

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

# МСФО

№ 1 (37), 2017

ISSN 2222-0275

**Учет скидок по МСФО**

**Прогнозная отчетность по МСФО**

**Информация о связанных сторонах**

**Алгоритм подготовки к первой  
отчетности по МСФО**

**Применение МСА: проблемы  
и пути решения**



**ПЕРВОЕ ПРИМЕНЕНИЕ**



Мы на facebook

## Трудности и ошибки первого применения

Одной из трудностей, возникающих при первом применении МСФО, является определение исторической стоимости основных средств. Часто на предприятии отсутствует данная информация и возникает необходимость привлечения независимого оценщика. Требуется четкая оценка всех объектов основных средств и классификация относительно источника приобретения и использования их в предпринимательской деятельности. Для этого необходимо провести полный анализ всех первичных документов по учету основных средств.

Следует обратить внимание на типичную ошибку, когда все корректировки, связанные с переходом на МСФО, отражаются в прибыли (убытке) отчетного периода, то есть фактически учитываются дважды: в отчете о прибылях и убытках за текущий год и в сравнительной информации. В итоге оценка активов и обязательств в балансе соответствует МСФО, а прибыль, отраженная в отчете о прибылях и убытках, не равна изменению соответствующих показателей балансового отчета на конец и начало периода. В связи с этим необходимо часть корректировок относить на нераспределенную прибыль прошлых периодов, а соответствующие операции, отраженные в текущем году по национальным правилам учета, исключать из отчета о прибылях и убытках.

Пересчет всех данных учета за два предшествующих года в соответствии с МСФО вызывает у компаний значительные трудности, поэтому на практике многие из них нарушают данное требование. Они используют промежуточный вариант по МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность», когда первая опубликованная отчетность носит предварительный характер. В ее состав включается только бухгалтерский баланс на дату перехода на МСФО (то есть на отчетную дату) или показатели за один год, но без сопоставимых данных за предыдущий период.

Кроме того, МСФО (IFRS) 1 требует представить данные о корректировках капитала и чистой прибыли для приведения их в соответствие с требованиями МСФО. Это означает, что необходимо представить выверку капитала, в том числе на дату перехода на МСФО.

Наиболее часто компании пользуются возможностью оценить определенные внеоборотные активы по справедливой стоимости на дату перехода на МСФО (fair value as deemed cost). Это добровольное исключение позволяет не определять балансовую стоимость активов исходя из первоначальной стоимости с учетом амортизации и убытков от обесценения, а также с учетом гиперинфляции.

В нашей стране преобладают холдинги и группы, которые юридически не организованы. Часто это ряд компаний, зарегистрированных на физических или юридических лиц, которые фактически подконтрольны одному или нескольким частным владельцам. В этом случае для корректной консолидации по МСФО необходимо пересмотреть структуру группы.

Основная трудность — это существенные затраты на подготовку отчетности по МСФО, ведь поиск и обучение персонала, а также консультационные и аудиторские услуги, несмотря на кризис, стоят по-прежнему не мало.

**Андрей Карпунин,**  
председатель Клуба финансовых директоров,  
член межведомственной рабочей группы по изучению  
проблемных вопросов в области бухгалтерского учета

## НОВОЕ В МСФО

- 3 Валентина ЛЕМЕШ  
**О новом Национальном стандарте по бухгалтерской отчетности**
- 10 Комментарий FASB к руководству по списанию нефинансовых активов
- 12 О текущих тенденциях расширения интегрированной отчетности
- 13 Доклад Ханса Хугерворста и Мишеля Прада перед Комитетом по вопросам экономики и денежной политики ЕС

## МЕТОДОЛОГИЯ

- 14 Александр БУГАЕВ  
**Учет скидок в соответствии с МСФО**
- 17 Александр БУГАЕВ  
**IFRS: Статьи монетарные и немонетарные**
- 20 Наталия РАЗУМОВСКАЯ  
**Балансовая стоимость финансового актива: МСФО (IAS) 39 VS МСФО (IFRS) 9**
- 23 Нина ХУДЯКОВА, Роман АФОНИН  
**Прогнозная отчетность по МСФО: первые шаги**
- 31 Валерий ПЕТРОВСКИЙ  
**Практические аспекты раскрытия информации о связанных сторонах**
- 41 Лариса ШЕХМАН  
**Первый отчетный год для консолидированной финансовой отчетности впервые созданного экономического субъекта**

## АЗБУКА МСФО

- 42 Ольга СЕДЫХ  
**Первое применение МСФО**
- 45 Наталья ИЛЬИНА  
**Что обязательно должна содержать первая отчетность по МСФО**
- 47 Юрий КИСЕЛЬ  
**5 подсказок компаниям, задумавшимся о переходе на МСФО**
- 50 Алла САЛТЫКОВА  
**Алгоритм подготовки к составлению первой отчетности по МСФО**

## АУДИТ

- 54 Валентина ЛЕМЕШ  
**Применение международных стандартов аудита в Республике Беларусь: проблемы и пути решения**

# О новом Национальном стандарте по бухгалтерской отчетности

**Валентина ЛЕМЕШ,**

*кандидат экономических наук*

Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12.12.2016 № 104 «Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность», внесении дополнения и изменений в постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30 июня 2014 г. № 46 и признании утратившими силу постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 31 октября 2011 г. № 111 и отдельных структурных элементов некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь» (далее — Постановление № 104) введен новый Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность» (далее — НСБУ № 104), а также внесены дополнение и изменения в Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Консолидированная бухгалтерская отчетность», утвержденный постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.06.2014 № 46 (далее — НСБУ № 46). Постановление № 104 вступило в силу с 1 января 2017 г.

Следует отметить, что с принятием Постановления № 104 состав форм бухгалтерской отчетности (бухгалтерский баланс, отчет о прибылях

и убытках, отчет об изменении собственного капитала, отчет о движении денежных средств, отчет об использовании целевого финансирования), а также их структура и содержание не поменялись.

При заполнении показателей форм бухгалтерской отчетности их значения приводятся в тысячах белорусских рублей в целых числах (п. 5 НСБУ № 104, п. 6 НСБУ № 46).

Теперь в НСБУ № 46 и в НСБУ № 104 используется термин «капитал» вместо термина «фонд». А вот в Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 № 50 (с изменениями и дополнениями) (далее — Инструкция № 50) по-прежнему используется термин «фонд».

Введен для целей бухгалтерского учета и индивидуальной бухгалтерской отчетности термин «связанные стороны», и дано его определение — аффилированные лица хозяйственного общества; унитарные предприятия, собственники имущества и (или) руководители которых являются одними и теми же физическими лицами или состоят в близком родстве или свойстве (п. 2 НСБУ № 104). В примечаниях к бухгалтер-

ской отчетности подлежит раскрытию информация о наличии связанных сторон, характере отношений и совершенных между ними в отчетном периоде хозяйственных операциях, в том числе (п. 16.18 НСБУ № 46 и п. 52.17 НСБУ № 104):

- суммы совершенных в отчетном периоде хозяйственных операций и числящихся на конец отчетного периода активов, обязательств, собственного капитала, возникших в связи с совершением этих хозяйственных операций, а также условия осуществления хозяйственных операций, данные о предоставленных и полученных гарантиях;

- суммы резервов по сомнительным долгам на конец отчетного периода, относящиеся к дебиторской задолженности связанных сторон;

- суммы, списанной в отчетном периоде за счет резервов по сомнительным долгам и (или) на расходы безнадёжной к получению дебиторской задолженности связанных сторон.

Информация о наличии связанных сторон подлежит раскрытию независимо от совершения в отчетном периоде хозяйственных операций между этими связанными сторонами.

Напомним, с 26 января 2016 г. вступили в силу изменения и дополнения, внесенные в Закон Республики Беларусь от 09.12.1992 № 2020-XII «О хозяйственных обществах» (далее — Закон № 2020-XII) Законом от 15.07.2015 № 308-З «О внесении изменений и дополнений в некоторые законы Республики Беларусь по вопросам хозяйственных обществ». С этой даты хозяйственное общество определяет круг его аффилированных лиц и в порядке, установленном им, письменно уведомляет их об этом и ведет учет таких лиц (ст. 56 Закона № 2020-XII).

Все аффилированные лица обязаны информировать общество об известных им сделках с таким обществом, в которых эти лица могут быть признаны заинтересованными. Такая информация сообщается общему собранию участников общества и (или) совету

директоров. При этом обязанность информирования возлагается непосредственно на аффилированное лицо и в обязательном порядке исполняется им (его представителем), а не иными лицами.

Ранее в примечаниях к бухгалтерской отчетности по инвестиционной недвижимости подлежала раскрытию информация по сумме произведенных *затрат* на содержание инвестиционной недвижимости за отчетный период (п. 113 Инструкции о порядке составления бухгалтерской отчетности, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31.10.2011 № 111 (далее — Инструкция № 111)), теперь — по сумме *вложений* в инвестиционную недвижимость за отчетный период (п. 52.6 НСБУ № 104).

Рассмотрим некоторые аспекты в отношении изменений, внесенных НСБУ № 104.

Так, применительно к общим требованиям по формированию отчетности дополнено, что бухгалтерская отчетность организации, имеющей филиалы, представительства и иные обособленные подразделения (далее — подразделения), составляется с включением показателей деятельности подразделений (п. 10 НСБУ № 104). В бухгалтерском балансе организации, имеющей подразделения:

- дебиторская задолженность подразделений, учитываемая на сч. 79 «Внутрихозяйственные расчеты», не показывается по статьям «Долгосрочная дебиторская задолженность» (строка 170), «Краткосрочная дебиторская задолженность» (строка 250);

- кредиторская задолженность перед подразделениями, учитываемая на сч. 79 «Внутрихозяйственные расчеты», не показывается по статьям «Прочие долгосрочные обязательства» (строка 560), «Краткосрочная кредиторская задолженность» (строка 630) (п. 17 НСБУ № 104).

В НСБУ № 104 теперь нет указания по расшифровке, поскольку содержится детализация показателя, составляющего статью отчетности.

Например, в бухгалтерском балансе по статье «Доходные вложения в материальные активы» (строка 130) показываются суммы доходных вложений в инвестиционную недвижимость, предметы финансовой аренды (лизинга) и прочих доходных вложений в материальные активы. Остаточная стоимость инвестиционной недвижимости определяется как разница между первоначальной (переоцененной) стоимостью инвестиционной недвижимости, учитываемой на сч. 03 «Доходные вложения в материальные активы», и накопленными по ней суммами амортизации и обесценения, учитываемых на сч. 02 «Амортизация основных средств». Остаточная стоимость предметов финансовой аренды (лизинга) определяется как разница между первоначальной (переоцененной) стоимостью предметов финансовой аренды (лизинга), учитываемых на сч. 03 «Доходные вложения в материальные активы», и накопленными по ним суммами амортизации и обесценения, учитываемых на сч. 02». Ранее же было уточнение — в том числе:

- в инвестиционную недвижимость (строка 131);
- в предметы финансовой аренды (лизинга) (строка 132);
- прочие доходные вложения в материальные активы (строка 133).

Аналогично, например, в отношении информации при заполнении отчета об изменении собственного капитала к строке 050 «Увеличение собственного капитала — всего» в отношении строк 051, 052, 053, 054, 055, 056, 057, а также к строке 060 «Уменьшение собственного капитала — всего» по строкам 061, 062, 063, 064, 065, 066, 067. Такая детализация в тексте инструкции представляется излишней, поскольку название строк раскрывало формируемую по ней информацию.

В отношении долгосрочной дебиторской задолженности, отражаемой по строке 170 бухгалтерского баланса, внесено дополнение: при

наличии резервов по сомнительным долгам, учитываемых на сч. 63 «Резервы по сомнительным долгам», показатель этой статьи, в связи с которым созданы резервы по сомнительным долгам, уменьшается на суммы этих резервов. Такое дополнение является вполне логичным. В связи с этим представляется целесообразным в рабочем плане счетов организации предусмотреть субсчета к сч. 63 «Резервы по сомнительным долгам»: 63-1 «Резервы по сомнительным долгам со сроком погашения больше 12 месяцев после отчетной даты» и 63-2 «Резервы по сомнительным долгам со сроком погашения меньше 12 месяцев после отчетной даты».

В отношении информации по строке 211 «Материалы» уточнено, что по ней показываются остатки материалов, учитываемых на сч. 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материалов».

По статьям «Долгосрочные кредиты и займы» (строка 510) и «Долгосрочные обязательства по лизинговым платежам» (строка 520) уточнено, что показываются учитываемые на сч. 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» обязательства по долгосрочным кредитам и займам (за исключением процентов по ним) и сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» обязательства по лизинговым платежам, *погашение которых ожидается более чем через 12 месяцев после отчетной даты.*

Дополнена информация по статье «Краткосрочная кредиторская задолженность», в частности по строке 630 показывается кредиторская задолженность, *учитываемая на счетах учета расчетов (за исключением обязательств, включенных в выбывающую группу, признанную предназначенной для реализации, и обязательств по кредитам и займам без учета процентов по ним), погашение которой ожидается в течение 12 месяцев после отчетной даты.*

В отношении порядка заполнения **отчета о прибылях и убытках** изменения и дополнения

связаны с указанием субсчетов к сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и 91 «Прочие доходы и расходы». Несмотря на то что в соответствии с п. 3 Инструкции № 50 организация может уточнять содержание отдельных субсчетов, приведенных в типовом плане счетов, исключая или объединяя их, а также вводить дополнительные субсчета, такое уточнение по НСБУ № 104 представляется весьма актуальным, поскольку устраняет возможные разночтения в отношении формирования данных.

Ранее по статье «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг» (строка 010) следовало показывать выручку от реализации продукции, товаров, работ, услуг, учитываемую по кредиту сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», за вычетом скидок (премий, бонусов), предоставленных покупателю (заказчику) к цене (стоимости), указанной в договоре, *стоимости возвращенной продукции, товаров*, а также налогов и сборов, исчисляемых из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг (п. 58 Инструкции № 111). Теперь по статье «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг» (строка 010) показывается выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг, учитываемая по кредиту сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсч. 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг»), за вычетом относящихся к этой выручке премий, бонусов, предоставленных покупателю (заказчику) к цене (стоимости), указанной в договоре, а также учитываемых по дебету сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсч. 90-2 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг», 90-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг») налогов и сборов, исчисляемых из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг, показанной по статье «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг»

(строка 010) (п. 19 НСБУ № 104). Исключение из текста *стоимости возвращенной продукции, товаров* является весьма логичным, поскольку приведено указание на субсч. 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг».

По статьям «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг» (строка 020), «Управленческие расходы» (строка 040) и «Расходы на реализацию» (строка 050) исключена детализация по видам экономической деятельности (осуществляющим промышленную и иную производственную деятельность; торговую, торгово-производственную; профессиональным участникам рынка ценных бумаг).

По статьям «Доходы по финансовой деятельности» (строка 120) и «Расходы по финансовой деятельности» (строка 130) из текста ушло уточнение в отношении курсовых разниц от пересчета активов и обязательств, поскольку такая детализация предусмотрена по строкам 121 и 132.

**Таким образом, несмотря на новые формулировки, показатели отчета о прибылях и убытках формируются в том же порядке, что и прежде.**

В порядок составления отчета **об изменении собственного капитала** изменения и дополнения не вносились.

**Отчет о движении денежных средств** составляется в белорусских рублях на основании информации о наличии и движении денежных средств организации, обобщаемой на сч. 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Денежные средства в пути», а также эквивалентов денежных средств, обобщаемой на сч. 58 «Краткосрочные финансовые вложения». При этом обороты между указанными счетами в отчете о движении денежных средств не показываются.

В отчете о движении денежных средств исключен текст о порядке пересчета денежных средств в иностранной валюте по каждому ее

виду по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь соответствующей иностранной валюты к белорусскому рублю на дату совершения хозяйственной операции. Такое требование было излишним, поскольку требования по пересчету денежных средств и их эквивалентов в иностранной валюте определены Национальным стандартом бухгалтерского учета и отчетности «Влияние изменений курсов иностранных валют», утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.10.2014 № 69 и п. 3 ст. 12 Закона Республики Беларусь от 12.07.2013 № 57-3 «О бухгалтерском учете и отчетности».

Как и ранее, курсовые разницы отражаются в строках 084 и 095. Разность между показателями этих строк в части курсовых разниц показывается по строке 140 отчета о движении денежных средств (п. 29–38 НСБУ № 104).

**В примечаниях к бухгалтерской отчетности** предусмотрены следующие изменения и дополнения:

1) в отношении объектов основных средств (п. 52.4 НСБУ № 104):

- в отличие от ранее предъявляемых требований приводится информация об остаточной стоимости основных средств, переданных в залог, на конец отчетного периода, а также временно не используемых основных средств на конец отчетного периода;

- указывается первоначальная (переоцененная) стоимость на конец предыдущего года и отчетного периода, ее изменение за отчетный период **с выделением сумм изменений в результате реконструкции (модернизации, реставрации) или проведения иных аналогичных работ, переоценки в соответствии с законодательством.** Такая информация важна для анализа сумм, направленных на расходы по реконструкции, модернизации и т.п., а выделение сумм по переоценке основных средств позволяет определить изменение их стоимости в связи с инфляционными процессами;

- указываются суммы накопленной амортизации на конец предыдущего года и отчетного периода, а также начисленной амортизации за отчетный период, **изменений амортизации за отчетный период в результате переоценки в соответствии с законодательством** и списанной амортизации по выбывшим в отчетном периоде основным средствам. Такая информация важна для анализа инфляции;

2) в отношении объектов нематериальных активов (п. 52.5 НСБУ № 104):

- указывается первоначальная (переоцененная) стоимость на конец предыдущего года и отчетного периода, ее изменение в отчетном периоде **с выделением суммы изменения в результате переоценки в соответствии с законодательством;**

- указываются суммы накопленной амортизации на конец предыдущего года и отчетного периода, а также начисленной амортизации за отчетный период, **изменений амортизации за отчетный период в результате переоценки в соответствии с законодательством** и списанной амортизации по выбывшим в отчетном периоде нематериальным активам;

3) в отношении запасов раскрывается информация по суммам резервов под снижение стоимости запасов на конец предыдущего года и отчетного периода, суммам созданных в отчетном периоде резервов под снижение стоимости запасов **с выделением сумм увеличения созданных в предыдущих периодах резервов под снижение стоимости запасов,** суммам восстановления в отчетном периоде резервов под снижение стоимости запасов, обстоятельствам, обусловившим восстановление резерва под снижение стоимости запасов в отчетном периоде (п. 52.7 НСБУ № 104). Как видим, наличие такой информации позволяет пользователю отчетности определить динамику в формировании и восстановлении резервов под снижение стоимости запасов. В целом, такая информация доступна и сегодня по данным аналитического учета;



4) в отношении дебиторской задолженности раскрывается информация в части суммы резервов по сомнительным долгам на конец предыдущего года и отчетного периода, суммы созданных в отчетном периоде резервов по сомнительным долгам **с выделением сумм увеличения созданных в предыдущих периодах резервов по сомнительным долгам**, суммы списанной в отчетном периоде за счет резервов по сомнительным долгам безнадежной к получению дебиторской задолженности, суммы неиспользованных резервов по сомнительным долгам, присоединенных к доходу отчетного периода (п. 52.9 НСБУ № 104). При должной организации аналитического учета информация по суммам резервов по сомнительным долгам доступна и сегодня. Что же касается уточнения в отношении безнадежной к получению задолженности, то она иногда является достаточно весомой и может свидетельствовать о неэффективной работе соответствующих служб организации (выбор партнера, взыскание задолженности и т.п.);

5) в отношении информации по финансовым вложениям раскрывается информация по суммам резервов под обесценение краткосрочных финансовых вложений на конец предыдущего года и отчетного периода, суммам созданных в отчетном периоде резервов под обесценение краткосрочных финансовых вложений с выделением сумм увеличения созданных в предыдущих периодах резервов под обесценение краткосрочных финансовых вложений, суммам восстановленных в отчетном периоде резервов под обесценение краткосрочных финансовых вложений, обстоятельствам, обусловившим восстановление резервов под обесценение краткосрочных финансовых вложений в отчетном периоде (п. 52.10 НСБУ № 104);

6) в отношении прекращаемой деятельности ранее согласно п. 116 Инструкции № 111 в примечаниях к бухгалтерской отчетности подлежала раскрытию информация о прекра-

щенной деятельности, включающая прибыль (убыток) от прекращенной деятельности до налогообложения, налог на прибыль, чистую прибыль (убыток) от прекращенной деятельности, прибыль (убыток), признанную при выбытии долгосрочных активов или выбывающей группы в составе прекращенной деятельности. Сейчас в примечаниях к бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию информация о движении денежных средств, относящихся к прекращенной деятельности (п. 52.11 НСБУ № 104);

7) в отношении обязательств (п. 52.13 НСБУ № 104):

- дополнено требованием по раскрытию сумм непогашенных обязательств по приобретению основных средств на конец отчетного периода;

- уточнено, что раскрывается информация о суммах резервов предстоящих платежей на конец предыдущего года и отчетного периода, суммах созданных в отчетном периоде резервов предстоящих платежей с выделением сумм увеличения созданных в предыдущих периодах резервов предстоящих платежей, суммах использованных в отчетном периоде резервов предстоящих платежей, суммах неиспользованных резервов предстоящих платежей, присоединенных к доходу отчетного периода (п. 52.7 НСБУ № 104).

В примечаниях к бухгалтерской отчетности, составляемой акционерным обществом, дополнительно подлежит раскрытию информация о номинальной стоимости акций акционерного общества (п. 53 НСБУ № 104).

Напомним, согласно п. 6 Инструкции о порядке раскрытия информации на рынке ценных бумаг, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 13.06.2016 № 43 (далее — Инструкция № 43):

1) периодическая отчетность, составляемая ежемесячно по состоянию на 1-е число каждого месяца, следующего за отчетным, представляется не позднее 10 рабочих дней после

окончания отчетного месяца в Департамент по ценным бумагам Министерства финансов Республики Беларусь (далее — Департамент по ценным бумагам);

2) периодическая отчетность, составляемая ежеквартально по состоянию на 1 апреля, 1 июля, 1 октября по итогам отчетного квартала нарастающим итогом с начала года (далее — ежеквартальный отчет), представляется не позднее 35 календарных дней после окончания отчетного квартала:

- открытыми акционерными обществами — в отделы по ценным бумагам главных управлений Министерства финансов Республики Беларусь по областям (г. Минску) по территориальной принадлежности (далее — территориальный орган по ценным бумагам);

- профучастниками и эмитентами облигаций — в Департамент по ценным бумагам;

3) периодическая отчетность, составляемая по состоянию на 1 января года по итогам финансового года, следующего за отчетным, утвержденная в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь (далее — годовая отчет), представляется не позднее 30 апреля года, следующего за отчетным, за исключением информации, указанной в абз. 3, 4 п. 13.2 Инструкции № 43, которая представляется не позднее 35 календарных дней со дня окончания отчетного года:

- акционерными обществами — в территориальный орган по ценным бумагам;

- профучастниками и эмитентами облигаций — в Департамент по ценным бумагам.

Акционерными обществами представляются в составе ежеквартального отчета (открытыми акционерными обществами):

- форма 1 «Информация об акционерном обществе и его деятельности»;

- бухгалтерский баланс;

- отчет о прибылях и убытках;

- форма 2 «Информация об аффилированных лицах».

В составе годового отчета:

1) открытыми акционерными обществами:

- форма 1 Par24 «Информация об акционерном обществе и его деятельности»;

- бухгалтерский баланс;

- отчет о прибылях и убытках;

- отчет об изменении собственного капитала;

- отчет о движении денежных средств;

- примечания к бухгалтерской отчетности;

- аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности (за исключением случаев освобождения от обязательного аудита годовой бухгалтерской отчетности);

- форма 2 «Информация об аффилированных лицах».

2) закрытыми акционерными обществами:

- форма 1 Par24 «Информация об акционерном обществе и его деятельности»;

- форма 2 «Информация об аффилированных лицах».

Данная информация представляется в электронном виде (на магнитном (цифровом) носителе) в формате MS Excel (аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности может быть представлено в формате MS Word), а также распечатывается, заверяется подписями руководителя, главного бухгалтера либо руководителя организации или индивидуального предпринимателя, оказывающих эмитенту облигаций услуги по ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской и (или) финансовой отчетности, исполнителя с указанием инициалов и фамилий вышеперечисленных лиц, скрепляется печатью эмитента облигаций и представляется нарочным либо заказной корреспонденцией.

# Комментарий FASB к руководству по списанию нефинансовых активов

Американский Совет по стандартам финансовой отчетности представил обновление к стандартам по теме прочего дохода — того его раздела, что посвящен признанию доходов и потерь от списания нефинансовых активов (Subtopic 610-20). В данном случае изменения будут иметь значение в первую очередь для компаний в отрасли недвижимости, хотя актуальными для себя их могут посчитать и представители других отраслей, например, альтернативной энергетики или естественных наук.

Изначально стандарты подраздела Subtopic 610-20 были представлены в мае 2014 г. в рамках общего стандарта «Выручка по договорам с клиентами», на тот момент общего с аналогичным стандартом по МСФО. В прошлом году они были обновлены.

Стандарты оговорили порядок списания нефинансовых активов. Уже тогда, впрочем, составители отчетности начали жаловаться на то, что им непонятно, какого рода транзакции должны тут учитываться, потому что в тексте значилось не просто «нефинансовые активы», а «по сути нефинансовые активы» — *in substance*. Что должно подразумеваться под этим *in substance*, четко нигде не прописывалось, а потому было неясным. Не до конца понятными с логической точки зрения были и некоторые другие требования, например, почему вдруг передача нефинансового актива другой организации в обмен на некон-

тролирующий пакет акций в ней не должен подпадать под этот порядок учета (а должен учитываться по стандартам раздела Topic 845 «Неденежные транзакции»).

Частичная продажа нефинансовых активов — вообще отдельная тема. Очень часто с ней можно столкнуться как раз в отрасли недвижимости, когда продавец в течение некоторого времени сохраняет долю в капитале покупателя. Специфичные для этой ситуации стандарты подраздела Subtopic 360-2 («Основные средства — Недвижимость») в деталях рассматривали тему частичных продаж, но вот беда — это руководство заменило собой прошлогоднее обновление к Subtopic 610-20, и чем руководствоваться теперь, непонятно.

По новым требованиям все организации должны будут учитывать списание бизнеса или отдельного непрофильного направления деятельности (за исключением тех, где речь идет о передаче прав на нефтегазовые месторождения или договоров с клиентами) в соответствии с руководством по теме консолидации (Topic 810). Поправки к стандартам устраняют исключение в текущем варианте стандартов для инвестиций, которые рассматривались как «по сути недвижимость»: ранее в таких ситуациях разрешалось не списывать инвестиции по методу долевого участия (*equity method*) в соответствии со стандартами раздела Topic 860 («Передача и обслуживание»).

Кроме того, изменения устраняют несколько расхождений в учете транзакций с участием активов и с участием отдельных бизнес-организаций. И что также очень важно — авторы наконец-то прямо оговорили, что такое «по сути нефинансовый актив». Материнская организация может передать контроль над нефинансовыми активами, осуществив передачу прав владения в консолидированной дочерней структуре. Договор, оговаривающий передачу

прав владения в одной или нескольких дочерних организациях, подпадает под действие сегодняшних стандартов Subtopic 610-20, если основная часть справедливой стоимости активов, обещанных противоположной стороне в рамках договора, сконцентрирована в нефинансовых активах. Таким образом, с целью определения того, следовать ли стандартам раздела Subtopic 610-20, организациям каждый раз придется проводить такую оценку.

## КСТАТИ



### Томас Дикс

консалтинг, включая управленческий и кадровый,  
Делойт и Туш СНГ (Deloitte & Touche CIS), операционный директор

Томас Дикс окончил Университет Раскин в Кембридже и Берлинскую школу экономики и права, а также является сертифицированным бухгалтером (CPA).

Томас Дикс работает в России и СНГ с 1999 года. Оказывая клиентам услуги в области сопровождения сделок, Томас занимал управляющие позиции в московском офисе KPMG, где он руководил оказанием консалтинговых услуг в регионе СНГ.

Томас обладает обширным опытом работы с клиентами из различных отраслей экономики по вопросам совершения сделок слияния и поглощения, а также проведения операций на рынках капитала как в регионе СНГ, так и за его пределами.

С 2007 года он сосредоточил свою профессиональную деятельность на сфере финансовых услуг, обслуживая ряд крупнейших российских, казахстанских и европейских банков и страховых компаний.

До 2016 года Томас работал в качестве независимого консультанта, преимущественно в рамках проектов по строительству недвижимости в России и Германии.

10 февраля 2017 г. было объявлено, что Томас Дикс назначен новым операционным директором компании «Делойт» в СНГ. Его предшественник Квентин О’Тул, проработавший в московском офисе «Делойта» с 2005 года, переходит в подразделение фирмы в Великобритании.

Комментируя назначение Томаса на новую должность, Иан Коулберн, главный исполнительный директор компании «Делойт» в СНГ, отметил: *«Томас обладает исключительным профессиональным опытом, а взаимоотношения с участниками рынка, которые он приобрел в течение своей многолетней карьеры, помогут нам поддерживать своих клиентов на пути к успеху».*

Томас Дикс также выразил радость по поводу нового этапа своей карьеры: *«Для меня большая честь стать частью «Делойта» — фирмы, которая с готовностью берет на себя решение самых смелых задач, существующих на рынках СНГ, и упреждающим образом реагирует на нужды своих клиентов».*

## О текущих тенденциях расширения интегрированной отчетности

Постоянный ведущий авторской колонки на IAS Plus Роберт Брюс пишет о текущих тенденциях расширения интегрированной отчетности в странах мира и направлениях дальнейшего развития, которые согласовали участники недавней совместной конференции Международного центра корпоративного управления (International Corporate Governance Network, ICGN) и Международного комитета по интегрированной отчетности (IIRC).

Для интегрированной отчетности этот год станет временем стратегических инициатив, направленных на превращение отчетных систем в принцип «корпоративного управления ради будущего» и катализатором в большей степени связанной системы отчетности. Разрабатывается целая серия тем: вопрос глобального внедрения основ интегрированной отчетности во всех секторах, увеличение технической поддержки для улучшения качества практики интегрированной отчетности, катализаторы изменений в корпоративном управлении на рынках капитала, обеспечение большей согласованности систем корпоративной отчетности, внедрение концепций интегрированной отчетности в политику регулирования и регулирующее окружение. Все это будет реализовывать себя на протяжении этого года, и эти темы вспоминали на заседании в конце прошлого года, на котором участники обменивались мнениями и оценивали масштаб изменений.

Это был Мервин Кинг, председатель Комитета IIRC — GAAP.RU, чьи слова на вступительной части недавней совместной конференции Международного центра корпоративного управления и Международного комитета по интегрированной отчетности дали в полной мере прочувствовать грядущие изменения. Мервин

Кинг — «гуру» в этих кругах, и чуть позже по ходу мероприятия он получил награду ICGN за прижизненные достижения. Во вступительной речи он подчеркнул быстрый темп прогресса, которого удалось добиться за последние годы. *«Вы больше не увидите слова «прибыль» в программе конференции. Мы перешли от прибыли к созданию стоимости».* И эта тема «красной ниточкой» тянулась через всю конференцию.

Подтверждением его слов стал ежегодный глобальный опрос, результаты которого консалтинговая компания Black Sun представила на конференции. *«Со стороны исполнительных лиц поступают сильные сигналы о том, что бизнес и создание стоимости для стейкхолдеров должны будут измениться, и что организации обязаны иметь другие цели кроме прибыли, — вот как это было сформулировано. — Доход для акционеров останется, как и ожидалось, критическим для бизнеса, но есть и другие факторы — такие как соответствие ожиданиям клиентов, мотивация и стимулирование людей, — важность которых возрастает. Работу в долгосрочной перспективе называют более предпочтительной, чем в краткосрочной перспективе, и это воспринимается как существенная внутренняя и внешняя выгода».*

Это новый мир, который отходит от узких показателей. Мервин Кинг ясно дал понять, что традиционные финансовые меры сегодня уже не на высоте. Для него важность представляет то, что корпоративный мир должен отойти от этой «чумы» краткосрочных прибылей в сторону долгосрочного создания стоимости. И для большинства участников конференции это как раз и означает правильное управление компаниями с использованием более обширных моделей интегрированной отчетности.

## Доклад Ханса Хугерворста и Мишеля Прада перед Комитетом по вопросам экономики и денежной политики ЕС

В ходе ежегодной встречи представители Комитета по вопросам экономики и денежной политики (ECON) Европейского Парламента выслушали доклад председателя Совета по МСФО Ханса Хугерворста и главы совета попечителей Фонда МСФО Мишеля Прада.

Встреча началась с позитивного момента: переизбранный председатель комитета Роберто Гуалтери отметил, что сотрудничество между Европарламентом и IASB значительно улучшилось на протяжении последних нескольких лет, что, безусловно, является положительным моментом. После этого глава Совета по МСФО выступил с несколькими вступительными ремарками, в которых рассказал о скором выходе (в мае этого года) нового страхового стандарта и новой основной теме в работе до 2021 года, которая касается улучшения коммуникаций. Рассуждая о ней, он упомянул также отчетность по результатам, не оговариваемые стандартами показатели, основные формы отчетности, цифровую отчетность и интегрированную отчетность.

Затем европейские парламентарии стали задавать вопросы, которые варьировались от очень общих до вполне конкретных. Кто-то поинтересовался, как повлияет избрание Трампа на глобальный характер МСФО, на что Ханс Хугерворст отшутился, сказав, что лозунг «сделаем US GAAP снова великим!» (make US GAAP great again) был актуальным задолго до выборов — стало быть, Трамп тут ни при чем. Спрашивали также о гендерном составе IASB, и Хугерворсту пришлось сообщить, что в данный момент женщины составляют 30% членов Совета, зато среди персонала больше женщин, чем мужчин.

Технические вопросы касались в основном относительно недавних (с сентября прошлого года) изменений к IFRS 4, которые оговаривают совместное использование IFRS 9 и IFRS 4. Со всем недавно положительные рекомендации относительно внедрения стандарта официально представила Европейская консультативная группа по финансовой отчетности. Несмотря на это, европейских парламентариев все равно беспокоит вопрос затрат (прозондировать его как следует EFRAG был не в состоянии), поэтому они поинтересовались у главы IASB, почему для холдингов недоступен оговоренный подход на основе отсрочки — deferral approach. На это Хугерворст заявил, что, по его мнению, применение двух разных стандартов в одной и той же компании является нежелательным, поэтому второй оговоренный подход — подход наложения (overlay approach) — является подходящим решением проблемы в случае с холдингами.

Еще одной концептуальной темой стала частота изменения МСФО, которая обсуждалась с позиции соблюдения баланса между стабильностью учетной платформы и необходимостью поддержания ее в надлежащем состоянии. Парламентарии поинтересовались, не сможет ли более детальный предварительный анализ поспособствовать снижению числа изменений, о необходимости которых Совет узнает лишь на основе изучения практики применения уже введенных в действие стандартов (PIR). Кроме того, у многих возникает путаница еще и такого плана: тот факт, что после исследования в стандарт вносятся изменения — означает ли это в каждом случае начало формального пересмотра?

# Учет скидок в соответствии с МСФО

**Александр БУГАЕВ,**

*аудитор, профессор ВГТУ, академик Ассоциации международных бухгалтеров — FAIA (acad) (Лондон), член-академик Американской бухгалтерской ассоциации — AAA (США), член Европейской бухгалтерской ассоциации — EAA-EIASM (Брюссель)*

Скидки, вероятно, являются самым популярным инструментом продаж в бизнесе. Без сомнения, многие компании предоставляют скидку с цены на свою продукцию или услуги в различных формах, например:

- «Купите одну единицу, получите вторую бесплатно» (в различных модификациях такого подхода);
- «Получите скидку 10% при покупке более чем на \$100 определенного товара» (и модификации данного подхода);
- подарочные ваучеры (сертификаты);
- расчетные скидки (бонусные для предварительной оплаты или же при платежах за наличный расчет) и др.

Что же скидки на самом деле означают для бухгалтеров?

В большинстве случаев это дополнительные учетные проблемы.

Основная причина заключается в том, что скидки непосредственно влияют на оценку различных статей в финансовой отчетности и потенциально на сам процесс бухгалтерского учета (время отражения операций и сами записи в учетных журналах).

Давайте посмотрим на сам процесс отражения скидок в отчетности с точки зрения продавца и покупателя. Попытаемся все-таки уяснить, почему дисконтирование не всегда есть хоро-

шо и как обосновать решение о размере скидки в зависимости от уровня дохода и объема продаж. Кроме того, следует обратить внимание и на то, что не каждый бизнес может позволить себе дисконтирование. Дисконтирование — это действительно дорогой инструмент продаж.

## ПРОДАВЦЫ ПРЕДОСТАВЛЯЮТ СКИДКИ

Когда продавец предоставляет скидку, то это напрямую влияет на размер его доходов.

Поэтому логично, что следует обратиться напрямую к положениям стандарта IAS 18 Revenue или IFRS 15 Revenue from Contract with Customers. Оба стандарта указывают, что выручка должна быть зафиксирована за вычетом скидок (см. параграфы IAS 18.7 или же IFRS 15.47). Другими словами, скидки уменьшают сумму вашего дохода и не отражают стоимость реализованной продукции (или же стоимость продвижения товаров и т.д.).

Например, когда вы продаете машину за \$100 и решили предоставить скидку в размере 3%, то вы отразите ваш доход в сумме \$97, а не в сумме \$100, и расходы (на продажу, маркетинг и т.п.) в сумме \$3.

Это правило кажется очень простым, но его практическое применение может стать слож-

ной задачей при возникновении некоторых обстоятельств.

Рассмотрим на примерах.

### Пример 1.

#### Купоны со скидкой

Представьте, что вы открыли электронный магазин по продаже музыкальных компакт-дисков. Для поддержки продаж, вы посылаете вашему клиенту купон на скидку в сумме \$5, который клиент сможет использовать при осуществлении каждой покупки на сумму свыше \$100.

Посмотрим, как следует учесть купон на скидку в данном случае.

В момент распространения самих купонов вы не отразите соответствующий резерв на скидку в своей финансовой отчетности. Потому что не произошло никакого события или же хозяйственной операции, приводящей к необходимости предоставления скидки. И только после того, как покупатель сделает покупку на сумму более \$100, у вас возникнет обязательство предоставить скидку в размере \$5. Вместо этого вы просто признаете выручку за вычетом скидки в \$5 на дату погашения купона.

### Пример 2.

#### Скидка по правилу «купи одну единицу, вторую получи бесплатно» (во всех возможных вариантах)

Вместо того чтобы давать купоны на скидку, продавец обещает доставить диск «А» бесплатно с каждой покупкой диска «Б» за \$50. Обычно диск «А» продается за \$10, его стоимость в запасах продавца составляет \$6, а стоимость диска «Б» составляет \$35.

В соответствии с **IAS 18** продавец просто признает выручку от продажи обоих дисков в сумме \$50 и себестоимость реализованной продукции \$41 (35 + 6).

Стоимость бесплатно предоставляемого диска не является в данном случае затратами на маркетинг или продвижение, так как бесплатный диск увеличивает доходы (поддерживая расходы).

В соответствии с **IFRS 15** учетная процедура такая же, если оба диска доставляются в одно и то же время.

Тем не менее, если продавец доставляет диск «Б» в феврале 2017 г., а диск «А» в марте из-за низкого уровня их запасов, то нужно будет разделить цену сделки в \$50, основанную на относительной автономии отпускных цен, с соответствующим признанием выручки в феврале и марте.

Более конкретно:

всего сумма автономных цен продаж:  $\$50 + \$10 = \$60$ ;

доходы, относящиеся к продаже диска «Б»:  $\$50 / \$60 \times 50 = \$42$ . Они будут признаны в феврале 2017 г.

доходы, относящиеся к продаже диска «А»:  $\$10 / \$60 \times 50 = \$8$ . Их следует признать в марте.

Затраты на продажи признаются соответственно.

## ПОКУПАТЕЛИ ПОЛУЧАЮТ СКИДКИ

Когда покупатели получают скидки, то финансовая отчетность строится несколько по-другому.

Мы должны обратиться к стандартам **IAS 2 Inventories**, **IAS 16 Property, plant and equipment** или же другим аналогичным стандартам как основе для руководства.

Оба **IAS 2** и **IAS 16** предписывают, что необходимо сначала оценить объект основных средств или же товарно-материальных запасов по его исторической стоимости, которая включает в том числе и стоимость покупки. Причем последняя за вычетом скидки.



Но вначале следует изучить основания для получения скидки.

Если же скидка получена в виде снижения цены покупки товарно-материальных запасов, то следует вычесть ее из расходов.

Когда же скидки возмещают некоторые расходы на продажу, то такие скидки не вычитаются из затрат на приобретение товарно-материальных запасов, а рассматриваются как полученный доход.

Еще одно соображение может относиться к расчетным скидкам, то есть скидкам, полученным в результате быстрой оплаты. Такие скидки не должны рассматриваться как финансовые доходы, но опять же, они (скидки) уменьшают стоимость товарно-материальных запасов.

### Пример 3.

#### Скидки по запасам

Супермаркет хочет купить 100 шариковых ручек. Их оценка основывается на следующей информации:

- цена продажи за единицу продукции — \$5;
- объем скидки на 100 единиц — 10%;
- расчетная скидка — 2% при оплате в течение 15 дней;
- возмещение расходов на печать рекламных листовок — 1%.

Если супермаркет намерен оплатить в течение 15 дней, то это должно снизить стоимость товарно-материальных запасов на сумму расчетной скидки.

Возмещение расходов на печать рекламных листовок следует рассматривать как возмещение некоторых расходов

по продаже, и поэтому его следует рассматривать как доход, а не как часть затрат в стоимости запасов.

Стоимость запасов, таким образом, составит:  $\$5 \times 100 - \$5 \times 100 \times (10\% + 2\%) = \$440$ .

**Что же насчет запасов, полученных бесплатно?** Все зависит от обстоятельств их получения.

Если правительство (включая правительственные учреждения) подарило некоторые запасы, то в этом случае следует применять стандарт IAS 20 IAS 20 Accounting for Government grants and Disclosure of government assistance.

Если получено несколько единиц запасов бесплатно как «подарок» к покупке, то следует применять стандарт IAS 2, то есть оценивать запасы по себестоимости. Например, если приобретено 100 единиц шариковых ручек по цене \$2 за штуку и получено 50 единиц бесплатно, то нужно учесть 150 единиц в сумме \$200, в результате 1 ручка будет стоить \$200/150 единиц.

### КОГДА НЕ СЛЕДУЕТ ДИСКОНТИРОВАТЬ ТОВАРЫ ИЛИ УСЛУГИ

Причина заключается в том, что скидка может снизить восприятие цены постоянно или сделать свой продукт товаром.

Это означает, что клиенты не будут видеть никакой разницы между товаром продавца и другими продуктами — они будут просто покупать самый дешевый (необязательно лучший) товар.

# IFRS: статьи монетарные и немонетарные

**Александр БУГАЕВ,**

*аудитор, профессор ВГТУ, академик Ассоциации международных бухгалтеров — FAIA (acad) (Лондон), член-академик Американской бухгалтерской ассоциации — AAA (США), член Европейской бухгалтерской ассоциации — EAA-EIASM (Брюссель)*

При применении положений IFRS (IAS) 29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies, а это очень актуально для общественно значимых белорусских организаций в 2017 при составлении консолидированного отчета о финансовом положении за 2014 год, а также при переводе линейных статей отчетности, выраженных в иностранной валюте, в функциональную валюту, возникает проблема: какие из линейных статей отчетов являются денежными, а какие — неденежными.

Если определить природу актива или обязательства неправильно, то это может привести к неправильному их представлению в финансовой отчетности.

Это не так важно, когда производится, например, консолидация отчетности материнской компании с отчетностью иностранной дочерней компанией в валюте представления отчетности материнской организации. Так, положения IAS 21 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates определяют, что в таком случае вы переводите все свои активы и обязательства в иностранной валюте по валютному обменному курсу на дату закрытия. Но когда речь идет о переводе отдельных статей и операций собственной финансовой отчетности в функци-

ональную валюту, то правила для таких случаев усложняются. Судите сами.

Для перевода сумм в иностранной валюте в вашу функциональную валюту, как устанавливает стандарт IAS 21, необходимо пересчитать все статьи после первоначального признания с использованием обменного курса на основе характеристик конкретной статьи.

А именно:

- для всех денежных статей отчетности в иностранной валюте — используется обменный курс закрытия на отчетную дату;

- для всех неденежных статей отчетности в иностранной валюте, учитываемых по первоначальной стоимости — используется исторический обменный курс (на дату совершения операции);

- для всех неденежных статей баланса в иностранной валюте, учитываемых по справедливой стоимости, используется обменный курс на дату, когда была определена справедливая стоимость.

Основная проблема в таком случае — это установить, какие статьи являются денежными, а какие — неденежными.

Аналогичная ситуация возникает и при применении положений IFRS (IAS) 29 Financial

Reporting in Hyperinflationary Economies. Согласно параграфу 12 IAS 29, монетарные статьи представляют собой удерживаемые денежные средства, а также статьи, которые должны быть получены или выплачены в денежной форме. Все прочие активы и обязательства являются немонетарными (параграф 14). При применении положений стандарта монетарные статьи не пересчитываются (параграф 12), а немонетарные активы и обязательства пересчитываются с применением общего индекса цен (параграф 11).

Итак, основная черта всех монетарных статей — это то, что они отражают как сами денежные средства, так и право получить или же обязательство уплатить определенную сумму денежных средств. Немонетарные статьи не обладают такой характеристикой. Используя указанную характеристику, довольно легко установить монетарный или же немонетарный характер статьи финансовой отчетности. В предлагаемой таблице приведены основные монетарные и немонетарные статьи отчета о финансовом положении общественно-значимой организации:

Линейная статья	Монетарная/немонетарная статья
<b>Активы</b>	
Основные средства	Немонетарная
Нематериальные активы (включая гудвилл)	Немонетарная
Инвестиции в ассоциированные компании	Немонетарная
Инвестиции в акционерный капитал (например, акции)	Немонетарная (см. комментарий ниже)
Инвестиции в долговые ценные бумаги	Монетарная
Чистые инвестиции в лизинг	Монетарная
Биологические активы	Немонетарная
Отложенный налоговый актив	Монетарная (см. комментарий ниже)
Товарно-материальные запасы (включая резервы)	Немонетарная
Торговая дебиторская задолженность (включая резервы)	Монетарная
Прочая дебиторская задолженность, которая будет погашена денежными средствами	Монетарная
Авансы и предоплаты	Монетарная (см. комментарий ниже)
Депозиты и банковские счета	Монетарная
Денежные средства	Монетарная
<b>Капитал и обязательства</b>	
Акционерный капитал	Немонетарная (см. комментарий ниже)
Прочие компоненты капитала	Немонетарная
Резервы по вознаграждениям работникам	Монетарная
Обязательства по финансовой аренде	Монетарная
Отложенное налоговое обязательство	Монетарная (см. комментарий ниже)
Банковские и другие кредиты	Монетарная
Начисленные расходы	Монетарная
Доходы будущих периодов	Немонетарная
Кредиторская задолженность	Монетарная
Полученные предоплаты	Монетарная (см. комментарий ниже)
Обязательство по текущему налогу на прибыль	Монетарная

Как видно из этой таблицы, некоторые статьи можно однозначно отнести к определенному классу — монетарных либо немонетарных, а некоторые нельзя однозначно отнести к тому или иному классу. Что и вызывает дополнительные вопросы.

### АВАНСЫ, ВЫПЛАЧЕННЫЕ ИЛИ ПОЛУЧЕННЫЕ

Необходимо оценить характер и содержание каждого выплаченного или полученного аванса, поскольку некоторые из них могут иметь как монетарную, так и немонетарную природу.

### ОТЛОЖЕННОЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

В настоящее время даже из содержания стандартов не всегда можно найти правильный ответ. Стандарт IAS 12 «Налоги на прибыль» лишь косвенно указывает на то, что отложенные налоговые активы и обязательства являются монетарными статьями, поскольку курсовые разницы по отложенным налоговым активам или обязательствам в иностранной отражаются в отчете о совокупном доходе (п. 78).

### ИНВЕСТИЦИИ В ПРИВИЛЕГИРОВАННЫЕ АКЦИИ

Инвестиции в привилегированные акции являются еще одной статьей, которая требует тщательного осмысления.

В этом случае необходимо оценить права, вытекающие из природы самих акций.

На самом деле как МСФО 39, так и МСФО 9 указывают, что инвестиции в долевые инструменты являются немонетарными статьями.

Это означает, что если условия эмиссии привилегированных акций приведут к пониманию того, что если акции классифицируются как долевые инструменты, то такие акции являются немонетарными.

Например, акция, которая не определяет какого-либо обязательного выкупа эмитентом на какую-то дату в будущем, будет представлять собой долевой инструмент (или, по меньшей мере, компонент собственного капитала сложного финансового инструмента).

С другой стороны, если условия выпуска привилегированных акций приведут к появлению акции, классифицируемой как финансовое обязательство, то она (акция) должна рассматриваться в качестве монетарного актива.

### УСТАВНЫЙ КАПИТАЛ В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ

Некоторые компании номинируют свой акционерный капитал в иностранной валюте.

Тем не менее ни МСФО 21, ни МСФО 9/IAS 39 не указывают прямо, следует ли акционерный капитал в иностранной валюте рассматривать как монетарную либо как немонетарную статью и как разрешить эту проблему.

На практике обычный акционерный капитал рассматривается как немонетарная статья и поддерживается на уровне исторических ставок.

#### МСЧ напоминает!

При возможной утечке газа ни в коем случае нельзя зажигать спички и зажигалки, курить, нажимать кнопку электрического звонка, клавиши выключателей, звонить по телефону (выдерните шнур из розетки, чтобы вам не могли позвонить).

# Балансовая стоимость финансового актива: МСФО (IAS) 39 VS МСФО (IFRS) 9

**Наталья РАЗУМОВСКАЯ,**

замдиректора Департамента МСФО АКГ Geneva Group International

Расчет балансовой стоимости финансового актива зависит от его классификации. Разберем, как признавать процентную облигацию в отчетности по действующим и новым правилам учета финансовых инструментов.

**Мы приобрели 9%-ные облигации по 100 000 руб. Дата погашения — через 3 года. Рыночная процентная ставка аналогичных облигаций — 8%. Как рассчитать ежегодную балансовую стоимость облигаций и процентный доход по ним?**

Учет и оценка финансовых инструментов до 31 декабря 2017 г. регулирует МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка». С 1 января 2018 г. будет действовать новый стандарт — МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты», досрочное его применение разрешено.

Рассмотрим оба стандарта и их отличия в учете и оценке финансовых активов — процентных облигаций, о которых идет речь в вопросе.

**Классификация.** Сначала нужно определить категорию, к которой относится этот актив. В соответствии с п. 9 МСФО (IAS) 39 финансовые активы делятся на 4 категории:

1. Финансовые активы, оцениваемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка. Это финансовые активы, которые соответствуют одному из условий: классифицируются как предназначенные для торговли; классифицируются при первоначальном признании как финансовые активы, оцениваемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка.

Если руководство приобрело процентные облигации с целью продажи и выкупа в ближайшее время, то их нужно квалифицировать как финансовые активы, оцениваемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка.

2. Инвестиции, удерживаемые до погашения, — производные финансовые активы с фиксированными или определенными платежами и фиксированным сроком погашения, которые предприятие планирует и может удерживать до погашения. Если руководство приобрело процентные облигации исключительно для получения процентного дохода и намеревается при первоначальном признании удерживать их до срока их погашения, их нужно учитывать как инвестиции, удерживаемые до погашения.

3. Займы и дебиторская задолженность — производные финансовые активы с фиксированными или определенными платежами, некотируемые на активном рынке.

Процентная облигация также может относиться к заемным средствам, если, по сути, операция по их покупке — заимствование.

4. Финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи, — производные финансовые активы, которые классифицируются как имеющиеся в наличии для продажи, и не классифицируются как займы и дебиторская задолженность, инвестиции, удерживаемые до погашения, или финансовые активы, оцениваемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка. Иными словами, если компания отнес-

ла процентную облигацию к вышеуказанным категориям, то к последней группе активов она не относится.

МСФО (IFRS) 9 определяет три основные категории финансовых активов, которые учитываются:

- по амортизированной стоимости;
- по справедливой стоимости через прочий совокупный доход;
- по справедливой стоимости через прибыль или убыток.

Основа классификации зависит от бизнес-модели компании и характеристик договорных денежных потоков финансового актива.

Тест на соответствие бизнес-модели:

- актив классифицируется по амортизируемой стоимости, если он удерживается исключительно для получения выплаты основной суммы долга и процентов в определенные сроки, предусмотренных договором;

- актив относится к категории по справедливой стоимости, если он удерживается с целью получения потоков денежных средств, предусмотренных договором и/или продажи, других целей.

Тест на соответствие выплат по договору, включающих основную сумму и проценты:

- актив классифицируется по амортизируемой стоимости, если выплачивается основная сумма долга, а проценты начисляются на задолженность по основному долгу и представляют собой компенсацию стоимости денег во времени и/или стоимость кредитного риска;

- актив классифицируется по справедливой стоимости, если платежи отличаются от выплаты основной суммы долга, а проценты начисляются в зависимости от изменения параметров, отличных от стоимости денег во времени и/или изменения кредитного риска.

По сути классификация, представленная в МСФО (IFRS) 9, отражает те же критерии, что и МСФО (IAS) 39, объединяя категории «Инвестиции, удерживаемые до погашения»

и «Займы и дебиторская задолженность» в одну — «Финансовые активы, учитываемые по амортизированной стоимости».

Рассмотрим пример учета, когда руководство определило данную процентную облигацию в категорию «Инвестиции, удерживаемые до погашения» (в соответствии с МСФО (IAS) 39) либо «Финансовые активы, учитываемые по амортизированной стоимости» (по МСФО (IFRS) 9).

**Первоначальное признание и последующая оценка.** Отражение при первоначальном признании и последующий учет оба стандарта трактуют одинаково.

При первоначальном признании данный актив признается по справедливой стоимости и впоследствии учитывается по амортизированной стоимости. Приведем определения согласно МСФО (IAS) 39:

- амортизированная стоимость финансового актива — величина, в которой финансовый актив оценивается при первоначальном признании, за вычетом выплат в погашение основной суммы долга, уменьшенная или увеличенная на сумму накопленной с использованием метода эффективной ставки процента амортизации разницы между первоначальной стоимостью и суммой погашения, а также за вычетом суммы уменьшения (прямого или путем использования счета оценочного резерва) на обесценение или безнадежную задолженность;

- метод эффективной ставки процента — метод расчета амортизированной стоимости финансового актива или финансового обязательства, и распределения процентного дохода или процентного расхода на соответствующий период;

- эффективная процентная ставка — ставка, применяемая при точном дисконтировании расчетных будущих денежных платежей или поступлений на протяжении ожидаемого времени существования финансового инструмента или, где это уместно, более короткого периода, до чистой балансовой стоимости фи-

нансового актива или финансового обязательства. При расчете эффективной ставки процента потоки денежных средств рассчитываются с учетом всех договорных условий финансового инструмента (например, права на досрочное погашение, опциона на покупку и аналогичных опционов), но не принимают во внимание будущие кредитные потери. Расчет включает все вознаграждения и суммы, выплаченные или полученные сторонами по договору, которые являются неотъемлемой частью эффективной ставки процента, затрат по сделке и всех прочих премий или скидок.

Определения амортизированной стоимости и метода эффективной ставки процента в МСФО (IAS) 39 и МСФО (IFRS) 9 схожи.

Рассчитаем первоначальное признание актива по справедливой стоимости. Исходя из условия, рыночная ставка составляет 8% годовых. В расчет принимаем, что оплата процентов производится ежегодно в конце отчетного года и данная облигация была выпущена 31 декабря 2015 г. Для расчета применяем формулу дисконтирования.

CF (Cash Flow) — размер денежного потока за период  $t$ ;

$r$  — ставка дисконтирования;

$n$  — период анализируемого проекта;

$t$  — период дисконтирования.

При признании обязательства на балансе в расчете дисконтирования учитывается весь плановый денежный поток подлежащий выплате с момента получения и до даты погашения (то есть все проценты, которые должны быть выплачены по договору по ставке 9% и номинальная сумма облигации).

Ежегодные проценты будут равны 9 000 руб. (100 000 руб.  $\times$  9%).

Кроме того, в денежный поток при первоначальном признании включаются затраты на выпуск (если имеются).

Дисконтируем каждую выплату на 31.12.2016:

$9\,000 / (1 + 0,08)^1$ , так как это первый год, равно 8333,33 руб.

Дисконтируем выплату на 31.12.2017:

$9\,000 / (1 + 0,08)^2$ , так как до этой выплаты прошло два года, равно 7 716,04 руб.

Дисконтируем выплату на 31.12.2018:

$109\,000 / (1 + 0,08)^3$ , так как до этой выплаты прошло три года, равно 86 527,72 руб.

Просуммировав три дисконтированных суммы, получим справедливую стоимость на 31 декабря 2015 г.:  $8\,333,33 + 7\,716,04 + 86\,527,73 = 102\,577,1$  руб.

Расчет амортизированной стоимости актива приведен ниже:

31 декабря 2015 г. 102 577,1

31 декабря 2016 г. (8206,2 (102 577,1  $\times$  8%)  
101 783,3

31 декабря 2017 г. (8142,7 (101 783,3  $\times$  8%)  
100 925,9

31 декабря 2018 г. (8074,1 (100 925,9  $\times$  8%)  
100 000,0

2015 год

Дт Финансовый актив Кт Процентный доход — 2 577,1 руб. (отражение дисконта).

2016 год

Дт Финансовый актив Кт Процентный доход — 8 206,2 руб.;

Дт Денежные средства Кт Финансовый актив — 9 000 руб.

2017 год

Дт Финансовый актив Кт Процентный доход — 8 142,7 руб.

Дт Денежные средства Кт Финансовый актив — 9 000 руб.

2018 год

Дт Финансовый актив Кт Процентный доход — 8 074,1 руб.

Дт Денежные средства Кт Финансовый актив — 9 000 руб.

Таким образом, к концу даты погашения финансовый актив будет равен сумме оплаты основного долга — 100 000 руб.

# Прогнозная отчетность по МСФО: первые шаги

**Нина ХУДЯКОВА,**

*заместитель директора департамента развития и стандартизации учетных процессов ФБК*

**Роман АФОНИН,**

*менеджер департамента развития и стандартизации учетных процессов ФБК*

В последнее время все больше компаний сталкивается с необходимостью подготовки консолидированной прогнозной отчетности на основе МСФО. Разберемся, какие преимущества она дает компании, и рассмотрим основные шаги, которые нужно пройти для ее подготовки.

Прогнозную отчетность по МСФО все чаще запрашивают внешние пользователи отчетности — инвесторы, рейтинговые агентства. Для них важно как можно раньше получить информацию о финансовых результатах деятельности компании и определить тенденции ее развития. С другой стороны, прогнозная отчетность позволит самой компании оценивать воздействие различных факторов на будущий финансовый результат по МСФО и принимать управленческие решения, понимая их влияние на будущие результаты. При этом даже если компания изначально намеревалась использовать прогнозную отчетность по МСФО для своих внутренних целей, то, добиваясь высокого качества прогнозирования, у нее может появиться желание рассказывать инвесторам о прогнозных показателях. А это говорит о высоком уровне управления компанией.

Преимущества прогнозной отчетности очевидны, так с чего же начать ее подготовку? Не-

обходимо определиться с базовыми подходами к формированию прогнозной отчетности по МСФО, а именно:

- составом показателей;
- объектом (единицей) прогнозирования;
- методом подготовки отчетности;
- моделью формирования отчетности и балансирующей статьей.

Рассмотрим эти вопросы подробнее.

## ШАГ 1. ПОКАЗАТЕЛИ ПРОГНОЗНОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Для начала определим показатели, которые войдут в состав прогнозной отчетности. Этот выбор будет влиять на степень детализации расчетов, а значит, на определение объектов прогнозирования, что, в свою очередь, влияет на выбор метода ее подготовки.

Как правило, прогнозная отчетность включает в себя три основные формы:



1) консолидированный отчет о финансовом положении;

2) консолидированный отчет о совокупном доходе;

3) консолидированный отчет о движении денежных средств.

Определение показателей, которые будут расшифрованы в составе данных форм или дополнительно, зависит от их существенности и основывается на раскрытиях в финансовой отчетности по МСФО. При этом надо учитывать баланс между целесообразностью раскрытия показателя с точки зрения пользователей отчетности и трудоемкостью его прогнозирования.

Например, общий объем прогнозируемого долгосрочного и краткосрочного финансирования можно определить с высокой сте-

пенью точности. При этом прогнозирование кредитов с разбивкой по видам валют намного сложнее. Если у компании существенный валютный или процентный риск, то трудозатраты на раскрытие кредитов по видам валют будут оправданы. В противном случае лучше ограничиться расчетом только общей суммы долгосрочных и краткосрочных кредитов.

Аналогичный подход должен применяться при оценке необходимости детализации других показателей: расшифровке расходов по элементам затрат и по функциям, выручки по географии или валютам. Следует сопоставить полезность формирования такой аналитики в прогнозной отчетности, трудозатраты на сбор необходимых данных и расчет показателей с приемлемым уровнем точности.

Прогнозная отчетность в компании составляется по требованию акционеров, детализация ее следующая: выручка и себестоимость по каждому строительному контракту, крупные статьи затрат в составе себестоимости. Сложности эта детализация не представляет, так как по ранее заключенным контрактам, как правило, уже есть оценки (для целей МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»). Оценка рентабельности по ожидаемым контрактам проводится экспертно исходя из имеющихся данных по предстоящим торгам. Прогноз выполняется в поквартальной разбивке. В месячной детализации нет необходимости, поскольку для текущей работы используются оперативные данные по выполнению, сдаче заказчику, оплате работ.

Особое внимание при подготовке прогнозной отчетности по МСФО уделяется планированию резервов, так как подход к резервированию в международной отчетности, как правило, более жесткий по сравнению с требованиями по белорусскому законодательству.

## ШАГ 2. ОБЪЕКТ ПРОГНОЗИРОВАНИЯ

Следующий шаг после выбора состава показателей прогнозной отчетности — это определение объекта (единицы) прогнозирования. Можно начинать прогнозирование «снизу вверх», то есть определить самый нижний уровень детализации расчетов. Это может быть отдельная компания группы, субхолдинги, сегменты бизнеса. По ним будут рассчитываться

прогнозные показатели по МСФО. Затем проводится элиминация прогнозных значений внутригрупповых оборотов и сальдо и формируется прогнозная отчетность на уровне группы. В рамках данного подхода объекты прогнозирования могут быть разделены на выделяемые компании (существенные компании, по которым проводятся индивидуальные расчеты) и невыделяемые (компании, по которым расчеты проводятся в совокупности).

Альтернативный путь — прогнозирование «сверху вниз», когда объектом прогнозирования является отчетность на уровне холдинга. Затем для целей анализа прогнозные показатели разделяются на уровни сегмента, субхолдинга, отдельных компаний.

Независимо от выбранного метода ряд прогнозных показателей может рассчитываться в обоих случаях на уровне группы. Например, обязательства по пенсионным планам и инвестиции в ассоциированные компании.

Выбор объекта прогнозирования зависит от следующих факторов:

- степень детализации показателей прогнозной отчетности. Более детализированные формы требуют прогнозирования на более низком уровне;

- способ подготовки прогнозной отчетности. Так, если отчетность составляется с помощью автоматизированной системы учета, то практически нет ограничений с точки зрения трудоемкости выполнения расчетов и проведения анализа результатов для большого числа объектов прогнозирования. При расчетах в MS Excel есть существенные ограничения, в первую очередь связанные с трудоемкостью план-факт анализа и отслеживанием ошибок при прогнозировании;

- сложность структуры холдинга и количество внутригрупповых операций. Например, при наличии существенных оборотов по продаже активов внутри группы, использовании внутригруппового подряда, применении трансфертного ценообразования довольно сложно прогнозировать расчеты и результаты внутригрупповых операций. Нужно сопоставить выгоды от выделения конкретных объектов прогнозирования и их детализации, представления пользователям данных о взаимоотношениях внутри группы, распределении ресурсов, материальных и финансовых потоках с трудозатратами на обработку информации.

### ШАГ 3. МЕТОД ПОДГОТОВКИ ПРОГНОЗНОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Следующий шаг при создании консолидированной прогнозной отчетности — определение метода ее подготовки. Базовыми методами подготовки отчетности являются следующие:

- подготовка прогнозной отчетности на основе плановых данных по белорусскому бухгалтеру (управленческой отчетности) путем их трансформации для приведения к требованиям МСФО;

- подготовка прогнозной отчетности на основе фактических данных консолидированной отчетности по МСФО за текущий (базовый) период. То есть прогнозирование показателей происходит сразу по МСФО;

- смешанный метод, когда часть показателей рассчитывается по первому методу, а другая часть — по второму.

При выборе метода подготовки прогнозной отчетности в первую очередь необходимо честно ответить на вопрос: насколько управленческая отчетность отражает ожидания менеджмента о финансовом положении компании в будущем? Ведь цели планирования и бюджетирования могут быть основаны на определении желаемых параметров, которых требуется достичь от различных подразделений (например, достижения определенных показателей прибыли для расчетов коэффициентов эффективности), либо могут быть связаны с декларируемыми во внешнюю среду целями. Прогнозирование, в свою очередь, — определение тех показателей, которые с большой степенью вероятности будут достигнуты.

Соответственно, если планирование в существенных аспектах отличается от прогнозирования, то брать его за основу составления консолидированной прогнозной отчетности нецелесообразно. Конечно, при трансформации плановых данных их можно скорректировать с учетом профессиональных суждений о до-

стижении заложенных в план показателей. Тем не менее масштаб таких корректировок имеет значение для выбора метода формирования отчетности.

Второй фактор, который необходимо учитывать, — структура холдинга и сложность консолидации. Например, группа имеет сложную структуру, в течение каждого периода проводится много внутригрупповых операций, при этом плановые данные не консолидируются,

либо в планировании по бухучету нет информации о части компаний, которые представляют собой не основной бизнес. Тогда рационально выбрать метод формирования прогнозной отчетности на базе фактических данных по международным стандартам.

При выборе метода подготовки прогнозной отчетности важно учитывать качество данных планирования и бюджетирования, особенности бизнеса компании и т.д.

Мы формируем прогнозную отчетность на основе плановых данных управленческой отчетности и белорусской бухгалтерской системы). Хотя при необходимости это можно делать параллельно, исходя из первичных данных по оценке контракта (с приложением графика выполнения и сдачи работ). По каждому контракту изначально оцениваются ожидаемые затраты по периодам, сроки подписания актов выполненных работ заказчиками по периодам, а также сроки подписания актов на работы и услуги подрядчикам.

Эти данные не зависят от того, в каком периоде будут отражены выручка или затраты, применяются национальные правила или МСФО. Однако в оперативной работе и при оперативном планировании зачастую более удобны данные белорусского бухучета. В частности, планирование финансового потока (и, следовательно, потребности в кредитовании или размещении временно свободных средств) привязано именно к актам выполненных работ, а не к правилам признания выручки в той или иной учетной системе. Поэтому первичный бюджет у нас составляется в формате национальных данных, а затем делается перекладка (на уровне результатов по каждому контракту).

Для более долгосрочных целей, начиная с квартала, когда надо подводить промежуточные итоги, отчетность по МСФО более информативна и отлично дополняет национальную отчетность.

При планировании резервов применяем элементы смешанного метода. При подготовке бюджета по данным бухучета проводится анализ дебиторской задолженности (в частности, для правильного планирования финансового потока). А при составлении прогнозов по МСФО проводится дополнительный анализ величины создаваемых в отчетности резервов

На практике чаще встречается смешанный метод формирования прогнозной отчетности. Планирование по данным белорусского бухучета зачастую в большей степени ориентировано на доходы и расходы компании и в меньшей — на балансовые показатели. Поэтому данные о выручке и себестоимости можно взять из планирования по белорусскому бухучету и скорректировать для приведения к тре-

бованиям МСФО. Балансовые показатели можно рассчитывать как на основе плановых данных, так и на данных базового периода по МСФО.

Например, для дебиторской задолженности возможно два варианта формирования прогнозной отчетности. При применении первого метода (прогнозирование по плановым данным бухучета) плановое значение дебиторки по российским стандартам нужно скорректировать с учетом требований МСФО к учету дебиторской задолженности. Сумму трансформационной корректировки можно определить на основе плановой задолженности и коэффициента соотношения суммы корректировки по МСФО прошлого периода к задолженности по данным бухучета прошлого периода.

При использовании второго метода (прогнозирование на основе фактических данных МСФО) прогнозное значение дебиторской задолженности можно рассчитать на основе показателя фактической оборачиваемости дебиторской задолженности предыдущего периода по МСФО и прогнозного показателя выручки.

Для отдельных прогнозных значений ввиду их существенности и особенностей формирования фактических значений можно применить только один вариант расчета. Например, показатель «Основные средства» будет рассчитываться путем формирования данных о движении основных средств в прогнозном периоде. В качестве начального остатка будет использоваться конечное сальдо предыдущего периода по МСФО. Поступление основных средств будет определено на основе плановых данных бухучета. Корректировка поступления (разница в капитализации процентов, финансовой аренде), выбытие и амортизация будут рассчитаны с применением методов прогнозирования на основе фактических данных МСФО.

Далее при применении первого метода подготовки прогнозной отчетности (на основе плановых данных бухучета) полученный показатель будет использован для расчета трансформационных поправок. Корректировка будет рассчитана как разница между показателем МСФО и показателем бухучета. При применении второго метода подготовки прогнозной отчетности (на основе фактических данных МСФО) рассчитанная сумма будет являться прогнозным значением показателя.

#### ШАГ 4. МОДЕЛЬ ОТЧЕТНОСТИ И БАЛАНСИРУЮЩАЯ СТАТЬЯ

Четвертый шаг — это разработка модели отчетности и выбор балансирующей статьи (в случае подготовки прогнозной отчетности на основе фактических данных отчетности по МСФО или использования смешанного метода).

При разработке модели отчетности необходимо определить:

- период прогнозирования;
- источники данных для расчета;
- методы расчета показателей;
- взаимосвязку показателей между собой;
- правила актуализации данных, в том числе при изменении учетной политики и введении в действие новых стандартов.

Далее остановимся подробнее на указанных составляющих.

**Период прогнозирования.** Он может быть определен от года до пяти лет в зависимости от наличия плановых данных и других сценарных условий на соответствующий период. Важно учитывать, что чем дальше горизонт прогнозирования, тем сложнее предугадать изменение как внешних, так и внутренних факторов (возможные изменения в ведении бизнеса, покупка/продажа дочерних компаний и т.д.).

**Источники данных для расчета.** Для расчета прогнозных показателей используют несколько видов исходных данных.

1. *Сценарные условия.* Они задаются для расчета тех показателей, которые зависят от возможных вариантов развития финансово-хозяйственной деятельности или различных макроэкономических условий в будущем. В частности, важно задать следующие параметры:

- объемы и цены реализации продукции/оказания услуг;
- курсы валют;
- ставки налогов и иных обязательных платежей;
- индексы изменения стоимости ресурсов (индекс инфляции, индекс изменения заработной платы, индекс изменения тарифов на электроэнергию и т.д.);
- иные показатели внутренней среды группы и отдельных компаний (структура продаж по валютам, норма рентабельности);

- иные показатели внешней среды (индекс ММВБ, ставки процентов по кредитам и займам и т.д.);

- объемы финансирования, доступные для компаний группы;

- объем инвестиционной программы.

2. *Данные базового периода* (периода, показатели которого являются основой для расчета прогнозных значений). В большинстве случаев он предшествует первому периоду в горизонте прогнозирования. В зависимости от цикла прогнозирования этот период может определяться по-разному:

а) при формировании прогноза на текущий год (например, 2017 год) базовым периодом будет предыдущий год, то есть период, по которому имеется фактическая отчетность (2016 год). Данные фактической отчетности предыдущего периода и сопутствующая ей информация (вспомогательные расчеты, корректировки, дополнительные расшифровки) следует рассматривать как данные базового периода;

б) при формировании прогноза на следующий год (например, 2017 год) базовым периодом будет 2016 год, по которому фактическая отчетность отсутствует. В этом случае данными базового периода будут показатели первого прогнозного периода в предыдущем цикле прогнозирования. Перед их использованием в текущем цикле они должны быть актуализированы с учетом фактических данных отчетности по МСФО. То есть, предположим, что предыдущий цикл прогнозирования приходился на 2015–2016 годы (при этом фактической отчетности по МСФО за 2014 год еще не было). Текущий цикл прогнозирования — 2017–2018 годы. Для него в качестве базового периода будут использоваться прогнозные данные 2015 года из цикла прогнозирования 2015–2016 годов, актуализированные с учетом данных фактической отчетности по МСФО за 2016 год.

3. *Прочие исходные данные.* Это дополнительные аналитические показатели прогнозно-

го периода (например, изменение оборотного капитала, уплаченные дивиденды и т.д.), полученные из локальных прогнозов и путем дополнительных расчетов.

#### **Методы расчета прогнозных показателей.**

При расчете прогнозного показателя по МСФО или его части на основе базового периода применяются стандартные методы планирования: нормирование, индексирование на изменение стоимости ресурса, индексирование на изменение стоимости ресурса и объема потребления ресурса и метод прямого счета.

При расчете прогнозных показателей по МСФО путем трансформации определяется перечень типичных и нетипичных корректировок данных по бухгалтеру и возможность их алгоритмизации. Наибольшую сложность для целей алгоритмизации представляют корректировки, которые основаны в большей степени на профессиональном суждении, чем на разнице учетных принципов белорусского бухгалтеру и МСФО. Однако алгоритмизация корректировок для целей прогнозной отчетности — это большая отдельная тема, поэтому подробно на этом останавливаться не будем.

**Взаимосвязка показателей.** Как уже было сказано, на практике используются различные исходные данные и методы расчета показателей прогнозной отчетности. В такой ситуации возможно нарушение их взаимосвязи. Поэтому встает вопрос о соблюдении принципов сбалансированности. Во-первых, равенства активов и пассивов баланса. Во-вторых, нераспределенная прибыль на начало периода плюс движение НРП в течение периода (прибыль/убыток отчетного периода минус выплаченные дивиденды плюс/минус корректировки, связанные с изменением структуры группы) должны равняться нераспределенной прибыли на конец периода.

Для обеспечения сбалансированности показателей при составлении прогнозной отчетности по МСФО необходимо определить балан-

сирующую статью. Выбор ее будет зависеть от того, как построен бизнес компании и каким образом она регулирует потоки от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности. Предположим, компания рассчитала показатели операционной деятельности, инвестиционной программы и объема привлекаемого финансирования на основе различных данных. В упрощенном виде схема принятия решения о статье, к которой будет применена балансирующая статья, может выглядеть так:

1) если финансирование капитальных вложений осуществляется преимущественно за счет привлеченных средств, то выбор балансирующей статьи будет определяться в зависимости от того, есть ли у компании ограничения в объеме привлекаемого финансирования. При наличии таких ограничений балансирующей будет статья «Капитальные вложения». Если ограничений нет, то тогда статья «Кредиты и займы» будет определяться в размере, достаточном для финансирования капитальных вложений (то есть будет являться балансирующей);

2) если компания может регулировать необходимый денежный поток для финансирования капитальных вложений за счет наращивания кредиторской задолженности перед поставщиками, то тогда кредиторская задолженность и будет являться балансирующей статьей;

3) в исключительных случаях, если компания не привлекает кредиты и займы и осуществляет небольшие капитальные вложения за счет операционной деятельности, балансирующей будет статья «Денежные средства».

**Актуализация данных.** В начале цикла по формированию прогнозных показателей рассчитывают их первоначальное значение. Затем по мере появления фактических данных отчетности по МСФО рассчитанные прогнозные значения актуализируют и корректируют данные на будущие периоды. Однако актуализация данных нужна также и в ситуации изменения учетной политики.

В настоящее время МСФО находятся в состоянии реформирования, и вступление в силу некоторых стандартов может потребовать изменений учетной политики компании. Данные изменения в зависимости от требований стандартов могут отражаться в отчетности по МСФО ретроспективно или перспективно. Каким образом и в какой момент в прогнозной отчетности будут отражаться изменения в учетной политике?

Прогнозные показатели нескольких последовательных периодов в будущем должны отражать тенденции изменения результатов деятельности группы. Поэтому в рамках одного цикла показатели должны формироваться исходя из последовательного применения учетных принципов (учетной политики). Соответственно изменение учетной политики должно учитываться по общепринятым правилам:

- изменения, применяемые ретроспективно, распространяются на все периоды, участвующие в расчете, включая базовый. При этом во внимание принимаются изменения, действующие с первого прогнозного периода в цикле прогнозирования с учетом намерения компании по досрочному применению изменений;

- изменения, применяемые перспективно, распространяются на период вступления их в силу и все последующие периоды. В общем случае во внимание принимаются все принятые изменения.

Соответственно все это требует отдельного рассмотрения и описания во внутренних документах до начала подготовки прогнозной отчетности.

## РАСХОЖДЕНИЕ ПРОГНОЗНЫХ И ФАКТИЧЕСКИХ ДАННЫХ

При разработке модели прогнозной отчетности по МСФО главный вопрос, который волнует компании: насколько точно можно спрогнози-

ровать финансовые результаты и финансовое положение компании? Но каким бы качественным ни был процесс прогнозирования, различия между прогнозируемыми и фактическими данными будут возникать. Основные причины различий между прогнозной и фактической отчетностью по МСФО, за исключением методологических и технических ошибок в модели, следующие:

1) слишком оптимистичные или слишком пессимистичные прогнозы. Слишком оптимистичные прогнозы часто связаны с оценкой исполнения инвестиционной программы и вводом в эксплуатацию новых объектов основных средств, от которых ожидается получение выручки;

2) наличие труднопрогнозируемых показателей, которые связаны либо с оценками статей на основе профессионального суждения

(например, резервы по судебным искам, обесценение активов), либо с непредвиденными изменениями в бизнесе компании, которые не были известны на момент прогнозирования;

3) значительное изменение во внешней среде деятельности компании, которое повлекло за собой изменение макроэкономических показателей. Например, рост процентных ставок, изменение показателей, влияющих на актуарные допущения в расчете пенсионных обязательств, и т.д.

В заключение отметим, что прогнозирование построено на использовании вероятностных факторов, поэтому невозможно придумать рецепт универсального метода составления прогнозной отчетности по МСФО. Мы описали только основные шаги, которые должна пройти компания, чтобы начать составлять прогнозную отчетность по МСФО.

## КСТАТИ

### **EFRAG проводит консультации по транзакциям с иностранной валютой**

Европейская консультативная группа по финансовой отчетности (EFRAG) проводит консультации относительно возможного внедрения в ЕС новой редакции IFRIC 22 «Транзакции с иностранной валютой и учет авансов», изменения в которую Совет по МСФО внес в конце прошлого года. Эксперты проверят Интерпретацию на предмет соответствия техническим критериям и оценят благоприятность его общественного воздействия.

Когда в IFRIC 22 вносились изменения, их задачей было прояснить порядок определения даты транзакции, чтобы правильный обменный курс использовался затем для оценки связанного актива, дохода или расхода в процессе списания неденежного актива или неденежного обязательства, что возникает из авансовых соображений в валютных сделках.

Интерпретация вступит в силу с 1 января 2018 г., но разрешено досрочное использование. Предварительное изучение EFRAG уже показало, что в целом IFRIC 22 удовлетворяет критериям для внедрения в ЕС. Сегодня эксперты собирают комментарии относительно детальных аспектов предварительно проведенного анализа. Консультации продлятся до 17 марта.

# Практические аспекты раскрытия информации о связанных сторонах

**Валерий ПЕТРОВСКИЙ,**

*ведущий специалист департамента международного аудита и консалтинга GGI*

На первый взгляд, МСФО (IAS) 24 довольно прост и не должен вызвать трудностей у составителей отчетности. Однако в практике наших компаний он является одним из наиболее сложных в применении. Разберемся, какие вопросы возникают с использованием данного стандарта, и дадим практические советы по подготовке примечания по связанным сторонам.

В деловой практике нередки случаи, когда предприятия ведут коммерческую деятельность с компаниями и частными лицами, с которыми у них сложились особые отношения. При этом условия сделок со связанными сторонами могут существенно отличаться от условий, применяемых в отношении прочих контрагентов, что может повлиять на финансовое положение и результаты деятельности отчитывающегося предприятия. Целью МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» является донести до пользователей финансовой отчетности факт наличия связанных сторон и подробности их взаимоотношений с предприятием. Стандарт требует раскрыть характер и суммы данных операций за отчетный период и выделить те операции, которые проводились на не-

рыночной основе, если такие операции имели место.

Таким образом, финансовая отчетность предприятия должна включать раскрытие информации, необходимой для привлечения внимания к возможности влияния связанных сторон на отчетность. Раскрытие, как правило, делается в одном из последних примечаний к отчетности.

## СВЯЗАННЫЕ СТОРОНЫ: ФИЗИЧЕСКИЕ ЛИЦА

Связанными сторонами могут являться как физические, так и юридические лица.

К связанным сторонам, являющимся физическими лицами, относятся владельцы предпри-



ятия, которые контролируют (совместно контролируют) или оказывают существенное влияние на отчитывающееся предприятие, старший руководящий персонал отчитывающегося предприятия или его материнской компании и их близкие родственники (п. 9 МСФО (IAS) 24).

Практически во всех случаях контроль и существенное влияние физических лиц, не входящих в состав руководства, осуществляется путем владения долей в компании (обычно существенное влияние существует при доле владения от 20 до 50%, контроль — при доле владения более 50%). Права собственности дают физическим лицам возможность принимать ключевые решения или иметь существенный голос в их принятии. К таким решениям относятся назначение руководства компании, выбор

стратегии развития, выплата дивидендов и другие значительные решения.

К старшему руководящему персоналу в первую очередь относят генерального директора. Однако в эту категорию можно включить и других управленцев — членов правления, вице-президентов, начальников департаментов и даже линейных руководителей (рис. 1).

**Обратите внимание!**

Формулировка стандарта оставляет на усмотрение составителя отчетности отнесение тех или иных лиц к категории старшего руководящего персонала. Это приводит к несопоставимости данных между компаниями в связи с различиями в перечне должностей, подпадающих под определение старшего руководящего персонала.



**Рисунок 1.** Старший руководящий персонал.

Практически все компании относят к старшему руководящему персоналу членов правления и членов совета директоров. Но некоторые компании включают в эту категорию вице-президентов или других ключевых управленцев. К сожалению, текущая формулировка стандарта

создает предпосылки для различного толкования. Между тем, более точное определение старшего руководящего персонала (с указанием конкретных должностей) может также привести к разночтениям и отклонениям от требований стандарта. Например, в случаях, когда

фактически функции руководителя передаются сотрудникам, которые формально не входят в перечень должностей высшего менеджмента.

Особое внимание стандарт уделяет родственникам старшего руководящего персонала. Родственные связи дают возможность оказывать влияние. Соответственно, близкие родственники старшего руководящего персонала также являются связанными сторонами. К близким родственникам относят супругов (в том числе гражданских), детей и иждивенцев, а также детей и иждивенцев супруга (супруги).

### СВЯЗАННЫЕ СТОРОНЫ: ЮРИДИЧЕСКИЕ ЛИЦА

В качестве юридических лиц, являющихся связанными сторонами по отношению к предприятию — составителю отчетности, МСФО (IAS) 24 рассматривает следующие предприятия.

**Дочерние предприятия** (компания и отчитывающееся предприятие являются членами одной группы (п. 9b МСФО (IAS) 24)). Важно помнить, что консолидированная отчетность составляется для группы как для единого лица. В консолидированной отчетности операции между компаниями группы (материнской и дочерними компаниями) исключаются согласно МСФО (IFRS) 10.

Таким образом, при подготовке консолидированной отчетности дочернее предприятие не будет связанной стороной для группы компаний, частью которой она является. Между тем, если материнское предприятие составляет отдельную отчетность, то дочерние предприятия окажутся вне периметра консолидации и по ним придется раскрыть информацию.

Так как данный аспект подготовки примечания следует из логики подготовки отчетности группы и отдельно не прописан в МСФО (IAS) 24, некоторые компании включают отдельный комментарий к отчетности следующего содержания.

### Пример 1

Сделки между ОАО «АБВ» и его дочерними обществами, которые являются связанными сторонами «АБВ», были исключены при консолидации и не раскрываются в данном примечании.

**Ассоциированное или совместное предприятие.** Если одно предприятие является ассоциированным другого или их отношения характеризуются как совместное предпринимательство, то такие предприятия также являются связанными сторонами. В подавляющем большинстве случаев компания становится ассоциированной благодаря доле владения в ней материнской от 20 до 50%. В редких случаях существенное влияние, необходимое для получения условного статуса ассоциированного предприятия, достигается через договорные отношения или особые положения, прописанные в учредительных документах.

**Пенсионный фонд предприятия.** Крупные предприятия в Европе и Америке создают или участвуют в программах вознаграждений своих сотрудников по окончании их трудовой деятельности. Деятельность таких фондов часто находится под контролем предприятия путем, например, участия руководства предприятия в составе совета фонда. Согласно п. 9b МСФО (IAS) 24 все пенсионные фонды, в которых предприятие страхует своих сотрудников, являются связанными сторонами. Если предприятие само является пенсионным фондом, то компании-работодатели, осуществляющие взносы в данный план, также являются связанными сторонами предприятия.

**Посреднические варианты.** Связанная сторона может появиться опосредованно через контроль или совместную деятельность другой связанной стороны. Например, дочерние компании одной материнской компании являются связанными друг с другом благодаря наличию общего контроля (рис. 2).



Рисунок 2. Предприятия, являющиеся членами одной группы.

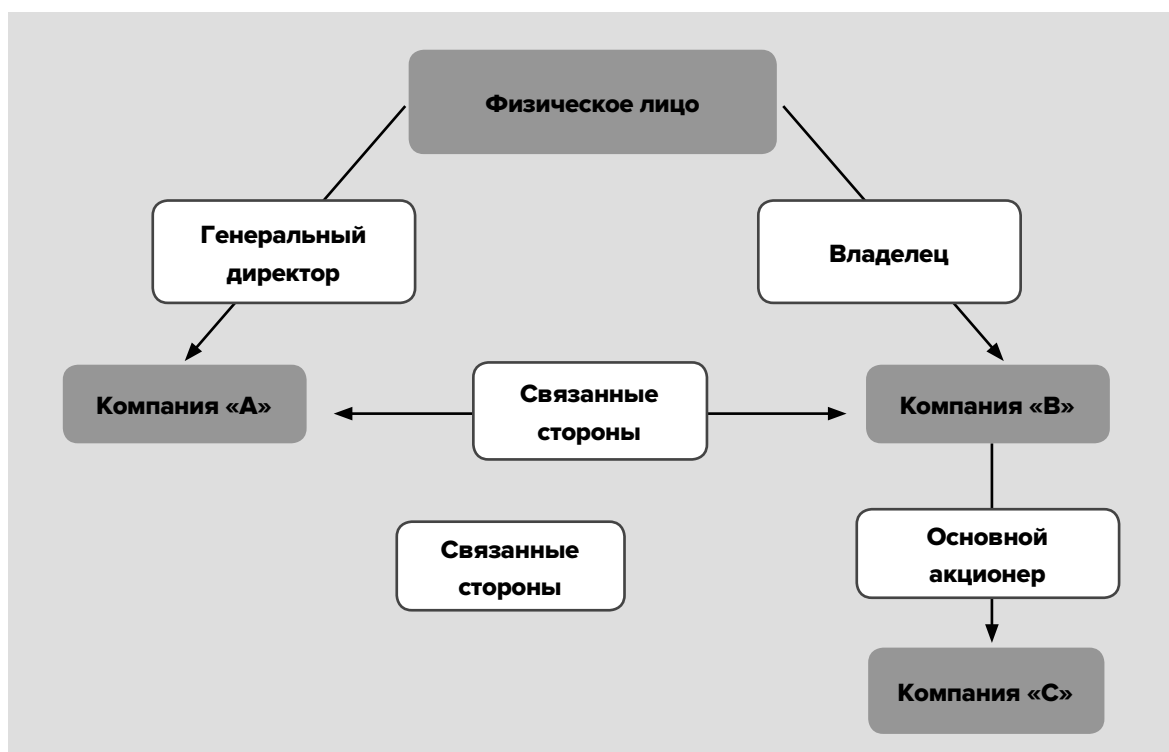


Рисунок 3. Структуры собственности и контроля, которые приводят к появлению связанных сторон.

Существуют самые разнообразные структуры собственности и контроля, которые приводят к появлению новых связанных сторон (рис. 3).

Для принятия правильного решения иногда приходится не раз обращаться к формулировкам стандарта и определять структуру контроля.

Несмотря на достаточно сложное для восприятия определение связанных сторон, все же наибольшую практическую сложность в МСФО (IAS) 24 представляет сбор информации, как на уровне формирования перечня связанных сторон, так и на уровне составления расшифровок хозяйственных операций, которые имели место между связанными сторонами и отчитываемым предприятием за отчетный период. Рассмотрим подробнее эти практические аспекты подготовки данного примечания.

## ФОРМИРОВАНИЕ СПИСКА СВЯЗАННЫХ СТОРОН

Первым и крайне важным этапом в составлении примечания по связанным сторонам является подготовка перечня контрагентов, которые относятся к этой категории. Условно, связанные стороны можно разбить на три категории исходя из источников сбора информации о них.

### 1. Руководство и близкие родственники.

Для подготовки перечня данных лиц составители отчетности направляют руководству опросники, в которых просят указать ближайших родственников (жен, детей, иждивенцев), а также компании, им принадлежащие. На основании собранных данных проверяют счета бухгалтерского учета и договоры на наличие отношений с данными контрагентами.

Понятно, что руководство предприятия не всегда благосклонно относится к необходимости предоставления данных о своих близких родственниках, а также о фирмах, подконтрольных их семьям. Еще меньшее одобрение вызывает публикация этой информации в отчетности предприятия, которая размещается в свободном доступе.

В связи с этим раскрытие информации по операциям со связанными сторонами в нашей практике исторически имеет весьма сжатый

характер. Кроме того, составителям отчетности по МСФО необходимо быть предельно корректными и обоснованными в направлении запросов руководству своих компаний, в обеспечении сохранности данных, которые представляют коммерческую тайну, и во взаимодействии с третьими лицами, в том числе с аудитором отчитываемого предприятия.

**2. Ассоциированные компании и совместные предприятия.** Подготовка данного списка наименее проблематична, так как перечень указанных компаний составляют для целей консолидации. А остатки по операциям с ассоциированными компаниями и совместными предприятиями анализируют для исключения нереализованной прибыли.

**3. Компании, находящиеся под совместным контролем основного акционера.** Наиболее трудоемким является сбор информации для государственных компаний, которые мы рассмотрим ниже. Если отчитываемое предприятие входит в группу компаний, то оно запрашивает данные у материнской компании о структуре группы и составляет на основании этой информации список для раскрытия по связанным сторонам.

В таких случаях речь, скорее всего, будет идти о компаниях с публичной международной отчетностью. Тогда информацию о структуре материнской компании можно получить из открытых источников. Тем не менее лучше уточнить у руководства материнской компании о приобретениях и выбытиях дочерних обществ в течение отчетного периода.

## СБОР ИНФОРМАЦИИ ОБ ОПЕРАЦИЯХ СО СВЯЗАННЫМИ СТОРОНАМИ

Для подготовки консолидированного примечания по связанным сторонам необходимо собрать данные согласно перечню связанных сторон, как с материнского предприятия, так и с дочерних компаний.

## РЕКОМЕНДАЦИЯ

Для сбора информации по юридическим лицам оптимально использовать уникальный код контрагента. В качестве такого кода можно использовать УНП контрагента либо уникальный код группы составителя отчетности.

Проверяют остатки и обороты по счетам, через которые с данным контрагентом могли совершаться операции.

Довольно часто сотрудники отделов международной отчетности материнских предприятий не имеют прямого доступа к учетным системам дочерних обществ. В таких случаях запрос об операциях со связанными сторонами включают в информационный пакет, который отправляют в дочерние компании. В частности, в информационные пакеты включают перечень связанных сторон, которые сотрудники дочерних обществ должны проверить на наличие операций за отчетный период.

При подготовке консолидированного примечания данные материнской компании и дочерних обществ объединяют в разрезе ключевых связанных сторон.

Однако процесс сбора информации по связанным сторонам не ограничивается данными бухгалтерии. Необходимо также проверить крупные договоры, заключенные компанией за отчетный период, протоколы заседаний совета директоров и правления.

Эти документы позволят выявить ключевые соглашения и договоренности, достигнутые в отношении связанных сторон, а также новые связанные стороны.

Не стоит забывать и о внешних источниках информации. Иногда связанные стороны публикуют финансовую отчетность раньше, чем отчитывающееся предприятие. Отчетность связанной стороны может послужить важным источником для проверки данных, так как в ней может содержаться информация об операциях с отчитывающейся компанией, если связан-

ность взаимная. Пресса и Интернет иногда позволяют выявить новых контрагентов, являющихся связанными сторонами, или подсказать направление поиска.

## ОПЕРАЦИИ С ВЫБЫВШИМ ИЛИ ПРИОБРЕТЕННЫМ ПРЕДПРИЯТИЕМ

Нередко встречаются случаи, когда признаки связанной стороны были присущи контрагенту не весь отчетный период. Наиболее наглядным примером может служить продажа или покупка доли владения в определенной компании в отчетном периоде, уменьшающая или увеличивающая ее долю таким образом, что она перестает быть или, наоборот, становится ассоциированной компанией. К таким же ситуациям можно отнести увольнение члена правления или члена совета директоров предприятия. Возникает вопрос: нужно ли раскрывать операции с данным контрагентом как со связанной стороной в финансовой отчетности, если раскрывать, то в каком объеме?

В таких случаях целесообразно раскрыть информацию об изменении в списке связанных сторон, как, например, уход члена правления, указав при этом сумму и характер операций, проведенных только за тот период, когда данная организация или физическое лицо были связанными.

Однако если изменение статуса связанной стороны произошло в отношении предприятия, с которым продолжаются хозяйственные операции, то выделить операции, которые произошли до и после смены статуса предприятия, проблематично. Особенно если статус поменялся не в конце месяца, когда закрываются бухгалтерские книги и формируются первичные документы. В таких случаях на практике обычно считают наименьшую часть месяца несущественной, с точки зрения консолидированной отчетности, и исключают данный месяц либо отражают его целиком. Такая же практика

применяется в отношении других техник подготовки отчетности, например при исключении внутригрупповых операций.

## УЧЕТ КОРРЕКТИРОВОК ПО МСФО

Если предприятие не ведет параллельный учет, а готовит информацию для раскрытий на основании данных белорусской отчетности, то необходимо перенести корректировки, относящиеся к МСФО, на данные нашего учета.

Например, если в отношении дебиторской задолженности связанной стороны создан резерв по МСФО, а по нашему законодательству такой резерв не создается, то сумму дебиторской задолженности в примечании нужно раскрыть за вычетом резерва. Или если авансы, выданные под поставку основных средств, расклассифицированы из статьи авансов в незавершенное строительство в МСФО, то необходимо исключить данные суммы из остатков по дебиторской задолженности.

При этом нет необходимости описывать подробно взаимодействия с каждой связанной стороной, если, по мнению руководства компании,

такая информация не представляет особого интереса для пользователей отчетности.

## РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ В ОТЧЕТНОСТИ

Наиболее значительным из всех видов отношений со связанными сторонами является контроль. При этом контроль может осуществляться как связанной стороной над предприятием, так и предприятием над связанной стороной. Информацию о взаимоотношениях, основанных на контроле, нужно раскрывать независимо от наличия операций с такими связанными сторонами (п. 14 МСФО (IAS) 24). Данные отношения раскрывают, как правило, в первом примечании к отчетности, в котором компания раскрывает информацию о своей деятельности.

### Пример 2

По состоянию на 31 декабря 2016 г. и 31 декабря 2015 г. 51% акций компании принадлежал А.А. Сидорову. Основными дочерними предприятиями компании являются:

Наименование компании	Место юридической регистрации	Основная деятельность	Контролирующий пакет акций, %	
			31.12.2016	31.12.2015
ОАО «ДК1»	г. Минск	Торговля	75 минус одна акция	100
ОАО «ДК1»	г. Брест	Транспортировка грузов	51	51

**Отношения с руководством.** Предприятие должно раскрыть информацию не только о вознаграждениях, которое руководство получает за свою деятельность, но и о любых значительных хозяйственных операциях, проводимых с руководством компании как с физическими лицами, а также опосредованно через родственников и подконтрольные фирмы (п. 18 МСФО (IAS) 24).

Информация о компенсациях старшему руководящему персоналу предприятия раскрывается в целом и по каждой из приведенных ниже категорий (п. 17 МСФО (IAS) 24):

- краткосрочные вознаграждения работникам;
- вознаграждения по окончании трудовой деятельности;
- прочие долгосрочные вознаграждения;

- выходные пособия;
- выплаты, основанные на акциях.

Данную информацию можно представить в форме таблицы либо в текстовом описании (на усмотрение составителей отчетностей). Поскольку предприятия, как правило, выплачивают не все перечисленные виды вознаграждений, обычно компании представляют данную информацию в текстовом формате.

### Пример 3

Краткосрочное вознаграждение ключевого управленческого персонала (членов Совета директоров и правления), включая заработную плату, премии и вознаграждение за участие в органах управления обществ группы, составило приблизительно XX млн руб. и XX млн. руб. за годы, закончившиеся 31 декабря 2016 и 2015 соответственно. Эти суммы приведены до вычета подоходного налога, но не включают взносы в ФСЗН. Согласно законодательству группа отчисляет средства как часть обязательных страховых взносов за всех своих сотрудников, в том числе ключевой руководящий персонал. Вознаграждение членам Совета директоров утверждается общими годовыми собраниями акционеров обществ

группы. Вознаграждение ключевого управленческого персонала (помимо вознаграждения членам Совета директоров) оговорено условиями трудовых контрактов.

**Отношения с юридическими лицами.** Если между предприятием и его связанными сторонами в отчетном периоде проводились операции, необходимо раскрыть характер таких отношений, а также информацию об операциях и остатках по ним, включая обязательства (п. 18 МСФО (IAS) 24). В частности, нужно раскрыть:

- 1) сумму операций;
  - 2) сумму остатков по таким операциям, включая обязательства, а также:
    - условия их проведения, включая наличие обеспечения, а также характер возмещения, предоставляемого при расчете;
    - данные о любых предоставленных и полученных гарантиях;
  - 3) резервы по сомнительным долгам, относящиеся к остаткам по операциям со связанными сторонами;
  - 4) затраты, признанные в течение периода в отношении безнадежных или сомнительных долгов связанных сторон.
- При наличии большого количества компаний, являющихся связанными сторонами, такую информацию лучше разместить в форме таблицы:

Таблица

Операции со связанными сторонами

Контрагент и характер операций	Дебиторская задолженность	Кредиторская задолженность	Реализация	Закупки
Контрагент ABC				
Аренда	XX	XX	XX	XX
Ремонт	XX	XX	XX	XX
Другие операции	XX	XX	XX	XX
Контрагент ACD				
Ремонт	XX	XX	XX	XX
Реализация товаров	XX	XX	XX	XX
Закупка оборудования	XX	XX	XX	XX

Отметим, что данную информацию нужно раскрывать отдельно по следующим категориям связанных сторон (п. 19 МСФО (IAS) 24):

- материнское предприятие;
- предприятия, осуществляющие совместный контроль над предприятием или имеющие значительное влияние на него;
- дочерние предприятия;
- ассоциированные предприятия;
- совместное предприятие, участником которого является предприятие;
- другие связанные стороны.

Некоторые операции со связанными сторонами являются индивидуально существенными либо существенными в связи с суммой или характером. Например, при создании значительного резерва под сомнительные долги в отношении дебиторской задолженности связанной стороны может потребоваться текстовое описание данной задолженности вместе с причинами создания резерва.

#### Пример 4

За год, закончившийся 31 декабря 2016 г., группа имеет право на получение от контрагента «АБС» вознаграждения за ремонт двигателей. Сумма дебиторской задолженности в отношении контрагента «АБС» на 31 декабря 2016 г. составила 25 млн руб. (31 декабря 2015 г. — 15 млн руб.). Группа признала обесценение данной непогашенной по состоянию на 31 декабря 2016 г. дебиторской задолженности в размере 20 млн руб. (31 декабря 2015 г. — 10 млн руб.) в связи с резким ухудшением платежеспособности контрагента.

### КОМПАНИИ, СВЯЗАННЫЕ ЧЕРЕЗ ГОСУДАРСТВО

Особое исключение стандарт делает для компаний, контролируемых государством

(п. 25 МСФО (IAS) 24). Согласно определению стандарта, для государственной компании все другие государственные компании являются связанными сторонами, так как все они подконтрольны одному лицу — государству. Раскрытие операций со всеми государственными компаниями делает процесс подготовки примечания крайне трудоемким для некоторых компаний, поскольку:

- необходимо иметь список государственных компаний со всеми поступлениями и выбытиями из данного списка за отчетный период;
- необходимо обработать все регистры учета и выявить операции с компаниями из этого списка (выручка, закупки, выдача и получение займов и т.д.).

Выполнить требования пункта «а» для компаний с большим количеством контрагентов довольно сложно. Можно пойти двумя путями:

- 1) проверить структуру собственности всех значительных контрагентов, с которыми работает компания;
- 2) попытаться получить информацию из открытых источников для составления перечня государственных компаний для сопоставления их с расшифровками операций из бухгалтерских регистров по общему признаку (например, УНП).

К сожалению, второй путь затруднителен, так как, по некоторым оценкам, списки государственных компаний насчитывают тысячи. Учитывая сложные структуры владения, насколько известно, таких списков нет в открытом доступе.

В связи с этими обстоятельствами наиболее оптимальным представляется изучить структуры собственности основных контрагентов, с которыми работает компания.

Однако лучшей практикой будет воспользоваться исключением, предоставленным стандартом, и раскрыть только характер операций с государственными компаниями без указания общей суммы операций (п. 26 МСФО (IAS) 24). Такое исключение допустимо использовать



компаниям, имеющим большое количество индивидуально незначительных операций с государственными компаниями.

### Пример 5

По состоянию на 31 декабря 2016 г. и 31 декабря 2015 г. 100% акций компании принадлежало государству в лице Госкомимущества. Группа осуществляет деятельность с предприятиями и кредитными организациями, которые напрямую или косвенно контролируются Правительством Республики Беларусь через муниципальные власти, агентства, сообщества и прочие организации, и в совокупности относятся к организациям с государственным влиянием.

Группа приняла решение применить освобождение от раскрытия информации об индивидуально несущественных сделках и остатках по расчетам с государством и подконтрольными государству предприятиями.

Операции группы с организациями с государственным контролем включают, но не ограничиваются следующими:

- банковские услуги;
- операции с производными финансовыми инструментами;
- реализация топлива;
- государственные субсидии.

## ПРОХОЖДЕНИЕ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

Оговорка в отношении операций по связанным сторонам — нередкое явление в практике компаний. Аудиторам вовсе нет необходимости доказывать, что та или иная

организация является связанной стороной. При наличии обоснованного сомнения аудиторы могут сформулировать оговорку о том, что они не получили необходимых данных в отношении связанных сторон, несмотря на то что формально эти стороны являются независимыми третьими лицами.

Оговорка может быть сформулирована следующим образом: «Мы не имели возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении полноты раскрытия информации об операциях со связанными сторонами к прилагаемой консолидированной финансовой отчетности в части результатов операций за 2016 год, в силу отсутствия у руководства полной информации о компаниях, являющихся связанными с группой».

Таким образом, раскрытие информации по связанным сторонам согласно МСФО (IAS) 24 требует системного подхода как к формированию списка связанных сторон, так и подготовке и обобщению информации.

На этапе формирования списка связанных сторон важно помнить о возможности существования посреднических схем владения и при необходимости обращаться к точным формулировкам стандарта.

Количество связанных сторон и характеристики информации во многом подскажут формат раскрытия информации — в виде таблицы или текстового примечания либо их комбинации.

При подготовке примечания важно помнить о принципе существенности и объединять однородные операции в одну строчку, а также при возможности использовать исключения, предоставляемые стандартом. Наличие подробной информации о связанных сторонах позволит избежать оговорки в аудиторском заключении к международной отчетности.

# Первый отчетный год для консолидированной финансовой отчетности впервые созданного экономического субъекта

Первый отчетный год не определен ни законодательством Беларуси, ни документами МСФО. Согласно п. 36–37 МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» допустимо составление отчетности за период, превышающий (меньше) календарный(ого) год(а).

Согласно закону «О бухгалтерском учете и отчетности» первым отчетным годом является период с даты госрегистрации экономического субъекта по 31 декабря того же календарного года включительно, если не предусмотрено иное. При этом если госрегистрация субъекта, за исключением кредитной организации, произведена после 30 сентября, первым отчетным годом является, если иное не установлено экономическим субъектом, период с даты госрегистрации по 31 декабря календарного года, следующего за годом госрегистрации, включительно.

Эти нормы специалисты предлагают применять и в отношении консолидированной финансовой отчетности. При этом для целей ее составления не рассматривается в качестве впервые созданного субъекта юрлицо, образованное с целью объединения бизнеса или изменения структуры группы, а также юрлицо, зарегистрированное в результате реорганизации в форме преобразования или слияния. Квалификация юрлица, зарегистрированного в результате реорганизации в форме разделения, в качестве впервые созданного субъекта определяется принятым порядком правопреемства. Если впервые созданный экономический субъект представляет консолидированную отчетность, в которой один из периодов превышает (меньше) календарный(ого) год(а), причина представ-

ления информации за такой период должна быть раскрыта. Раскрытию также подлежит тот факт, что периоды, за которые представлены показатели консолидированной финансовой отчетности, отличаются по продолжительности.

Согласно приложению А к МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» группой являются материнская организация и ее дочерние организации. Материнская организация, которая контролирует одну или несколько других организаций (дочерние организации), должна представлять консолидированную финансовую отчетность.

В соответствии с п. 8 МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменение в бухгалтерских оценках и ошибки» применение специальных требований МСФО не является обязательным в тех случаях, когда эффект от их применения является несущественным и такие несущественные отступления от МСФО не были допущены с целью достижения определенного представления финансового положения, финансовых результатов или денежных потоков организации.

В связи с изложенным, если дочерние организации являются несущественными (каждая в отдельности и в совокупности) для финансовой отчетности материнской организации, и решение об их невключении в такую отчетность не имело своей целью определенную подачу информации, материнская организация не обязана консолидировать такие дочерние организации в отчетность, а также использовать слово «консолидированная» в ее наименовании.

**Лариса ШЕХМАН,**  
аудитор

# Первое применение МСФО

**Ольга СЕДЫХ,**

обозреватель журнала «Финансовый директор»

Компания, переходящая с национальных стандартов на МСФО, должна следовать требованиям МСФО 1, основным из которых является полное ретроспективное применение всех стандартов МСФО, действующих на отчетную дату первой отчетности по МСФО.

Процесс перехода на МСФО не является простым, в результате Совет по МСФО и разработал стандарт МСФО (IFRS) 1 «Первое применение МСФО». Он является обязательным к применению всеми компаниями, которые впервые составляют финансовую отчетность в соответствии с МСФО, и содержит четкий алгоритм подготовки такой отчетности. В данном стандарте представлено определение первой финансовой отчетности компаний по МСФО, под которой понимается первая годовая финансовая отчетность, в которой предприятие принимает МСФО и делает четкое и безоговорочное заявление о полном соблюдении МСФО.

**Финансовая отчетность по МСФО будет являться первой** финансовой отчетностью по МСФО, если компания:

- представила свою самую последнюю предыдущую финансовую отчетность;
- подготовила финансовую отчетность в соответствии с МСФО только для внутреннего пользования, не представляя ее собственникам компании или внешним пользователям;
- подготовила комплект отчетности в соответствии с МСФО для целей консолидации,

не осуществляя подготовки полного комплекта финансовой отчетности;

- не представляла финансовой отчетности за предыдущие периоды.

**Данный стандарт не может быть применен**, если компания:

- прекращает представлять финансовую отчетность в соответствии с национальными требованиями, ранее представляя ее, а также второй комплект финансовой отчетности, содержащий ясное и безоговорочное заявление о соответствии МСФО;
- в предыдущем году представила финансовую отчетность в соответствии с национальными требованиями и финансовую отчетность, содержащую ясное и безоговорочное заявление о соответствии МСФО;
- в предыдущем году представила финансовую отчетность, содержащую ясное и безоговорочное заявление о соответствии МСФО, даже если аудиторы основывали свой аудиторский отчет на этой финансовой отчетности с оговорками.

Предусмотрен ряд допустимых и четыре обязательных исключения из требования ретроспективного применения МСФО.

**Допустимые исключения** распространяются на положения стандартов, для которых, по мнению КМСФО, ретроспективное применение может оказаться слишком сложным или может привести к затратам, превышающим любые преимущества для пользователя. Допустимые исключения носят добровольный характер. По усмотрению руководства компании допустимые исключения могут применяться как выборочно, так и все сразу, или же компания может не использовать их вовсе.

Допустимые исключения относятся к следующим областям бухгалтерского учета:

- объединения бизнеса;
- выплаты, основанные на акциях;
- договоры страхования;
- использование справедливой стоимости или переоценки в качестве условной предполагаемой стоимости основных средств и некоторых других активов;
- аренда;
- вознаграждения работникам;
- накопленный резерв курсовых разниц;
- инвестиции в дочерние, совместно контролируемые и ассоциированные компании;
- активы и пассивы дочерних предприятий, ассоциированных компаний, совместной деятельности;
- комбинированные финансовые инструменты;
- классификация ранее признанных финансовых инструментов;
- измерение справедливой стоимости финансовых активов и обязательств при первичном признании;
- резервы на ликвидационные мероприятия и восстановление окружающей среды в составе основных средств;
- договоры концессии в сфере социальных услуг;
- расходы по заимствованиям.

**Обязательные исключения** распространяются на сферы учета, в которых ретроспектив-

ное применение требований МСФО считается неуместным. Обязательные к применению исключения относятся к четырем областям:

- оценочные показатели;
- прекращение признания финансовых активов и обязательств;
- учет хеджирования;
- некоторые аспекты учета доли владения, не обеспечивающей контроля.

**Сравнительная информация** также представляется по МСФО.

Почти все корректировки, связанные с первым применением МСФО, относятся на показатель нераспределенной прибыли на начало самого раннего периода, за который представляется сравнительная информация в соответствии с МСФО.

Первая финансовая отчетность по МСФО должна также включать выверку определенных показателей, представленных в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ США и МСФО.

## ОСНОВНЫЕ ЭТАПЫ ПО ПЕРЕХОДУ НА МСФО

**1. Определение отчетной даты и даты перехода.** То есть установить начало наиболее раннего из периодов, в отношении которого в финансовой отчетности представлена сравнительная информация и отчетную дату (конец последнего отчетного периода, в отношении которого подготовлена финансовая отчетность).

**2. Формирование учетной политики в соответствии с МСФО.** В отношении всех представленных периодов должна использоваться одинаковая учетная политика, в том числе в отношении входящих остатков баланса по МСФО.

**3. Определение статей активов и обязательств по МСФО.** При этом актив или обязательство могут быть приняты к учету по МСФО, даже если они и не отражаются в учете по российским стандартам, и наоборот.

**4. Оценка активов и обязательств по МСФО.** Оценка в отношении входящих остатков баланса и сумм, представленных в финансовой отчетности согласно МСФО, должна производиться в соответствии с МСФО. В результате все признанные активы и обязательства должны оцениваться в соответствии с МСФО одним из следующих способов:

- по себестоимости;
- по справедливой стоимости, то есть по сумме, на которую может быть обменян актив или по которой обязательство может быть погашено при сделке между информированными,

заинтересованными и независимыми друг от друга сторонами;

- по дисконтированной сумме.

**5. Корректировка величины капитала и резервов.** После выполнения компанией всех перечисленных ранее этапов может возникнуть ситуация, когда величина ее чистых активов будет отличаться от величины капиталов и резервов, сформированных в соответствии с российским законодательством. Согласно МСФО (IFRS) 1 эту разницу нужно отражать в составе нераспределенной прибыли.

## КСТАТИ

### EFRAG прокомментировал ежегодные улучшения МСФО

Совет по МСФО представил промежуточный вариант ежегодных улучшений к стандартам МСФО (цикл 2015–2017 гг.), комментарии по которому еще принимаются и будут приниматься до 12 апреля, однако уже сегодня своим предварительным мнением готова поделиться Европейская консультативная группа по финансовой отчетности (EFRAG).

Напомним, какие именно это были улучшения:

- **IAS 12 «Налоги на прибыль»:** Совет по МСФО уточняет, что требования параграфа 52B применяются не только лишь в отношении условий, описанных в параграфе 52A того же стандарта, но в отношении учета вообще всех налоговых последствий дивидендов

- **IAS 23 «Затраты по займам»:** разработчики предлагают дополнить параграф 14, дабы прояснить, что когда актив готов к его предполагаемому использованию или продаже, организация учитывает все остающиеся займы, которая она взяла *специально* для приобретения данного актива, частью *общих* своих займов;

- **IAS 28 «Инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия»:** IASB уточняет, что применение **метода долевого участия** предполагается стандартом **IFRS 9 «Финансовые инструменты»** (в том числе требованиями стандарта по теме обесценения) в отношении долгосрочных долей владения в ассоциированных или совместных организациях, которые, по сути, формируют собой часть чистых инвестиций в ассоциированную или совместную организацию, но в отношении которых **метод долевого участия** не применяется.

В своем предварительном письме с комментариями эксперты EFRAG в целом выражают согласие с большинством предложений разработчика, однако выражают и обеспокоенность в связи с корректированием стандарта IAS 12 без дополнительного руководства относительно того, как определять, не ведут ли платежи в рамках распределения прибылей к существенному улучшению последовательности применения руководства по сравнению с сегодняшней ситуацией.

Также, по мнению европейских экспертов, IASB следует включить пример или дополнительное руководство, иллюстрирующее предложенные изменения к IAS 28.

И наконец, хотя EFRAG осознают преимущества уравнивания дат вступления в силу измененной версии IAS 28 и IFRS 9, их беспокоит довольно короткий период времени между публикацией уже окончательной версии изменений (то, что представили в январе — это пока предварительный вариант) и 1 января 2018 г., пусть даже сами изменения и ограничены.

# Что обязательно должна содержать первая отчетность по МСФО

**Наталья ИЛЬИНА,**

старший преподаватель-консультант Академии бизнеса EY, АССА

Главная цель этих стандартов — предоставить пользователям финансовую информацию, которая обеспечивает сопоставимость всех представленных в отчетности периодов и может быть получена с затратами, не превышающими выгоды. Перечислим наиболее важные отчеты, о которых не следует забывать при подготовке первой отчетности по МСФО.

**Отчет о финансовом положении на две предшествующие даты.** Если говорить точнее, то получится не две, а три отчетные даты. Первая — это дата вступительного сальдо (дата перехода на международные стандарты). Вторая — отчетная дата, то есть конец самого последнего периода, за который составлена годовая. Третья — промежуточная финансовая отчетность и отчетность за прошлый год для сравнения. Отметим, МСФО (IFRS) 1 требует, чтобы компания, применяющая МСФО впервые, использовала единую учетную политику для вступительного отчета о финансовом положении, составленного согласно МСФО, и для всех периодов, представленных в ее первой финансовой отчетности по международным стандартам.

**Остальные формы отчетности за один предшествующий период.** Речь идет о трех видах отчетности. Во-первых, отчет о совокупном доходе (отчет о прибылях и убытках). Во-вторых, отчет об изменении капитала. И, наконец, третий отчет — это отчет о движении денежных средств.

Эти отчеты должны включать сравнительную информацию как минимум за один предшествующий период и нужны для того, чтобы у пользователей отчетности была полная информация о деятельности компании и они смогли выстроить тренд ее развития.

**Представление и раскрытие информации.** МСФО (IFRS) 1 не освобождает от требований по раскрытию информации, содержащихся в других международных стандартах. Рассмотрим некоторые дополнительные данные, которые компания должна представить в своей первой финансовой отчетности.

**Пояснение последствий перехода на МСФО.** В примечаниях к финансовой отчетности надо пояснить, как переход от национальных правил учета к МСФО отразился на финансовом положении компании, ее финансовых

результатах и движении денежных средств. Здесь важно показать выверку статей и соответствующие раскрытия информации.

**Выверка собственного капитала**, представленного в соответствии с национальными принципами учета и МСФО на дату перехода на МСФО и на дату последнего периода, в котором компания готовила свою финансовую отчетность согласно ранее применявшимся национальным правилам учета.

Такие сравнения надо сделать для того, чтобы пользователи отчетности увидели, в чем же состоят различия между национальными стандартами и стандартами МСФО. Расхождения, скорее всего будут, особенно в нераспределенной прибыли компании.

**Выверка прибыли или убытка.** Сравнить надо данные по прибыли или убытку за последний период, для которого применялись национальные правила учета, с прибылью или убытком за аналогичный период, представленный в соответствии с МСФО. То есть

надо показать, в чем существенное различие между двумя учетными системами.

МСФО (IFRS) 1 также требует дополнительного раскрытия информации в отношении предполагаемой стоимости, то есть используемой для обозначения стоимости или амортизированной стоимости на определенную дату (например, на дату перехода на МСФО).

Так, если ваша компания применяет справедливую стоимость в своем вступительном отчете о финансовом положении по МСФО в качестве предполагаемой стоимости основных средств, инвестиционной собственности или нематериальных активов, то первая финансовая отчетность по МСФО должна раскрывать еще и эту информацию:

- общую сумму данных справедливых стоимостей;
- общую величину корректировок балансовых стоимостей, представленных в соответствии с ранее применявшимися национальными правилами учета.

## КСТАТИ

### IFRS 16 в Европе: внедрять или нет

После предварительных консультаций по новому стандарту IFRS 16 «Лизинг», которые Европейская консультативная группа по финансовой отчетности (EFRAG) завершила в декабре прошлого года, она приступает ко второй фазе. Сегодня представлен также предварительный вариант рекомендаций, которые EFRAG впоследствии направит европейским регуляторам, и до 13 марта у всех желающих еще есть возможность высказаться, правильно ли эксперты оценили общественную пользу от IFRS 16 или высказать какие-то другие соображения.

Предварительные консультации, завершившиеся в конце прошлого года, изучали стандарт с позиции его качественных характеристик (актуальность, надежность, сопоставимость, доступность для понимания, отсутствие проблем с учетной практикой, отсутствие противоречий с принципом справедливой стоимости и т.д.). Кроме того, эксперты смотрели, будет ли иметь место улучшение учетной практики по сравнению с IAS 17, который с приходом нового стандарта уйдет в прошлое, и не поставит ли европейские компании в неконкурентную позицию отсутствие достаточной степени конвергенции IFRS 16 и его американского аналога.

В ходе второй фазы EFRAG изучает, во-первых, комментарии на предварительные консультации прошлого года, во-вторых, ответы на анкету-опросник, которая также публиковалась в 2016 году. Далее, эксперты интересуются мнением относительно влияния IFRS 16 на малые и средние предприятия, и отдельно им хотелось бы также услышать экспертное мнение Европейского центрального банка (ЕЦБ) и Европейского банковского управления (ЕБА) в отношении банковской отрасли.

# 5 подсказок компаниям, задумавшимся о переходе на МСФО

**Юрий КИСЕЛЬ,**

*аудитор ООО «Бейкер Тилли Бел»,*

*руководитель практики корпоративных услуг*

В кризис многие белорусские компании столкнулись с проблемой поиска ресурсов. И когда речь заходит о поиске финансирования за рубежом, почти всегда у бизнеса просят предоставить финансовую отчетность по МСФО.

МСФО — набор документов, регламентирующих правила составления финансовой отчетности. Это инструмент, которым пользуются все заинтересованные лица (собственники, кредиторы, инвесторы) для получения объективной информации о финансовом состоянии компании и принятия экономических решений.

## 1. ЧТО ЭТО ДАЕТ БИЗНЕСУ

Составление отчетов по МСФО дает:

1. Для собственников — возможность более наглядно и полно (с учетом множества факторов) оценивать результаты работы. Взвешивать показатели прибыли, рентабельности, эффективности, платежеспособности с учетом влияния на них гиперинфляции, рисков ликвидности, изменения валютных курсов и прочих факторов. Все это должно быть отражено в отчете. Он, в свою очередь, спо-

собствует принятию верных управленческих решений.

2. Для кредиторов и инвесторов — получение информации о финансовом состоянии компаний, основанную на признаваемых ими стандартах. Это позволяет привлекать новые кредитные ресурсы и прочие инвестиции.

Основное отличие и преимущество МСФО перед национальными стандартами содержится уже в слове «международные». Эти нормы общеприняты, а стандарты унифицированы и дают возможность бизнесу из любой страны быть «понятным» без дополнительных пояснений.

Важнейшим принципом МСФО является принцип превалирования сущности над формой. То есть в отчетах все операции отражаются в соответствии с их экономическим и финансовым содержанием. А не так, чтобы соблюсти правильность юридической формы, принятой в той или иной стране.

Дополнительную уверенность в достоверности отчетов по МСФО дает требование соблюдать такие принципы, как понятность, уместность, надежность, нейтральность, осмотрительность, полнота, сопоставимость данных.



## 2. КАК МСФО ВНЕДРЯЕТСЯ В БЕЛАРУСИ

Многие частные компании внедряют МСФО самостоятельно. Например, чтобы получить финансирование зарубежных институтов — Всемирного банка, Международной финансовой корпорации, Европейского банка реконструкции и развития (ЕБРР). По данным ЕБРР, с 2008 года в Беларуси реализовано 90 инвестпроектов с участием этого банка. Одним из условий для компаний было представление отчетности, составленной в соответствии с МСФО.

Ключевые показатели эффективности (КПИ) также рассчитывались на основе данных этой отчетности.

Отметим, что по Закону Республики Беларусь от 12.07.2013 № 57-З «О бухгалтерском учете и отчетности» с 2016 года составлять отчетность по МСФО обязаны общественно значимые организации:

- ОАО, которые являются учредителями унитарных предприятий и (или) основными хозяйственными обществами по отношению к дочерним хозяйственным обществам;

- банковские и небанковские кредитно-финансовые организации;

- страховые организации.

Годовая отчетность, составленная в соответствии с МСФО, вместе с аудиторским заключением по этой отчетности должна быть представлена в Минфин (банками — в Нацбанк) не позднее 30 июня года, следующего за отчетным. Также она должна быть размещена на сайте компании не позднее 31 июля года, следующего за отчетным.

## 3. КАКИЕ ПУТИ ВНЕДРЕНИЯ МСФО СУЩЕСТВУЮТ

Чтобы внедрить МСФО в белорусской компании, нужно начинать вести учет по международным стандартам параллельно с отчет-

ностью по стандартам национальным либо производить трансформацию отчетности, составленной по белорусским стандартам.

Как показывает практика, второй вариант является более предпочтительным и менее затратным по времени и деньгам.

Стоимость и сроки трансформации зависят от множества индивидуальных факторов, и средние цифры здесь не будут показательны. На них влияют:

- порядок применения МСФО (первое или последующее);

- масштабы деятельности компании;

- количество сотрудников;

- количество видов деятельности;

- количество и «возраст» объектов/основных активов и т.д.

Независимо от выбранного пути внедрения в компании возникнут организационные и финансовые изменения, которые повлекут за собой создание новых информационных систем, потоков, дополнительные финансовые и временные затраты.

Отметим, что чем крупнее компания и чем сложнее ее структура, тем выше будут издержки на составление отчетности. Особенно в первые годы применения новых стандартов. Дело в том, что в начале использования МСФО еще не до конца налажена система сбора информации, коммуникации, у сотрудников не накоплено достаточно опыта.

## 4. КАК ПРОИСХОДИТ ТРАНСФОРМАЦИЯ ОТЧЕТНОСТИ

Как правило, трансформация национальной отчетности в МСФО проводится компаниями самостоятельно. Для этого дополнительно нанимаются специалисты либо привлекаются консультанты и аудиторы.

Скорее всего, к услугам аудиторов придется прибегнуть все равно. В большинстве случаев кредитор попросит в дополнение к составлен-

ной по МСФО отчетности еще и аудиторское заключение, подтверждающее полноту и правильность документов и сведений.

Процесс проведения трансформации отчетности в большинстве случаев состоит из следующих этапов:

1. Принятие решения о составе рабочей группы, ответственной за трансформацию. По сути, это определение людей, ответственных за переход на МСФО.

2. Формирование учетной политики по МСФО. Принципы и правила, по которым будет составляться отчетность, не должны противоречить стандартам МСФО.

3. Установление порядка трансформации форм отчетности. Выбор метода трансформации.

4. Определение источников информации для трансформации отчетности. Сбор внутренних отчетов и определение их источников.

5. Подготовка информации для трансформации. Приведение собранных данных к единому виду.

6. Выбор используемых видов корректировок отчетности и порядок их проведения.

7. Предварительное утверждение форм отчетности.

8. Составление трансформационной таблицы (корректировочных таблиц).

9. Осуществление корректировок. Проведение работ.

10. Составление непосредственно отчетности (баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет об изменениях в капитале, отчет о движении денежных средств).

11. Составление примечаний (раскрытий) к отчетности. Формы отчетности и пояснительная записка к ним.

## 5. ЧТО ИЗМЕНИТСЯ ДЛЯ СОТРУДНИКОВ КОМПАНИИ

Нужно быть готовым, что внедрение МСФО ляжет на плечи персонала. Они будут обязаны собирать дополнительную информацию, которую раньше не собирали.

Например:

- о неиспользованных днях отпуска каждого сотрудника на отчетную дату;

- о дебиторской и кредиторской задолженности — с расшифровкой по контрагентам, срокам возникновения и срокам погашения;

- о возможных и существующих судебных разбирательствах и о вероятности их исхода;

- о кредитах и займах: рыночные ставки на дату получения кредита, информация о залогах и будущие денежные потоки по каждому кредиту или займу;

- о справедливой стоимости активов и обязательств. Компания обязана оценивать их по стоимости, которая была бы получена при продаже.

Применение МСФО — эффективный инструмент для интеграции белорусского бизнеса в мировые экономические отношения. Он делает работу белорусских компаний прозрачнее, повышает качество управления и открывает для белорусских компаний международные рынки капитала.

# Алгоритм подготовки к составлению первой отчетности по МСФО

**Алла САЛТЫКОВА,**

партнер компании «Делойт», СНГ

Согласно действующему законодательству Республики Беларусь некоторые компании должны представить первую консолидированную отчетность по международным стандартам уже за 2016 год. План действий по внедрению МСФО для таких компаний или, например, для тех, кто составляет отчетность по МСФО по требованию банков, можно представить в виде 9 шагов. Их последовательность и количество могут отличаться в зависимости от ситуации. Рассмотрим подробнее каждый из этапов.

## **Шаг 1. Определить цель подготовки отчетности по МСФО.**

На первом этапе необходимо определиться, для чего нужна отчетность по международным стандартам. От этого зависит периодичность ее составления, дата перехода на МСФО и требования к документу.

Мотивация для составления отчетности может быть разной — пожелания акционеров или кредиторов, получение показателей, сравнимых с данными конкурентов, наконец, требования действующего законодательства. Например, если компания обязана представить первую консолидированную отчетность за 2016 год, то это определяет дату перехода на МСФО (1 января 2015 г.) и первый от-

четный период (2016 год, со сравнительными данными за 2015-й). Часть информации нужно подготовить ретроспективно (включая вступительный отчет о финансовом положении на 1 января 2015 г.), а потому начинать готовиться к ведению отчетности нужно уже сейчас.

## **Шаг 2. Сформировать проектную команду.**

Как свидетельствует опыт европейских компаний, часть проблем при первом составлении отчетности по МСФО была связана с тем, что многие руководители не смогли в полной мере оценить сложность и стоимость процесса перехода на учет по международным стандартам, его влияние на работу подразделений (финансового блока, ИТ-отдела, юридической службы, казначейства, отдела кадров, PR и др.),

а также важность взаимодействия с внешними пользователями отчетности (инвесторами, аналитиками, регуляторами и т.д.). Чтобы избежать подобных сложностей, в качестве спонсора проекта целесообразно выбрать финансового директора группы, а в проектную команду включить не только специалистов по МСФО, но и сотрудников других подразделений (финансистов, внутренних аудиторов, специалистов по ИТ, экспертов бюджетного блока, отдела кадров и т.д.). При должном уровне взаимодействия в команде удастся обеспечить единство подхода, контроль соблюдения сроков, эффективное взаимодействие между подразделениями и сотрудниками.

### **Шаг 3. Оценить уровень знаний.**

Необходимо оценить уровень знания международных стандартов сотрудниками, потребность в дополнительном обучении и оптимальное время для его проведения. В некоторых случаях эффективнее привлечь новых специалистов. Также стоит проанализировать существующие правила учета и способность сотрудников дочерних предприятий своевременно предоставлять информацию.

### **Шаг 4. Определить бюджет.**

Практика показывает, чем дольше компания определяется с бюджетом проекта, тем более высокую цену ей придется платить впоследствии. Подготовка отчетности по МСФО впервые — многозадачный проект с достаточно высокой степенью неопределенности в части затрат на начальных его стадиях. В связи с этим компания должна четко понимать, какие задачи она планирует решить с помощью международной отчетности, и соотносить стоимость проекта с ожидаемыми выгодами от его реализации на каждом этапе.

### **Шаг 5. Сформировать учетную политику.**

При первом применении МСФО важно грамотно составить учетную политику. От этого будут зависеть итоговые показатели финансовой отчетности, трудоемкость процесса и его

стоимость. Эта процедура должна быть проведена как минимум в головной организации и дочерних обществах. Для начала необходимо проанализировать существующую учетную политику по РСБУ и определить положения, которые:

- не требуют изменений для целей МСФО;
- должны быть пересмотрены (это может повлечь изменения и для РСБУ);
- будут созданы впервые.

Желательно по возможности сблизить учетные политики по МСФО и РСБУ, что позволит не только ускорить трансформацию отчетности, но и снизить затраты на эту процедуру.

Кроме того, на этом этапе необходимо проанализировать крупные и сложные в части учета сделки, осуществленные или планируемые группой (приобретение и продажа активов, реорганизация и др.), а также операции, форма которых не отражает их экономический смысл.

### **Шаг 6. Изучить требования к раскрытию информации, привлечь сторонних экспертов.**

Следующий этап — изучение требований к раскрытию информации, что позволит выявить области, где нужны дополнительные данные. Также следует изучить потребности в проведении специальной экспертизы как для раскрытия информации в примечаниях, так и для формирования данных, например, в отчете о финансовом положении. Исходя из этого станет понятно, стоит ли привлекать к сбору и оценке информации сотрудников нефинансовых подразделений организации или приглашать сторонних консультантов.

При подготовке первой отчетности по МСФО компании часто прибегают к услугам сторонних экспертов для определения справедливой стоимости основных средств, проверки их на обесценение, расчета пенсионных обязательств и др. Кроме того, стоит

учесть, что данные, требуемые для раскрытия в отчетности, могут быть предназначены лишь для внутреннего использования или вовсе отсутствовать в компании. Например, информация о сегментах должна быть раскрыта в том разрезе, в котором ее получает высшее должностное лицо, принимающее на ее основе решения. Важный фактор — готовность руководства делиться этими данными, поскольку если отчетность публичная, то они будут доступны, в том числе конкурентам предприятия.

На данном этапе следует определить, какие изменения нужно внести в существующую систему формирования данных в бухгалтерском учете. Например, это может быть получение информации в новом разрезе, в котором она ранее не готовилась или не была востребована в группе.

#### **Шаг 7. Выбрать независимого аудитора.**

При выборе аудиторской фирмы следует обратить внимание на опыт аудита финансовой отчетности компаний из той же отрасли (в Беларуси, за рубежом), компетентность участников рабочей группы, профессиональную репутацию. Кроме того, важно своевременно обсудить и согласовать с аудиторами методологические вопросы и аспекты, требующие профессионального суждения.

Дело в том, что международные стандарты предполагают отражение операций исходя из экономической сущности, что часто является предметом профессионального суждения, то есть субъективного мнения одного или нескольких специалистов. Поэтому перед составлением отчетности необходимо согласовать ключевые вопросы и принципы учета с аудиторами. Это снизит риск оговорок в заключении и позволит закончить подготовку и аудит отчетности в запланированные сроки.

#### **Шаг 8. Наладить коммуникации.**

Успех внедрения МСФО напрямую зависит от эффективности и своевременности коммуникаций между разными подразделениями,

проектной командой и привлеченными экспертами. Например, важно обеспечить согласованное взаимодействие оценщика и аудитора. Для этого нужно предусмотреть плановые регулярные встречи и обсуждение промежуточных результатов участниками. До начала реализации проекта имеет смысл определить центры ответственности и регламент подготовки отчетности.

Не менее важно обеспечить взаимодействие с внешними пользователями информации. Например, оценить возможное влияние данных, появившихся в отчете по МСФО, на стоимость акций и перспективы привлечения финансирования, решить, когда о них нужно сообщить рынку, и т.д.

#### **Шаг 9. Составить пробную отчетность.**

До того как система заработает в полной мере, ее стоит заранее протестировать. Например, если принципы учета основных средств для целей МСФО, налогового учета и РСБУ существенно отличаются, нужно убедиться в правильности ввода информации о вступительных остатках, отражения типовых операций (например, капитализации процентов, классификации основных средств и др.).

Хорошей практикой может быть составление предварительной отчетности за 2015 год в рамках подготовки первой полной отчетности по МСФО за 2016 год или отчетности за промежуточный период (например, за первое полугодие 2016 года), что позволит выявить ошибки и своевременно их устранить.

#### **Рекомендация 1.**

Процесс перехода на МСФО предполагает взаимодействие многих подразделений компании. Ничего сложного и страшного в этом процессе нет, если заранее сформулировать задачи, подлежащие решению. К числу таких задач относятся, в частности, определение подходов к применению МСФО, построение корпоративной структуры, выработка учетных принципов, оценка активов, формирование рабочей груп-

пы проекта, координация взаимодействия его участников. Кроме того, необходимо решить вопросы, связанные с учетом отдельных операций и раскрытием информации.

Однако существуют обстоятельства, которые могут затруднить переход на международные стандарты или создать помехи в будущем. Например, если стратегические планы компании не включают блок финансовой отчетности, то увеличиваются сроки проекта по внедрению МСФО и его стоимость. Те же последствия возникают, когда подход к учету отдельных операций и раскрытию информации плохо спланирован. Если учетные принципы формируются по мере необходимости, это приводит к отклонениям от прогнозных значений. Неорганизованный подход к оценке активов порождает затруднения в процессе проведения аудиторской проверки. Отсутствие выбранной основы для подготовки отчетности отражается на ее качестве.

Отсутствие четкой субординации между участниками рабочей группы и размытие зон ответственности не только затягивают сроки внедрения, но и требуют большой вовлеченности высшего руководства компании.

Чтобы избежать многих проблем, целесообразно определить менеджера, ответственного за весь процесс, и наделить его надлежащими полномочиями. Он должен хорошо ориентироваться в специфике бизнеса, организационной структуре и правилах коммуникации внутри компании. Также нужно провести встречу всех участников проекта, которая позволит установить личный контакт между исполнителями и подготовить четкий план действий. Необходимо определить сроки и контролировать их соблюдение. Здесь важен не только факт соблюдения, но и выявленные в ходе реализации проекта причины отклонений

## **Рекомендация 2**

Один из ключевых этапов перехода на международные стандарты отчетности — раз-

работка учетной политики. В этом вопросе рекомендуем обратить внимание на два важных момента.

Во-первых, единство учетной политики. Необходимым условием формирования консолидированной отчетности по МСФО является единство учетной политики для всех компаний группы. Однако на практике редко удается унифицировать правила учета, особенно если речь идет о сильно диверсифицированных холдингах. В этом случае придется тщательно проанализировать различия в применяемых подходах к учету в отдельной компании и группы в целом. Показатели финансовой отчетности компаний, учетная политика которых отличается от правил, принятых в группе, нужно скорректировать на разницу в применяемых подходах. Такая скорректированная отчетность будет участвовать в консолидации.

Во-вторых, досрочное применение новых стандартов. В соответствии с МСФО (IFRS) 1 «Первое применение МСФО» при составлении первой отчетности компании могут применять новые стандарты, которые еще не стали обязательными (при условии, что разрешается их досрочное применение). С 1 января 2013 г. вступает в силу новый «Пакет Пяти» стандартов (МСФО (IFRS) 10, 11, 12 и измененные МСФО (IAS) 27, 28). Кроме того, с этой же даты существенно меняются правила учета пенсионных планов с установленными выплатами — МСФО (IAS) 19. Большинство новшеств требуют ретроспективного применения. А это значит, что новую учетную политику нужно применять так, как если бы она использовалась всегда. То есть показатели финансовой отчетности, на которые влияют эти изменения, нужно скорректировать за все предыдущие периоды. Чтобы избежать дополнительных правок в будущем, на этапе разработки учетной политики стоит рассмотреть возможность досрочного применения этих стандартов.

# Применение международных стандартов аудита в Республике Беларусь: проблемы и пути решения

**Валентина ЛЕМЕШ,**

*кандидат экономических наук, доцент*

Бухгалтерская (финансовая) отчетность, составленная в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, аудировается в соответствии с Международными стандартами аудита. Однако в Республике Беларусь соблюдение данного условия обозначило ряд проблем. Некоторые из них рассмотрим в данной публикации.

## НЕМНОГО ИСТОРИИ

С 1 января 2017 г. в Беларуси в качестве технических нормативных правовых актов введены Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) и документы МСФО и их Разъяснения, принимаемые Фондом Международных стандартов финансовой отчетности на основании:

■ постановления Совета Министров Республики Беларусь, Национального банка Республики Беларусь от 19.08.2016 № 657/20 «О введении в действие на территории Респуб-

ки Беларусь Международных стандартов финансовой отчетности и их Разъяснений, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности»;

■ постановления Совета Министров Республики Беларусь, Национального банка Республики Беларусь от 30.12.2016 № 1119/35 «О введении в действие на территории Республики Беларусь Международных стандартов финансовой отчетности и их Разъяснений, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности».

В последние годы работа по переходу на МСФО значительно активизировалась в связи с принятием Директивы Президента Республики Беларусь от 31.12.2010 № 4 «О развитии предпринимательской инициативы и стимулировании деловой активности в Республике Беларусь», а также Стратегия экономического развития Содружества Независимых Государств на период до 2020 года (далее — Стратегия) (принято в г. Кишиневе

14.11.2008) и Стратегия сотрудничества государств — участников СНГ в построении и развитии информационного общества на период до 2025 года и План действий по ее реализации, утвержденные решением Совета глав правительств СНГ от 28.10.2016.

Еще 4–5 октября 2012 г. в г. Баку состоялось заседание Координационного совета по бухгалтерскому учету при Исполнительном комитете СНГ, на котором было признано **считать целесообразным** организацию перевода официального текста Международных стандартов аудита **на русский язык** в порядке, аналогичном принятому для перевода официального текста Международных стандартов финансовой отчетности.

#### Сотрудничество в рамках Евразийского экономического союза

В рамках реализации Договора о Евразийском экономическом союзе от 29.05.2014 Евразийской экономической комиссией начата работа по формированию основ **единого рынка аудиторских услуг ЕАЭС**. Рабочей группой из представителей министерств финансов государств — членов ЕАЭС, а также Национального банка Республики Беларусь и Евразийской экономической комиссии разрабатывается проект Соглашения об аудиторской деятельности на территории ЕАЭС. Членами Рабочей группы подготовлен План мероприятий («дорожной» карты) по созданию единого рынка аудиторских услуг на территории государств — членов ЕАЭС, которым предусмотрено создание условий для формирования у аудиторов, а также студентов по соответствующим специальностям знаний и навыков, необходимых для применения международных стандартов аудита. В Азербайджанской Республике, Республике Казахстан, Кыргызской Республике, Республике Молдова, Российской Федерации и Республике Узбекистан **имеются национальные планы (программы)**

**внедрения МСА**. Полномочия по реализации этих планов (программ) возлагаются на министерства финансов совместно с профессиональными аудиторскими институтами, а также другими органами. В Республике Беларусь такой программы (плана, концепции) нет.

В Бишкеке 09.07.2015 на очередном заседании Консультативного комитета по финансовым рынкам при Коллегии Евразийской экономической комиссии был рассмотрен ряд вопросов в сфере финансовой политики государств — членов Евразийского экономического союза (ЕАЭС). Члены Комитета рассмотрели и одобрили план мероприятий («дорожная карта») по созданию единого рынка аудиторских услуг на территории государств — членов ЕАЭС, который направлен на либерализацию рынка аудиторских услуг на территории Евразийского экономического союза.

Указанный документ определяет этапы и сроки разработки нормативных правовых актов в целях создания основ **единого рынка аудиторских услуг**, гармонизации законодательств государств-членов в сфере аудиторской деятельности, в том числе **формирование единой системы регистрации аудиторов и аудиторских организаций**, включая разработку единых требований регистрации, обмен информацией о регистрации и формирование сводного реестра регистрации аудиторов и аудиторских организаций на территории таможенного союза и ЕЭК. Единый рынок аудиторских услуг начнет функционировать с 01.01.2022, а услуг в области составления отчетности и бухгалтерского учета — в 2021 году.

На очередном заседании Совета Евразийской экономической комиссии 18.10.2016 в Москве одобрены проекты планов либерализации по формированию единого рынка услуг **в сфере аудита**, отчетности и бухгалтерского учета и согласован проект распоряжения Высшего совета Евразийского экономического союза об их утверждении.



## ОБЯЗАТЕЛЬНЫЙ АУДИТ ОТЧЕТНОСТИ, СОСТАВЛЕННОЙ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО, В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

Согласно п. 2 ст. 17 Закона Республики Беларусь от 12.07.2013 № 57-З «О бухгалтерском учете и отчетности» (с изменениями и дополнениями) (далее — Закон № 57-З) **общественно значимые организации** (за исключением банков) обязаны составлять **за 2016 год** и последующие годы годовую консолидированную отчетность в соответствии с МСФО в официальной денежной единице Республики Беларусь.

**Банки** обязаны составлять **за 2016 год** и последующие годы годовую консолидированную или индивидуальную отчетность в соответствии с МСФО в официальной денежной единице Республики Беларусь.

Годовая отчетность общественно значимой организации, составленная в соответствии с МСФО, вместе с аудиторским заключением по этой отчетности должна быть:

- представлена в Министерство финансов Республики Беларусь (банка — в Национальный банк Республики Беларусь) не позднее 30 июня года, следующего за отчетным;

- размещена на сайте общественно значимой организации в глобальной компьютерной сети Интернет не позднее 31 июля года, следующего за отчетным (п. 4 ст. 17 Закона № 57-З).

Важно отметить, что в соответствии с Законом Республики Беларусь от 12.07.2013 № 56-З «Об аудиторской деятельности» (с изменениями и дополнениями) (далее — Закон № 56-З) годовая отчетность общественно значимых организаций, составленная в соответствии с МСФО, подлежит обязательному аудиту.

Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность, составленная в соответствии с МСФО, **подлежит обязательному аудиту**, если обязанность составления такой отчетности установлена законодательными актами Республики Беларусь (ст. 17 Закона № 56-З).

Обязательный аудит годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, составляемой в соответствии с МСФО, проводится **только аудиторскими организациями** (ст. 17 Закона № 57-З).

**Дополнительными требованиями** к аудиторской организации, проводящей обязательный аудит годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной в соответствии с МСФО, являются:

- **наличие на сайте** аудиторской организации в глобальной компьютерной сети Интернет информации о ее деятельности согласно требованиям к такой информации, установленным **Министерством финансов Республики Беларусь**;

- наличие в штате аудиторской организации **не менее двух аудиторов** из числа указанных в ч. 2 ст. 17 Закона № 57-З, имеющих **специальную подготовку в области МСФО**.

Уточним некоторые аспекты из вышесказанного:

1) в соответствии с постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 05.06.2014 № 28 «Об установлении требований к информации о деятельности аудиторской организации, размещаемой на сайте аудиторской организации в глобальной компьютерной сети Интернет» информация о деятельности аудиторской организации, проводящей обязательный аудит годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности и их Разъяснениями, размещаемая на сайте этой аудиторской организации в глобальной компьютерной сети Интернет, должна содержать сведения:

- о количестве аудиторов, состоящих в штате аудиторской организации, для которых эта организация является основным местом работы, имеющих квалификационный аттестат аудитора и **прошедших специальную подготовку в области МСФО**;

- о видах оказываемых аудиторских и профессиональных услуг;

- о сферах хозяйственной (экономической) деятельности, в которых аудиторской организацией оказываются аудиторские и профессиональные услуги.

2) подчеркнем, что ни в Законе № 56-З, ни в других нормативных правовых актах Республики Беларусь нет разъяснений и требований по документам, подтверждающим специальную подготовку в области МСФО. По утверждению специалиста Министерства финансов Республики Беларусь в 59 аудиторских организациях работает 227 специалистов, имеющих международные сертификаты по МСФО<sup>1</sup>. Однако на сайте указанного министерства данная информация отсутствует. Согласно разъяснению заместителя начальника Главного управления регулирования бухгалтерского учета, отчетности и аудита — начальника управления регулирования аудиторской деятельности Министерства финансов Республики Беларусь Н.В. Сороки, «специальная подготовка аудитора в области МСФО для цели проведения аудиторской организацией обязательного аудита годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной в соответствии с МСФО, может подтверждаться копией документа о прохождении обучения данным аудитором в ГУО «Центр повышения квалификации руководящих работников и специалистов Министерства финансов Республики Беларусь» по программе «Международные стандарты финансовой отчетности». Также возможно подтверждение и наличием аттестатов или свидетельств». Однако о каких аттестатах и свидетельствах идет речь, остается только догадываться. В ГУО «Центр повышения квалификации руководящих работников и специалистов Министерства финансов Республики Беларусь» по программе «Международные стандарты фи-

нансовой отчетности» с 2015 года подготовлено около 20 аудиторов.

В отношении аудиторской организации, проводящей аудит годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности **банка**, составленной в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности и их Разъяснениями, принимаемыми Фондом Международных стандартов финансовой отчетности, помимо установленных абз. 2 ч. 6 ст. 7 Закона № 56-З, в соответствии с п. 36 Инструкции о регулировании аудиторской деятельности в банках, небанковских кредитно-финансовых организациях, банковских группах и банковских холдингах, утвержденной постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 04.01.2008 № 1, дополнительными требованиями являются:

- наличие в штате **не менее трех аудиторов**, включая руководителя и (или) его заместителя, которые имеют **специальную подготовку в области МСФО**, подтвержденную дипломом (сертификатом) международных ассоциаций (организаций) профессиональных сертифицированных бухгалтеров и аудиторов, подтверждающим успешную сдачу экзамена по международным стандартам бухгалтерского учета и (или) финансовой отчетности;

- отсутствие непогашенной или неснятой судимости за преступления против собственности и порядка осуществления экономической деятельности у аудиторов, указанных в абз. 2 настоящей части;

- наличие у аудитора, возглавляющего проведение аудита (проводящего аудит, если аудит проводится одним лицом) бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной в соответствии с МСФО, **диплома (сертификата) международных ассоциаций (организаций) профессиональных сертифицированных**

<sup>1</sup> Сорока, Н. В. Аудит-25: баланс потребностей и возможностей. Интервью. — Экономическая газета от 04.10.2016. — № 76 (1983).

**бухгалтеров и аудиторов**, подтверждающего успешную сдачу экзамена по международным стандартам бухгалтерского учета и (или) финансовой отчетности, а также свидетельства;

■ проведение одним и тем же аудитором в качестве возглавляющего проведение аудита (проводящего аудит, если аудит проводится одним лицом) **не более 2 лет подряд** аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной в соответствии с МСФО одним и тем же банком, одной и той же головной организацией банковской группы и (или) банковского холдинга;

■ **вхождение в состав объединения аудиторских организаций (сетей), действующего при Международной федерации бухгалтеров**, либо в состав организации (сети), входящей в состав такого объединения.

**Справочно:** в Республике Беларусь 27 банков и небанковских кредитно-финансовых организаций, для аудита которых необходимо получить для работников аудиторских организаций свидетельство Национального банка Республики Беларусь о соответствии квалификационным требованиям, предъявляемым к специалистам, осуществляющим аудиторскую деятельность в банках и небанковских кредитно-финансовых организациях, а самим аудиторским организациям подтвердить соответствие предъявляемым требованиям для проведения аудита отчетности банков, небанковских кредитно-финансовых организаций, банковских групп и банковских холдингов. По данным Национального банка Республики Беларусь, таких аудиторских организаций 8 и 75 аудиторов. Информация об их деятельности в 2015 году представлена в табл. 1<sup>2</sup>.

Таблица 1

**Сведения об аудиторских организациях, проводивших аудит в банках и небанковских кредитно-финансовых организациях в 2015 год**

№ п/п	Наименование аудиторской организации	Количество клиентов
1	Общество с ограниченной ответственностью «Эрнст энд Янг» (ООО «Эрнст энд Янг»)	6
2	Иностранное унитарное аудиторское предприятие «Делойт и Туш» (Иностранное унитарное предприятие «Делойт и Туш»)	5
3	Общество с ограниченной ответственностью «КПМГ» (ООО «КПМГ»)	5
4	Общество с ограниченной ответственностью «БДО» (ООО «БДО»)	4
5	Аудиторское общество с ограниченной ответственностью «Аудитэл» (АООО «АУДИТЭЛ»)	3
6	Общество с ограниченной ответственностью «ФБК-Бел» (ООО «ФБК-Бел»)	1
7	Унитарное предприятие по оказанию услуг «ПрайсвогтерхаусКуперс Эшуранс» (Унитарное предприятие «ПрайсвогтерхаусКуперс Эшуранс»)	1
8	Общество с дополнительной ответственностью «Владаудит» (ОДО «Владаудит»)	1

3) аудитор обязан начиная с года, следующего за годом получения квалификационного аттестата аудитора, не реже одного раза в 2 года подтверждать свою квалификацию (ст. 24 За-

<sup>2</sup> По открытому акционерному обществу «Небанковская кредитно-финансовая организация «Единое расчетное и информационное пространство» (ОАО «Небанковская кредитно-финансовая организация «ЕРИП») информация по проведенному в 2015 году аудиту отсутствует.

кона № 56-З). В целом согласно графику работы ГУО «Центр повышения квалификации руководящих работников и специалистов Министерства финансов Республики Беларусь» на 2017 год предусмотрена программа повышения квалификации для аудиторов, имеющих квалификационный аттестат без привязки к программе «Международные стандарты финансовой отчетности». Из этого следует, что остается открытым не только вопрос подтверждения права на возможность проведения аудита в соответствии с требованиями МСА, но и подтверждения переподготовки специалистов, имеющих специальную подготовку в области МСФО.

Следует отметить, что за все время переподготовки аудиторов ни в одной программе не предусматривалось вопросов по МСА.

#### ПЕРСПЕКТИВЫ ЕДИНОГО РЫНКА АУДИТОРСКИХ УСЛУГ

Согласно п. 26 протокола по финансовым услугам (приложение № 17 к договору о Евразийском экономическом союзе (подписан в г. Астане 29.05.2014)) государства-члены осуществляют выработку **гармонизированных требований** к проведению аудита на основе Международных стандартов аудита.

Статьей 2 Договора о Евразийском экономическом союзе приводятся следующие термины и их определения:

- гармонизация законодательства — сближение законодательства государств-членов, направленное на установление сходного (сопоставимого) нормативного правового регулирования в отдельных сферах;

- общий (единый) рынок — совокупность экономических отношений в рамках Союза, при которых обеспечивается свобода перемещения товаров, услуг, капитала и рабочей силы;

- унификация законодательства — сближение законодательства государств-членов, направленное на установление идентичных механизмов правового регулирования в отдельных сферах, определенных Договором.

Чтобы понять перспективы развития отечественного аудита, сделаем небольшой анализ показателей в этой области. До принятия Закона № 56-З в республике число аттестованных аудиторов росло, а начиная с 2015 года стало снижаться, причем за 2016 год значительно. Аналогичная тенденция наблюдается в отношении аудиторских организаций (табл. 2). Увеличение числа штатных аттестованных аудиторов с 3 до 5 привело к консолидации аудиторских организаций. За 5 лет их численность сократилась со 146 до 82.

Таблица 2

#### Численность аудиторов и аудиторских организаций в 2010–2016 гг.

На 1 января года	Численность аудиторов	Численность аудиторских организаций
2011	1422	146
2012	1493	141
2013	1505	141
2014	1553	139
2015	1535	117
2016	1530	104
2017	1417	82

Наряду с аудиторскими организациями в республике работает 369 аудиторов — индивидуальных предпринимателей. Однако в связи с отменой лицензирования по ним статистика не велась с 2008 года. С этой целью Министерством финансов Республики Беларусь разработано и принято постановление от 07.08.2015 № 37 «О представлении аудиторскими организациями, аудиторами, осуществляющими деятельность в качестве индивидуальных предпринимателей, в Мини-

стерство финансов Республики Беларусь информации об осуществлении аудиторской деятельности» (далее — Постановление № 37), которое вступило в силу с 1 января 2016 г. (п. 2 Постановления № 37). Следовательно, данные за 2016 год Министерство финансов сможет проанализировать при оценке рынка аудиторских услуг.

Для сравнения показателей в табл. 3 приведем информацию о государствах — участниках СНГ.

Таблица 3

**Субъекты аудиторской деятельности  
на 1 января 2016 г.**

На 1 января	Азербайджанская Республика	Республика Армения	Республика Беларусь	Республика Казахстан	Кыргызская Республика	Республика Молдова	Российская Федерация	Республика Таджикистан	Республика Узбекистан
Имеют право вести аудиторскую деятельность — всего (по данным реестра)	95	34	457	195	129	123	5,1 тыс.	81	103
в том числе: аудиторские организации	56	34	104	195	102	120	4,4 тыс.	44	103
физические лица/ индивидуальные предприниматели	39	*	353	*	27	3	0,7 тыс.	37	*
Фактически ведут аудиторскую деятельность — всего (оценка)	95	33	104	195	129	120	5,1 тыс.	44	103
в том числе: аудиторские организации	56	33	104	195	102	117	4,4 тыс.	34	103
физические лица/ индивидуальные предприниматели	39	*	**	*	27	3	0,7 тыс.	10	*

\* Законодательством не предусмотрено.

\*\* С 01.01.2008 данные по индивидуальным предпринимателям не предоставляются.

Информация об аудиторской деятельности аудиторских организаций в Республике Беларусь за 2009–2015 годы представлена в табл. 4; о структуре выручки — в табл. 5.

Таблица 4

**Информация об аудиторской деятельности аудиторских организаций  
в Республике Беларусь за 2009–2015 годы**

За год	Оказано услуг, млн руб.	Проаудировано организаций	Выявлены нарушения порядка ведения бухгалтерского учета у проаудированных организаций	Выявлены нарушения налогового законодательства у проаудированных организаций	На сумму, млрд руб.
2009	58 573	5 269	3 049	2 452	19
2010	63 899	5 617	3 122	2 257	28
2011	86 597	5 628	3 065	2 309	27
2012	167 691	5 636	3 033	2 134	40
2013	231 614	5 500	2 805	1 915	46
2014	280 201	4 846	2 779	2 071	115
2015	396 021	4 994	2 760	2 038	68

Таблица 5

**Структура аудиторских услуг аудиторских организаций, %**

За год	Аудит	Профессиональные услуги	Иные услуги
2008	57	43	
2009	61	39	
2010	58	42	
2011	58,3	41,7	
2012	58,4	41,6	
2013	59,6	40,4	
2014	60	39	1
2015	65	33	2

Для сравнения приведем в табл. 6 информацию о выручке от аудиторской деятельности в государствах — участниках СНГ за 2015 год. Анализ данных табл. 6 показывает, что Республика Беларусь занимает 5-е место по объему выручки, пропустив вперед Российскую Федерацию, Казахстан, Азербайджан, Кыргызскую Республику, а оставив за собой Узбекистан, Молдову, Армению и Таджикистан. А вот структура выручки в странах-участницах имеет значительные расхождения: в Армении почти вся

выручка (97,4%) от услуг по аудиту; в Азербайджане только 31,4%; в остальных странах, в том числе в Республике Беларусь — приблизительно половина.

Однако для понимания объемов в натуральных показателях правильной обратиться к информации по заключенным и исполненным с заказчиками договоров (табл. 7). Анализ данных табл. 7 показывает, что Республика занимает 4-е место по количеству клиентов, пропустив вперед Российскую Федерацию, Узбекистан

и Казахстан, а оставив за собой Азербайджан, Молдову, Армению, Кыргызскую Республику и Таджикистан. А вот с точки зрения выданных аудируемым лицам аудиторских заключений с выражением положительного мнения у Республики Беларусь наименьшее количество —

39,4%, тогда как у Азербайджана и Узбекистана более 90%. В Республике Беларусь почти половине аудиторских заключений выдается с выражением мнения с оговоркой (48%). Это самый высокий показатель среди анализируемых государств за 2015 год.

Таблица 6

**Объем оказанных аудиторских услуг в государствах участницах СНГ за 2015 год**

	Азербайджанская Республика	Республика Армения	Республика Беларусь	Республика Казахстан	Кыргызская Республика	Республика Молдова	Российская Федерация	Республика Таджикистан	Республика Узбекистан
Объем оказанных аудиторских услуг – всего (в млн. национальных денежных единиц/млн \$)	40,6 (26,1\$)	2 539 (5,3\$)	39 6021 (21,3\$)	18 231 (53,7\$)	1 664 (21,9\$)	129,8 (6,6\$)	56 040 (768,9\$)	24,5 (3,5\$)	47 108,1 (16,8\$)
Доля услуг по проведению аудита в общем объеме оказанных аудиторских услуг, %	31,4	97,4	55,7	76,1	47,5	62,7	49,2	54	77,7
Доля прочих услуг в общем объеме оказанных аудиторских услуг, %	68,6	2,6	44,3	23,9	52,5*	37,3	50,8	46	22,3

\* Включая сопутствующие услуги: 36,5 %.

Таблица 7

**Клиенты аудиторских услуг в государствах — участницах СНГ в 2015 году**

	Азербайджанская Республика	Республика Армения	Республика Беларусь	Республика Казахстан	Кыргызская Республика	Республика Молдова	Российская Федерация	Республика Таджикистан	Республика Узбекистан
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Количество клиентов, отчетность которых проаудирована	2 073	809	4 747	5 527	790	868	71 537	578	6 267

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Доля аудиторских заключений соответствующего вида в общем количестве выданных аудиторских заключений, %: с выражением положительного мнения	91,3	88,1	39,4	71,8	85	82,3	77,6	70,5	95,2
с выражением мнения с оговоркой	8	11,1	48	26	14,3	13,9	21,6	27,2	*
с выражением отрицательного мнения	0,6	0,2	1	1	0,2	0,9	0,5	1,3	4,2
отказом от выражения мнения	0,1	0,6	0,8	1,2	0,5	2,9	0,3	1	0,2
иных аудиторских заключений	—	—	10,8	—	—	—	—	—	0,4

\* Данные отсутствуют.

Не менее актуальным является контроль качества аудита. Министерство финансов Республики Беларусь осуществляет контроль за соблюдением аудиторскими организациями и аудиторами — индивидуальными предпринимателями законодательства, регулирующего аудиторскую деятельность. Ежегодно по окончании календарного года на сайте Министерства финансов в свободном доступе выкладывается информация о выявленных нарушениях в этой области, однако не приводится информация по субъектам аудита.

При Министерстве финансов в соответствии с Положением о методологическом совете по аудиторской деятельности Министерства финансов Республики Беларусь, утвержденным приказом Министерства финансов Республики Беларусь от 15.04.2013 № 101, функционирует совет, который является совещательным, консультативным органом, участвующим в общественных обсуждениях проектов нормативных правовых актов в области аудиторской деятельности. Однако ни плана работы этого совета, ни протоколов его заседаний на сайте Минфина нет.

Таким образом, исходя из изложенного, можно сделать следующие выводы и предложения:

1) необходимо разработать и принять необходимые нормативные правовые акты в области саморегулируемых организаций, что позволит создать в республике саморегулируемую аудиторскую организацию;

2) разработать механизм комбинированной системы государственного регулирования и саморегулирования в области аудита с целью полного охвата всех субъектов аудита (аудиторов и аудиторских организаций);

3) Министерству финансов разработать концепцию контроля качества работы аудиторов и ее применение на практике;

4) Министерству финансов усилить контроль по применению и соблюдению Национальных правил аудиторской деятельности;

5) Совету Министров и Министерству финансов решить вопрос перевода МСА и их размещения в свободном доступе;

6) по данным статистической отчетности, представляемой в Министерство финансов, выкладывать в открытый доступ информацию, используемую, в том числе при конкурсном производстве: объем оказанных услуг; количество клиентов, объем полученной выручки и др.;

7) Министерству антимонопольного регулирования и торговли Республики Беларусь



проанализировать данные по ценообразованию в аудите, в том числе по аудиту в банках и общественно-значимых организациях в области противодействия монополистической деятельности, а также для ровного вхождения в единый рынок аудиторских услуг в рамках заключенных соглашений и договоров;

8) Минфину изучить и адаптировать опыт зарубежных стран в области аудита для безболезненного вхождения в единый рынок аудиторских услуг в рамках заключенных соглашений и договоров;

9) Минфину разработать стратегию (концепцию) развития аудита в Республике Беларусь хотя бы на ближайшую перспективу;

10) Минфину необходимо отрегулировать нерешенные вопросы по переподготовке аудиторов по программе международных стандартов финансовой отчетности;

11) на основе «Евразийской Палаты аудиторов» организовать работу по совершенство-

ванию регулирования аудиторской деятельности в Республике Беларусь и одновременно гармонизировать законодательство на территории всех стран — участников ЕАЭС с учетом проводимой Консультативным комитетом по финансовым рынкам ЕАЭС по разработке проекта Соглашения об аудиторской деятельности на территории ЕАЭС в соответствии с Планом мероприятий по созданию единого рынка аудиторских услуг на территории ЕАЭС;

12) Минфину адаптировать национальные правила аудиторской деятельности к МСА.

Все вышеперечисленное позволит своевременно и качественно войти на расширяющийся рынок аудиторских услуг в рамках СНГ и быть конкурентоспособными на нем.

Реализация предложенных автором подходов позволит ликвидировать имеющиеся противоречия в нормативных правовых актах и подготовиться для вхождения в единый рынок аудиторских услуг в рамках ЕАЭС.

## КСТАТИ

### Проект соглашения об аудиторской деятельности на территории ЕАЭС

Правовой портал ЕАЭС вынес на общественное обсуждение проект соглашения об аудиторской деятельности на территории Евразийского экономического союза.

Предпосылками к разработке соглашения являются барьеры для ведения аудиторской деятельности организациями одного государства — члена ЕАЭС на территории других государств-членов, среди которых:

- отсутствие единых требований к участникам рынка аудиторских услуг на территории ЕАЭС;
- отсутствие законодательной базы для признания квалификационных аттестатов аудиторов одного государства-члена на территории других государств-членов;
- отсутствие законодательной базы для признания аудиторских заключений (отчетов), выдаваемых аудиторской организацией одного государства на территории других государств — членов ЕАЭС;
- необходимость учреждения нового юрлица для ведения аудиторской деятельности в том или ином государстве-члене;
- необходимость прохождения процедуры лицензирования аудиторской деятельности в тех государствах-членах, где она лицензируется;
- обязательное членство в профессиональной организации того государства-члена, в котором планируется аудиторская деятельность.

Страны ЕАЭС планируют урегулировать требования к аудиторам (организациям), которые имеют право вести аудиторскую деятельность в любой стране ЕАЭС, в том числе к порядку возникновения соответствующего права, к квалификационному экзамену, опыту работы, репутации, повышению квалификации и т.д.

По некоторым вопросам в проекте соглашения приведены различные позиции, исходящие от разных стран — членов ЕАЭС. По-видимому, по этим вопросам пока остаются разночтения, требующие дальнейших согласований.

Например, Россия уже одобрила проект изменений к ст. 82 и 93.1 Налогового кодекса Российской Федерации, предусматривающих обязательное раскрытие аудиторами по требованию налоговых органов сведений, полученных ими в ходе аудиторской проверки. Делаться это будет в том случае, если налогоплательщик сам не представит сведения налоговикам в установленном порядке, что, по мнению авторов закона, должно способствовать снижению практики уклонения от уплаты налогов.