	3203
3. Ключевые различия: МСФО для МСП и полная версия МСФО.....	3203

1. Введение

В июле 2009 года Совет МСФО выпустил МСФО для малых и средних предприятий (МСФО для МСП).

Намерением и целью МСФО для МСП является применение компаниями, не являющимися общественно значимыми, единых стандартов финансового учета и отчетности.

Целью единых стандартов финансового учета и отчетности является последовательность и сопоставимость финансовой информации. Единые стандарты также улучшают качество аудита и облегчают обучение.

Необходимость в сопоставимой финансовой информации для компаний, чьи ценные бумаги не котируются на открытых рынках, во многом обусловлена следующими факторами:

- Большинство компаний в современном мире привлекают банковские кредиты. Банкам необходима информация из финансовой отчетности для принятия решения о предоставлении кредита, предлагаемой процентной ставке, необходимом обеспечении и гарантиях, и т.д. Т.к. достаточно большое количество финансовых институтов осуществляют свою деятельность одновременно во многих странах, представляемая им финансовая информация должна быть подготовлена на одном, всем известном финансовом языке (т.е. на основе единых стандартов финансового учета).
- Когда продажи осуществляются на условиях отсрочки платежа, продавец обычно оценивает финансовое положение, стабильность и надежность своего покупателя. Единый набор стандартов финансового учета и отчетности может увеличить сопоставимость и понятность финансовой информации.
- Зеркальная ситуация происходит с поставщиками компании – долгосрочные деловые взаимоотношения требуют надежной и сопоставимой финансовой информации.
- Рейтинговые агентства, банки и прочие институты разрабатывают системы рейтингов, для оценки которых также необходима сопоставимая финансовая информация.
- Многие компании (в том числе малые и средние предприятия) имеют внешних инвесторов, которые не вовлечены в каждодневную деятельность компании, и соответственно нуждаются в финансовой информации для принятия экономических решений.

Одним из основных аргументов в пользу создания отдельного стандарта (МСФО для МСП) является неоправданная дороговизна для таких компаний составления финансовой отчетности компаниями в соответствии с полной версией МСФО (настройка систем, сбор информации, обучение сотрудников, и т.д.). При этом такая финансовая информация зачастую не отвечает требованиям пользователей, предъявляемых к ней (полная версия МСФО сфокусирована на нуждах их пользователей).

2. Малые и средние предприятия

МСФО для МСП – это единый стандарт (не множество документов, а всего один), который могут применять компании, НЕ являющиеся **общественно значимыми** (publicly accountable).

Компания является **общественно значимой**, если:

- ее долевые или долговые инструменты котируются на открытом рынке или находятся в процессе выпуска; или
- компания управляет активами большого числа лиц – например, банк, страховая компания, пенсионный фонд, брокер/дилер ценных бумаг.

Определение МСП, таким образом, основывается не на размере компании, а на природе/сути компании и ее деятельности.

Если материнская компания готовит консолидированную отчетность в соответствии с полной версией МСФО, то дочерняя компания (если она сама не является общественно значимой), может готовить свою отдельную отчетность на основе МСФО для МСП.

3. Ключевые различия: МСФО для МСП и полная версия МСФО

Ниже перечислены основные различия МСФО для МСП и полной версии МСФО:

- Упрощенные и существенно сокращенные требования к раскрытию информации;
- Более редкие изменения в стандарте (по плану Совет МСФО хочет вносить изменения в МСФО для МСП не чаще одного раза в 3 года);
- Некоторые аспекты не включены в МСФО для МСП (по сравнению с полной версией МСФО):
 - Прибыль на акцию (МСФО 33 применим для компаний, чьи обыкновенные акции котируются или находятся в процессе выпуска на открытый рынок, по определению такая компания является общественно значимой);
 - Операционные сегменты (схожая ситуация – МСФО (IFRS) 8 обязателен к применению компаниями, чьи долевые или долговые инструменты котируются или находятся в процессе выпуска на открытый рынок, такие компании не удовлетворяют определению МСП);
 - Страхование (по определению страховые компании являются общественно значимыми);
 - Промежуточная финансовая отчетность;

- Активы, предназначенные для продажи (данная тема и требования исключены из МСФО для МСП, но решение о продаже актива является одним из индикаторов возможного обесценения).
- Упрощенные принципы признания и оценки по сравнению с полной версией МСФО. Обычно, если полная версия МСФО предусматривает два варианта учета (выбор учетной политики компании), то в МСФО для МСП оставлен только один, наиболее простой вариант.

Ниже приведены примеры конкретных различий между МСФО для МСП и полной версией МСФО:

Объединения бизнеса	<p>Полная версия МСФО: Затраты по сделке в соответствии с МСФО (IFRS) 3 не признаются частью цены покупки дочерней компании (относятся на расходы в отчет о прибылях и убытках в том периоде, когда они возникли). Условное вознаграждение признается всегда, независимо от вероятности будущего платежа (вероятность учитывается в оценке справедливой стоимости условного вознаграждения).</p> <p>МСФО для МСП: Затраты по сделке включаются в цену покупки. Условное вознаграждение признается только если вероятность будущего платежа является высокой, и оно может быть надежно оценено.</p>
Внутренне созданные НМА	<p>Полная версия МСФО: Затраты на исследования – расходы периода, затраты на разработку – капитализируются в стоимости нематериального актива при выполнении определенных условий.</p> <p>МСФО для МСП: Все затраты на исследования и разработку относятся в отчет о прибылях и убытках в качестве расходов периода.</p>
Затраты по займам	<p>Полная версия МСФО: Затраты по займам капитализируются при выполнении определенных условий.</p> <p>МСФО для МСП: Затраты по займам признаются в качестве расходов в отчете о прибылях и убытках.</p>
Нефинансовые активы	<p>Полная версия МСФО: Для материальных и нематериальных активов существует возможность выбора учетной политики – модель первоначальной стоимости и модель переоцененной стоимости.</p> <p>МСФО для МСП: Модель первоначальной стоимости является единственно разрешенной.</p>

Гудвил и НМА с неограниченным сроком службы

Полная версия МСФО: Гудвил и прочие НМА с неограниченным сроком службы не амортизируются, но тестируются на обесценение.

МСФО для МСП: Все НМА, включая гудвил, должны иметь конечный срок службы и амортизироваться.

Налоги на прибыль

Полная версия МСФО: Отложенный налоговый актив признается только в размере высоко вероятных будущих налоговых прибылей, за счет которых будет использован данный актив.

МСФО для МСП: Создается оценочный резерв таким образом, что чистая сумма отложенного налогового актива равняется сумме, которая высоко вероятно сможет быть возмещена (реализована). Чистая балансовая стоимость отложенного налогового актива скорее всего будет равна отложенному налоговому активу в полной версии МСФО.

Подводя итог всему вышесказанному, МСФО для МСП предлагает многочисленные упрощения в признании, оценке и раскрытии информации по сравнению с полной версией МСФО.