

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

# МСФО

№ 2 (38), 2017

ISSN 2222-0275

Как учитывать запасные части по IFRS

Консолидированная отчетность  
по МСФО

Анализ себестоимости в связи  
с переходом на МСФО



**ЗАКРЫТИЕ 2016 ГОДА:**

**АКТУАЛЬНЫ ЕРЕКОМЕНДАЦИИ**



Мы на facebook

«МСФО»

№ 2 (38), 2017

Производственно-практический журнал.

Издается с января 2011 г.

Выходит 1 раз в 2 месяца.

Учредитель

ООО «ИПА «Регистр»

Издатель

ООО «РегистрМедиа»

e-mail: info@profmedia.by

Главный редактор

ООО «РегистрМедиа»

Алексей Владимирович Решетников

Адрес редакции:

ул. Новаторская, 2б,

комн. 408, 220053, г. Минск.

Отдел рекламы:

(017) 286 06 08, 286 06 17

Отдел подписки

(017) 233 83 89

Телефон редакции

(017) 237 90 43

www.profmedia.by

e-mail: msfo@profmedia.by

Журнал «МСФО» зарегистрирован

в Министерстве информации

Республики Беларусь. Свидетельство о регистрации № 200 от 03.09.2010.

Перерегистрирован 15.11.2013.

Подписано в печать 27.04.2017.

Формат 60 × 84 1/8.

Бумага офсетная. Печать цифровая.

Усл. печ. л. 7,44. Уч.-изд. л. 4,1.

Тираж 135 экз. Заказ .

Цена свободная.

Отпечатано в ООО «Полиграфт».

ЛП № 02330/466 от 21.04.2014

до 21.04.2019.

Ул. Кнорина, д. 50, корп. 4

220103, г. Минск.

Подписные индексы:

01514(и), 015142(в).

Редакция не всегда разделяет

мнения и взгляды авторов.

Редакция не несет ответственности

за содержание рекламных

объявлений.

Рукописи не рецензируются

и не возвращаются.

© ООО «РегистрМедиа», 2017

© МСФО, 2011–2017

## Изменения для отчетности за 2016 год

При подготовке отчетности за 2016 год необходимо учитывать нововведения «Инвестиционные организации: применение исключения из требования о консолидации». Суть их в том, что материнская организация, признаваемая инвестиционной, освобождается от представления консолидированной финансовой отчетности, если она оценивает все свои дочерние организации по справедливой стоимости через прибыль или убыток (предусмотрено поправкой МСФО (IFRS) 10). Если дочерняя организация сама является инвестиционной, то ее материнская организация, также являющаяся инвестиционной, должна оценивать такую дочернюю организацию по справедливой стоимости через прибыль или убыток.

Если инвестиционная организация не консолидирует отчетность дочерних инвестиционных организаций, она должна представить в отношении объектов своих инвестиций всю информацию, предусмотренную МСФО (IFRS) 12, а именно:

- основную информацию о дочерних инвестиционных организациях, месте их деятельности, структуре владения и обобщенную финансовую информацию;
- характер и степень значительных ограничений, связанных с дочерней организацией;
- характер связанных с дочерними инвестиционными организациями рисков;
- соглашения о финансовой поддержке;
- другую информацию, предусмотренную МСФО (IFRS) 12.

Поправка в МСФО (IAS) 28 касается организаций, которые не являются инвестиционными, но владеют долями в ассоциированных или совместных предприятиях, являющихся инвестиционными. Освобождение позволяет таким организациям при применении метода долевого участия сохранить оценку по справедливой стоимости, примененную их ассоциированными или совместными предприятиями, являющимися инвестиционными, к своим собственным дочерним организациям.

При этом осталась обязанность готовить консолидированную отчетность той инвестиционной компанией, у которой есть «неинвестиционная» дочерняя организация, деятельность которой связана с осуществлением инвестиций.

**Андрей Карпунин,**

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

## НОВОЕ В МСФО

- 3 Основные темы Глобального форума составителей отчетности

## МЕТОДОЛОГИЯ

- 4 **Заккрытие 2016 года: актуальные рекомендации**
- 22 Александр БУГАЕВ  
**Как учитывать запасные части по IFRS**
- 25 Наталия АХМЕТЖАНОВА  
**Как подготовить консолидированную отчетность по МСФО**
- 29 Илья ФОМИН  
**Повышение эффективности раскрытия информации**
- 32 **Контрольный перечень информации, раскрываемой согласно МСФО**
- 34 **Факторы или показатели изменений кредитного риска**
- 40 Светлана АДАМЕНКОВА  
**Анализ себестоимости в системе директ-костинг в связи с переходом на МСФО**

## АЗБУКА

- 47 **МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»**
- 49 **МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность»**

## АУДИТ

- 51 Екатерина ЛАЩИННИНА  
**Новое во взаимодействии аудитора и аудируемого лица при аудите по МСА на примере России**

## ПОЛЕМИКА

- 59 Юлия КУХТО  
**Переход на МСФО: проблемы, вызовы и пути для белорусских организаций**
- 63 **Раскрытие выручки по стандарту от FASB — трудности, которые нельзя игнорировать**

## Основные темы Глобального форума составителей отчетности

---

Совет по МСФО провел в Лондоне встречу с представителями Глобального форума составителей отчетности (Global Preparers Forum — GPF) — постоянной консультативной группы IASB со стороны составителей. Как во всех подробностях объяснял глава Совета Ханс Хугерворт по ходу недавнего вебинара, это одна из двух основных консультативных групп постоянного характера (вторая — это Консультативная комиссия по рынкам капитала, СМАС, представляющая инвесторскую точку зрения), и двусторонние встречи с ними проходят раз в год.

Таких образом, что компании думают по поводу текущего состояния дел с МСФО, IASB, можно сказать, во внимание принял. По ходу заседания обсуждались следующие темы.

Общий обзор текущей деятельности. Здесь обговорили общую важность — post-implementation reviews — анализ практики действующих стандартов в целом и в частности грядущего анализа практики IFRS 13 «Измерение справедливой стоимости», в результате которого Совет по МСФО может обновить практическое руководство по менеджерским отчетам и запустить исследовательский проект по гудвиллу и его обесценению.

Внедрение стандартов. Здесь охватили темы IFRS 9 «Финансовые инструменты», IFRS 15 «Выручка по договорам с клиентами» и IFRS 16 «Аренда», образовательное руководство, публикация которого теперь значится в планах у Комитета по Интерпретациям, и ограниченные изменения к IFRS 9 по инструментам с симметричным правом досрочного погашения, предварительный вариант которых будет представлен уже в этом месяце. Кроме того, по ходу этой секции также обговорили налоговые последствия по налогу на прибыль в случае пла-

тежей по финансовым инструментам, классифицированным как капитал, долгосрочные доли владения в ассоциированных и совместных предприятиях, а также процентные и штрафные платежи в связи с налогами на прибыль.

Отдельной темой было обесценение гудвилла. Члены консультативной группы высказали идеи по поводу возможного упрощения теста на обесценение гудвилла в IAS 36, в частности освобождение от ежегодного тестирования, улучшение методологии использования концепции ценности от использования (value in use), разработка дополнительного руководства по распределению гудвилла и подход одной-единственной модели.

Таксономия МСФО — здесь члены IASB представили новую Таксономию на текущий год и объяснили, что дальнейшее распространение электронной отчетности должно снизить общие информационные расходы (что члены GPF на веру принимать не стали, указав, что в результате расходы просто переместятся от пользователей к составителям). Но при этом пользователи действительно получают больший контроль над данными, а отчетность по МСФО станет более стандартизированной (этот момент также был оспорен членами комиссии, которые указали, что компании и с электронной отчетностью по-прежнему остаются в состоянии давления со стороны рынка).

Объединение бизнеса под общим контролем. Здесь представители IASB описали результаты своих исследований, обрисовали предварительные взгляды и следующие шаги в реализации проекта. Особых вопросов по этой теме у членов консультативной комиссии не возникло.

# Заккрытие 2016 года: актуальные рекомендации

---

Глобальный экономический прогноз компании Deloitte представляет взгляды экономистов Deloitte на экономическую ситуацию и дает общий обзор глобальной экономики. В данном отчете заостряется внимание на значительном уровне неуверенности, которая появилась в 2016 году, в частности, по итогам референдума в Соединенном Королевстве о членстве в Евросоюзе. Наряду с вопросами о будущих отношениях Великобритании с Европой и другим мировым сообществом определяется еще более значительная неуверенность по поводу будущего глобализации и экономической интеграции (например, что касается международных торговых договоров). Данная неуверенность возникала, например, во время проведения кампании по избранию Президента США.

Вопросы, возникающие в других юрисдикциях, включают в себя беспокойство по поводу уровней создания рабочих мест в США, дефляционного воздействия в Еврозоне, растущих уровней корпоративного долга в Китае.

На глобальном уровне цены на товары народного потребления продолжают оставаться на исторически низких уровнях, когда цены на нефть остаются гораздо ниже того уровня в 100 USD за 1 баррель, который отмечался несколько лет назад, несмотря на некоторый рост во второй половине 2016 года. Перспективы на нефть и ТНП в 2017 году и в последующие годы остаются неясными.

Поэтому составители финансовых отчетов могут сталкиваться с разнообразными вызовами в зависимости от той среды, в которой им приходится существовать. Кроме того, соблюдение требований стандартов по учету будет продолжать оставаться обязательным с применением значимых суждений аудитором.

Данное специальное издание МСФО посвящено некоторым из вышеуказанных тем по состоянию на декабрь 2016 г., которые считаются потенциальными областями регулирования и развития в МСФО.

## АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ — ОТЧЕТ ПО СОСТОЯНИЮ НА 31 ДЕКАБРЯ 2016 Г. ВЛИЯНИЕ КОЛЕБАНИЙ РЫНОЧНОЙ КОНЪЮНКТУРЫ

Существующая политическая неуверенность передалась на нестабильность международных рынков и неуверенность в перспективах «реальной» экономики.

Данные колебания оказывают некоторые прямые и косвенные воздействия на финансовые отчеты.

## ОБМЕННЫЕ КУРСЫ ВАЛЮТ

Самым поразительным влиянием голосования по Брексит на рынки явилось существенное падение курса фунта стерлингов по отношению к другим основным валютам. Это

будет оказывать прямое существенное воздействие в плане уровня доходов и расходов на перевод стерлинговых авуаров в другие валюты (или для юридических лиц, у которых фунт стерлингов является основной операционной валютой, балансы, деноминированные в других валютах, в фунты стерлингов) и обратный перевод иностранных операций (и снова либо операций в фунтах стерлингов в другие представляемые валюты или операций с другими операционными валютами в фунты стерлингов).

Для данных целей важно учитывать, остается ли использование среднего курса для обратного перевода каких-то операций в иностранной валюте или доходов и расходов операций в иностранной валюте приемлемым при существующем уровне колебаний валютных курсов, или требуется корректировать данное среднее значение для отражения сроков выполнения операций в течение отчетного периода.

При потенциальном существенном увеличении размера перемещений иностранной валюты важно также учитывать, следует ли дополнительно выделять данное действие при составлении отчетов по результатам данного года. Кроме того, элементы, которые могли ранее быть незначительными (как, например, влияние изменений курса в денежной форме или эквивалентах денежной формы, о чем упоминается в конце отчета о движении денежных средств), теперь могут оказаться гораздо более существенными, а значит, требуют к себе дополнительного внимания.

В меньшей степени движения иностранной валюты могли оказывать воздействие, например, на следующее:

- стоимость основной операционной валюты прогнозируемых движений денежных средств, включенных в отчеты об обесценивании согласно МСФО 36 (IAS 36) «Обесценивание АКТИВОВ»;

- чистую реализационную стоимость товаров, предполагаемых к продаже за иностранную валюту;

- эффективность некоторых отношений и учета хеджирования (инвесторы в компании, связанные с существенным валютным риском, могут проявлять больший интерес в степени и рамках их мероприятий хеджирования);

- риск разглашения финансовых документов. В частности, может потребоваться заново оценить уровень движения курса, который считается «разумно возможным» для целей анализа чувствительности, требуемого согласно МСФО 7 «Финансовые документы: раскрытие информации».

Безусловно, движения иностранной валюты также напрямую воздействуют на бизнес (например, на стоимость импорта или цены, которые могут устанавливаться в отношении зарубежных продаж). Эти воздействия следует учитывать при подготовке, например, прогнозов денежных потоков для целей рассмотрения обесценивания или текущих проблем.

## ВЕНЕСУЭЛА

В последние годы особым вызовом стала идентификация подходящего курса для перевода балансов, деноминированных в венесуэльских боливарах, и по результатам венесуэльских операций, так как Венесуэла ввела строгие валютные ограничения с применением разных курсов для разных целей.

В текущем году ожидается, что курс Dicom (установлен в марте 2016 г., а ко времени написания составляет примерно 660 венесуэльских боливаров за 1 USD) будет обычно использоваться для перевода и отдельных балансов в боливарах, и результатов венесуэльских операций, так как это будет курсом применительно ко всем, но самым основным операциям с продуктами питания и лекарствами.

## ПРОЦЕНТЫ

Преобладающие процентные ставки во многих юрисдикциях являются низкими или даже отрицательными в некоторых случаях. Кроме того, влияя на доходы и расходы, создаваемые в ходе кредитования или заимствования, рыночные процентные ставки поддерживают скидку применительно к разнообразным балансам, включая:

- определенные обязательства прибыли согласно МСФО (IAS) 19 «*Вознаграждения работникам*»;

- оценку опциона на акции или иного гранта согласно МСФО (IFRS) 2 «*Выплаты на основе акций*»;

- долгосрочные положения согласно МСФО (IAS) 37 «*Предложения, условные обязательства и вероятные активы*»;

- значение в расчетах согласно МСФО 36 (IAS 36) «*Обесценение активов*».

И снова могут потребоваться сведения о чувствительности, когда изменение процентных ставок могло существенно влиять, например, на запас в обзоре обесценения.

Как всегда, следует подходить осторожно к применению правильной скидки к правильному элементу, так как в МСФО не применяют одинаковый подход ко всем балансам. Например, высококачественная акция компании, используемая для целей МСФО (IAS) 19 «*Вознаграждения работникам*», может отличаться от стоимости заимствования при определении средневзвешенной стоимости капитала применительно к расчету обесценения.

В рамках данного представления следует отметить, что в январе 2015 г. Комитет по интерпретациям МСФО опубликовал решение по повестке дня, где указывалось, что отрицательные проценты по финансовым активам должны быть представлены в соответствующей категории расходов, а не доход в виде процентов, так как это не соответствует определению дохода.

## ЦЕНЫ НА ТОВАРЫ

В 2016 году цены на товары оставались низкими, и это имело прямое влияние в отрасли экстрактивных веществ, в частности, что касается обесценения активов, включая затраты на исследования и оценку, капитализированные согласно МСФО (IFRS) 6 «*Разведка и оценка запасов полезных ископаемых*», что требует оценки обесценения при определенных обстоятельствах, например, при принятии решения о прекращении исследования.

Хотя данное влияние может ощущаться более широко, включая, например, авиалинии, у которых топливо составляет основную часть затрат. Для всех соответствующих компаний цены на товары могут, например, являться фактором:

- рассмотрения обесценения;
- оценки активов, требуемых при слиянии компаний; и
- справедливой стоимости производных (либо отдельных, либо вместе с другими контрактами), связанных с ценами на товары.

## ОТРАЖЕНИЕ РЕШЕНИЯ СУДА, РИСКА И НЕУВЕРЕННОСТИ

При представлении отчета в неопределенное время становится особенно важным представление пользователям ежегодного отчета с соответствующим обращением к рискам и неуверенностям, с которыми сталкивается компания, а также к судебным решениям, принятым при подготовке финансовой информации.

Первичным источником информации, по которому выносятся судебные решения, является разглашение учетной политики, и оно должно быть достаточно специфическим и детальным, чтобы пользователи могли понять выборы и решения, принимаемые компанией, а также финансовую информацию, предусмотренную в ежегодном отчете в целом. Например, следует

прояснить, как источники дохода, описанные в других местах ежегодного отчета (как при описании модели бизнеса компании), описываются в полисах одобрения доходов. Это особенно важно при разъяснении, когда доход распознается в сложных обстоятельствах, например, в долгосрочных контрактах и при продажах пакетов товаров и услуг:

- характер допущения или иная неуверенность при оценке;
- чувствительность ведения активов и пассивов к методам, допущениям и оценкам, используемым при расчетах данных сумм;
- если принятие решения о неуверенности ожидается в следующем финансовом году, этот факт, а также диапазон разумно возможных исходов; и
- если неуверенность сохраняется, объяснение причин прошлых допущений.

МСФО также включают в себя особые требования к разглашению используемых допущений и возникающих неуверенностей в особых районах, включая:

- допущения и чувствительности применительно к ненаблюдаемым вводным данным «Уровня 3» в измерение справедливой стоимости;
- ключевые допущения, используемые при оценке восстанавливаемых сумм активов, генерирующих денежные средства (или для проверки доброй воли, групп активов, генерирующих денежные средства), подлежащие испытанию на обесценивание. В случае необходимости сюда следует включать допущения по наращиванию детальных денежных потоков (например, рост дохода и маржи, обменные валютные курсы и цены на товары), а также такие факторы, как долгосрочный рост и скидки, которые используются для преобразования данных прогнозов в справедливую стоимость; и
- чувствительности к разумно возможным изменениям в ключевых допущениях, которые ведут к обесцениванию.

## ОТЧЕТ О ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ И ПРИМЕНЕНИИ МЕР, «НЕ ОТНОСЯЩИХСЯ К ОБЩЕПРИНЯТЫМ НОРМАМ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА»

По МСФО в настоящее время требуется представление отдельных показателей для дохода, общей прибыли или убытка и отдельных особых промежуточных показателей (например, финансовых затрат). Включение других вспомогательных итогов допускается в МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», но цифры, зачастую представляемые как первичная мера деятельности компании (например, коммерческая прибыль), не определены. При отсутствии таких требований в МСФО регуляторы сосредоточили свое внимание на соответствующих отчетах о финансовой деятельности.

Поправки, внесенные в МСФО 1 в качестве части инициативы МСФО (вступают в силу к обязательному исполнению начиная с 1 января 2016 г.), привносят жесткость в представленные вспомогательные итоги в отчетах о прибылях и убытках, где требуется, чтобы они:

- состояли из отдельных статей с указанием сумм, распознанных и измеренных в соответствии с МСФО;
- были представлены и промаркированы четким и понятным образом;
- были постоянными от срока до срока; и
- не воспроизводились более отчетливо, чем статьи, требуемые по МСФО.

Расширяя эти базовые требования, следует заметить, что:

- мера, обозначенная как «коммерческая прибыль», не должна исключать таких статей, как «переоценка готовой продукции», что обычно понимается как формирование части операций компании;
- следует проявлять осторожность при определении таких статей, как «исключительный» или «неповторяющийся», и при исключении



их из вспомогательного итога, представленного в финансовых отчетах. В частности:

- статьи, которые действовали в прошлые периоды или предполагаются в будущем, редко могут называться «неповторяющимися»;
- поступления и потери не должны компенсироваться без разрешения МСФО;
- подход к идентификации «исключительных» или «неповторяющихся» статей должен быть беспристрастным (когда по-

ступления и потери исключаются одинаково легко), постоянным из года в год и при четком изложении (включая объяснение того, почему считается необходимым корректировать определенные статьи);

— должна быть представлена четкая учетная политика идентификации таких статей.

Необходимо также отчетливо раскрывать движение налогов и денежных средств по любому ожидаемым изменениям.

### РЕГУЛИРУЮЩЕЕ РУКОВОДСТВО ПО МЕРАМ, НЕ ОТНОСЯЩИМСЯ К «ОБЩЕПРИНЯТЫМ НОРМАМ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА» И ПОЛОЖЕНИЯМ ESMA (ЕВРОПЕЙСКОГО УПРАВЛЕНИЯ ПО НАДЗОРУ ЗА РЫНКОМ ЦЕННЫХ БУМАГ) ПО МЕРАМ АЛЬТЕРНАТИВНОГО РАСКРЫТИЯ

Вышеуказанные обеспокоенности относились к тем, которые управляли различными регуляторами по выпуску руководства о применении рабочих норм, отличных от тех, которые требуются со стороны МБС 1. Примечательно, что Международная организация комиссий по ценным бумагам (IOSCO) в июне 2016 г. опубликовала *Окончательный отчет о финансовых мерах, не относящихся к общепринятым нормам бухгалтерского учета, устанавливающих рамки рассмотрения по применению финансовых мер, не относящихся к общепринятым нормам бухгалтерского учета, а также ESMA выпустила Основные положения о мерах альтернативного исполнения (APM), которые относятся к финансовым APM, представляемым с регулируемой информацией (определяется в законе ЕС как информация, имеющаяся на рынке в соответствии с требованиями Директивы о прозрачности и Регламента о злоупотреблениях на рынке, а также к перспективам, опубликованным на 3 июля 2016 г. или после).*

Как видно из нижеследующего, положения IOSCO и ESMA очень похожи во многих отношениях.

Отчет IOSCO о финансовых мерах, не относящихся к общепринятым нормам бухгалтерского учета	Нормы ESMA о Мерах альтернативного исполнения
<p><b>Область применения</b> — относится к финансовым мерам, являющимся общепринятыми нормами бухгалтерского учета, которые являются численными мерами текущей, исторической или будущей финансовой деятельности, финансового положения или денежного потока составителя, не являющимися мерами, не относящимися к общепринятым нормам бухгалтерского учета (определяется как мера в соответствии с финансовыми рамками отчетности составителя, например, включенными в пресс-релиз или описательную часть ежегодного отчета). Разъяснения, содержащиеся в финансовых отчетах, не входят в область применения. Рабочая или статистическая мера, не являющаяся финансовой мерой, не входит в область применения</p>	<p><b>Область применения</b> — относится к Мерам альтернативного исполнения, являющимся финансовыми мерами исторической или будущей финансовой деятельности, финансового положения или денежного потока, отличными от финансовой меры, определенной или указанной в применяемых финансовых отчетах.</p> <p>APM, указанные в финансовых отчетах, не входят в объем норм.</p> <p>Нормы также не применяются к:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ физическим или нефинансовым мерам;</li> <li>■ информации об имущественном участии, приобретении или расходовании собственных акций или общего числа прав голоса; или</li> <li>■ информация по разъяснению соответствия условиям соглашения (например, положение о кредитовании) или законодательное требование (например, основание для расчета вознаграждения для директора)</li> </ul>

Отчет IOSCO о финансовых мерах, не относящихся к общепринятым нормам бухгалтерского учета	Нормы ESMA о Мерах альтернативного исполнения
<b>Определение мер, не относящихся к общепринятым нормам бухгалтерского учета</b> — мера должна определяться, разъясняться (включая отчет, не являющийся стандартной мерой), сопровождаться четким заголовком и причиной использования (включая разъяснение того, почему информация полезна для инвесторов)	<b>Представление и разъяснение использования АРМ</b> — необходимо предоставить четкое и легко читаемое определение АРМ. АРМ также должны иметь значимые заголовки, отражающие их содержание и основания для расчета. Использование АРМ следует сопровождать разъяснениями, позволяющими пользователям понимать их соответствие и надежность
<b>Объективная цель</b> — меры, не относящиеся к общепринятым нормам бухгалтерского учета, не должны использоваться во избежание представления негативной информации	<b>Представление</b> — общие оптимистичные или позитивные заголовки для АРМ не должны использоваться. Кроме того, в общих приоритетах установления ESMA указывается, что «при включении в финансовые отчеты мер, не описанных в стандартах МСФО, составители должны обеспечивать, чтобы эти меры рассчитывались и предоставлялись беспристрастно (например, составители не должны исключать, устранять или опускать только негативные аспекты или статьи их деятельности)»
<b>Представление мер, относящихся к общепринятым нормам бухгалтерского учета</b> — необходимо четкое и количественное соблюдение наиболее прямо эквивалентных мер, относящихся к общепринятым нормам бухгалтерского учета	<b>Представление мер, относящихся к АРМ</b> — АРМ не должны воспроизводиться с большей четкостью, акцентом или полномочиями, чем меры, напрямую исходящие из финансовых отчетов
<b>Согласование с сопоставимыми мерами, относящимися к общепринятым нормам бухгалтерского учета</b> — необходимо четкое и количественное соблюдение наиболее прямо эквивалентных мер, относящихся к общепринятым нормам бухгалтерского учета	<b>Согласование</b> — каждое АРМ следует согласовывать с наиболее прямо согласуемым пунктом в финансовых отчетах
<b>Представление во времени</b> — из года в год должны быть представлены сравнительные значения и меры, не относящиеся к общепринятым нормам бухгалтерского учета. Любые изменения в мере, не относящейся к общепринятым нормам бухгалтерского учета (или прекращение применения меры, не относящейся к общепринятым нормам бухгалтерского учета), должны объясняться с соответствием корректируемыми сравнительными данными	<b>Сравнение и Постоянство</b> — периодически необходимо предоставлять АРМ со сравнительной информацией. Любые изменения в АРМ (или прекращение применения АРМ) должны объясняться с соответствием корректируемыми сравнительными данными
<b>Повторяющиеся статьи</b> — по опыту IOSCO имеются редкие обстоятельства, при которых затраты на реструктуризацию или потери от обесценивания могут быть оправданы как «неповторяющиеся», «нечастые» или «необычные»	<b>Представление</b> — статьи не должны озаглаиваться как неповторяющиеся, нечастые или необычные. Например, статьи, которые действовали в прошлом и будут действовать в будущем (например, затраты на реструктуризацию или потери от обесценивания), будут редко считаться неповторяющимися, нечастыми или необычными
<b>Доступ к сопутствующей информации</b> — информация в поддержку использования и расчета мер, не относящихся к общепринятым нормам бухгалтерского учета, должна быть доступна для пользователей прямым или косвенным сопровождением мер или перекрестной ссылкой на источник имеющейся информации	<b>Соответствие по ссылке</b> — принципы разглашения в нормах могут быть заменены прямой ссылкой на другие ранее опубликованные документы, в которых содержатся разъяснения по АРМ и которые свободно доступны для пользователей

Публикация Deloitte **«Альтернативные рабочие меры: практический справочник»** содержит дополнительные нормы об использовании АРМ, где устанавливается, что считается наилучшей практикой, и содержатся примеры того, как компании предоставляют такие меры.

Что касается отчетов о более общей деятельности в ежегодных финансовых отчетах, следует заметить, что:

- требование МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» о том, чтобы сегментальная информация предоставлялась «глазами руководства», означает, что данная информация (в плане представляемых сегментов и разглашаемых мер) должна соответствовать используемому представлению, например, в отчете руководства или в пресс-релизе. Необходимо также соблюдать осторожность при сообщении о согласовании общих сегментных данных с суммами соответствующей компании и суждениями в совокупных рабочих сегментах;

- при представлении статей другого всестороннего дохода в МСФО (IAS) 1 «Представление финансовых отчетов» теперь требуется подразделение между статьями, которые могут впоследствии переклассифицироваться на прибыль или убыток, и теми, которые не будут переклассифицированы, включая долю прочего совокупного дохода (OCI) зависимого или совместного предприятия. Косвенным воздействием данных норм является прозрачность расчетов поступления или убытка при продаже дочернего, зависимого или совместного предприятия, так как «пригодные к повторному применению» статьи будут включены в данный расчет, а «не пригодные к повторному применению» статьи не будут включаться в такой расчет. Кроме того, следует учитывать уровень разукрупнения статей OCI, требуемый для предоставления материальной информации пользователям;

- расчет прибыли на акцию зачастую представляется сложным, в частности, когда на это влияют такие статьи, как опционы на акции и конвертируемые облигации. Необходимо проявлять осторожность при выполнении данных расчетов и сопутствующих разъяснений, требуемых согласно МСФО (IAS) 33 «Прибыль на акцию», например, согласования средневзвешенного числа акций для расчета базовой и разводненной прибыли на акцию.

## ВЛИЯНИЕ НОВЫХ УЧЕТНЫХ СТАНДАРТОВ

Недавно был выпущен ряд новых важных стандартов МСФО, но они пока не носят обязательного характера. Особый интерес для инвесторов представляют требования МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» о разъяснении вероятного воздействия данных стандартов на будущие финансовые отчеты компании, которые являются зоной повышенного регулирующего внимания.

### МСФО 15 «Выручка по договорам с покупателями»

МСФО (IFRS) 15 будет иметь существенное влияние среди большого количества компаний, особенно тех, которые предоставляют группу многочисленных товаров и услуг, являющихся предметом долгосрочных контрактов.

Компании, ожидающие небольшого воздействия на свою политику признания доходов при принятии МСФО 15, должны осознавать, что сбор данных, требуемых для полной оценки своих контрактов и для подготовки дополнительных разъяснений по МСФО 15, мог являться серьезным вызовом.

### МСФО 9 «Финансовые инструменты»

Влияние МСФО 9 будет ощущаться наиболее остро в сфере финансовых услуг, в частности,

из-за необходимости разработки систем для перехода от применяемой модели вовлеченных потерь согласно МСФО (IAS) 39 «*Финансовые инструменты: признание и оценка*» в отношении финансовых активов по модели ожидаемых потерь согласно МСФО 9. Однако компании в других секторах не должны переоценивать возможного влияния, например, на измерение обесценивания торговой дебиторской задолженности.

В контексте Европы Европейское управление по надзору за рынком ценных бумаг опубликовало **официальное сообщение** с детальным описанием ожиданий от разъяснения вероятного влияния МСФО 15 и **подобного сообщения** о МСФО 9. Эти сообщения показывают, что имеются ожидания повышенных уровней и деталь разъяснения по мере приближения даты вступления данных стандартов в силу. В ежегодных финансовых отчетах за 2016 год в отчетах предлагаются:

- детальное описание и объяснение того, как будут реализовываться ключевые концепции в новых стандартах (например, идентификация рабочих обязательств по каждой статье дохода согласно МСФО 15 и методы моделирования, используемые для оценки ожидаемых кредитных потерь согласно МСФО 9), а где это необходимо, как это отличается от текущей учетной политики компании;

- разъяснение сроков реализации МСФО 15 и, когда это требуется, МСФО 9, включая то, какие переходные положения компания предполагает использовать; и

- если известно или разумно предполагается, количественное определение возможного воздействия применения МСФО 15 и МСФО 9. Если количественное воздействие разумно не оценивается, дополнительная информация о понимании величины ожидаемого воздействия на финансовые отчеты, а в отношении МСФО 9 — и на планирование капитала.

Регуляторы повсюду также указали на необходимость информации для каждой конкретной компании о влиянии МСФО 15 и МСФО 9.

### МСФО 16 «Аренды»

Дата вступления МСФО 16 в силу — 1 год после принятия МСФО 15 и МСФО 9, поэтому разъяснения его вероятного воздействия можно ожидать в меньших деталях на данной стадии (хотя следует отметить, что компании, наиболее вероятные арендодатели, намереваясь на ранней стадии принять МСФО 16 для обеспечения совпадения с датой вступления в силу МСФО 15, могут продолжать свои рассмотрения). Однако одним из пунктов, требующих дальнейшего внимания в 2016 году, является представление обязательств по аренде, которые уже требуются согласно стандарту МСФО (IAS) 17 — «Аренды». Это не только является вероятной отправной точкой для пользователя при оценке вероятного воздействия МСФО, но это также (в зависимости от выбранного метода перехода) требуется согласовать с признанной обязанностью аренды, когда МСФО 16 применяется впервые. Как таковая точность данного разглашения, вероятно, подлежит внимательному дополнительному изучению.

Необходимость в управлении и контроле за подготовкой этих разъяснений также не следует игнорировать, хотя это еще не отражено в первичных отчетах. Эта информация является частью финансовых отчетов, и она должна быть достаточно надежной для того, чтобы использоваться для этой цели.

### РАЗЛИЧИЕ МЕЖДУ СОБСТВЕННЫМ КАПИТАЛОМ И ФИНАНСОВЫМИ ЗАДОЛЖЕННОСТЯМИ

Разграничение между задолженностью и собственным капиталом долгое время является одним из наиболее сложных аспектов финансовой отчетности, что подтверждается

объемом вопросов на данную тему, поступающих в Комитет по интерпретациям МСФО, а также длительным периодом принятия проекта МСФО о Финансовых документах с характеристиками собственного капитала.

Приступая к оценке задолженности/собственного капитала, важно иметь в виду основные принципы, лежащие в основе разграничений, составленных в МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление».

### БЕЗУСЛОВНОЕ ПРАВО НА ОТКАЗ ОТ ПОСТАВКИ НАЛИЧНОСТИ ИЛИ ДРУГИХ ФИНАНСОВЫХ АКТИВОВ

Первичная функция подразделения долевого фондового инструмента заключается в том, что она предоставляет составителю безусловное право на отказ от поставки наличности или других финансовых активов в счет уплаты. Если в условиях контракта по данному документу содержатся положения, которые могут заставить составителя доставить наличность или иные финансовые активы, то данный документ представляет собой (по крайней мере, частично) финансовое обязательство.

В зависимости от условий, содержащихся в таком инструменте, оценка по данному критерию может не являться прямой. Важно отметить, что:

- способность отказа от осуществления платежа (например, выплаты дивиденда или погашения инструмента) должна являться свойством самого инструмента. Внешние факторы, которые могут влиять на способность компании выполнять контрактное обязательство, например, наличие распределяемых резервов, не являются частью задолженности/собственного капитала;

- зависимые положения о расчетах (условия, которые требуют выплат в случае возникновения или отсутствия возникновения какого-либо события вне контроля со стороны состава

вителя или держателя инструмента) приводят к появлению обязательства, если только требование не является реальным или происходит только после ликвидации составителя;

- экономическое принуждение, которое может заставить компанию осуществить платеж, когда по контракту он не обязан делать это (например, «блокиратор дивиденда», что означает, что дивиденд не может быть уплачен по обыкновенным акциям без выплаты дивиденда по привилегированной акции), само по себе не создает финансового обязательства. Однако разглашение таких условий может быть уместным при разъяснении решений, по которым инструмент классифицируется как собственный капитал.

### РАСЧЕТ В СОБСТВЕННЫХ ФИНАНСОВЫХ ДОЛЕВЫХ ИНСТРУМЕНТАХ СОСТАВИТЕЛЯ И КРИТЕРИЙ «ФИКСИРОВАННЫЙ ЗА ФИКСИРОВАННЫЙ»

Контракт не является финансовым долевым инструментом только потому, что он может или будет приводить к доставке собственных долевым инструментам составителя. Для того чтобы инструмент стал финансовым долевым, должно выдаваться фиксированное число таких документов в обмен на фиксированную сумму наличности или других финансовых активов. Это часто называется критерием «фиксированный за фиксированный» для того, чтобы обеспечить, что инструменты, в которых собственные акции компании используются в качестве валюты для «расчета» по обязательством, называются обязательствами.

Оценка данного критерия может зачастую быть сложной, и важно отметить, например, что «фиксированная сумма наличности» также является фиксированной в действующей валюте составителя. Контракт, который, например, позволяет выпускающему органу в действующей валюте — фунтах стерлингов — выдать

фиксированное число акций для расчета по обязательствам, деноминированным в евро, не будет подпадать под классификацию собственного капитала.

Критерий «фиксированный за фиксированный», в частности, важен для оценки классификации составных инструментов, как, например, конвертируемые облигации или производные собственных долевых инструментов выдающего органа (например, опцион на покупку обыкновенных акций).

## ИСКЛЮЧЕНИЯ ИЗ ПРАВИЛ

Однако каждый из вышеуказанных принципов связан с четко определенными исключениями в рамках МСФО (IAS) 32:

- обязательство по выкупу инструмента за пропорциональную акцию из чистых активов компании не приводит к классификации в качестве обязательства, если соблюдаются, кроме прочего, строгие критерии, что рассматриваемый инструмент является второстепенным по отношению ко всем другим классам инструмента, выпускаемым компанией;

- критерий «фиксированный за фиксированный» при особых обстоятельствах не принимается в расчет, когда финансовые долевые инструменты выпускаются за фиксированную сумму валютной наличности.

Как указано выше, это определение может быть очень сложным и чувствительным к порой малозаметным различиям в условиях использования документа. Это область, в которой важно правильное разъяснение, в частности:

- необходимо правильно разъяснять и постоянно применять соответствующую учетную политику при оценке того, может ли инструмент квалифицироваться как долг или капитал;

- требования параграфа 122 МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» по разъяснению суждений применительно к учетным политикам могут быть релевантными; сюда

должны входить основные характеристики (например, номинальная стоимость, положения о процентах и увеличении, условия платежей по купонам, основания для платежей, даты заключения ключевых контрактов, конверсионные опционы или опционы на покупку и продажу) рассматриваемого документа/рассматриваемых документов; и

- в параграфе 17 МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации» имеется особое требование по представлению существующих производных документов с независимыми значениями, которые имеются в составном документе.

Материальные балансы или суммы в отчете о доходах применительно к существенному классу инструмента привлечения финансирования (например, влияние прибыли или убытка инструмента, требующее обязательных платежей на основании прибыли компании) могли также претендовать на отдельное представление в первичных финансовых отчетах (как указывается в приложениях к МСФО 1, являющихся частью Инициативы МСФО).

Подобным образом разукрупнение в отчетах о движении денежных средств и пояснения в примечаниях к финансовым отчетам о распределениях среди держателей инструментов, кроме обыкновенных акций, могут разъяснить ситуацию с влиянием таких инструментов.

## ОТЧЕТ О ВЛИЯНИИ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ

Налог может быть сложным, особенно для более крупных многонациональных и более сложных групп, а отчет о налоге на прибыль зачастую связан с существенным суждением и оценкой. Эти факторы вместе с регулирующей тщательной проверкой налоговых дел компании означают, что все более возрастает потребность в прозрачности в ежегодных отчетах о подходе компании к налогу, налого-

вой стратегии и политике, существенным рискам, вытекающим из налога, а также в учете и разъяснении налога.

В ряде случаев учет и разглашение по налогу на прибыль являются первичным примером более широких вопросов, освещаемых в данной публикации. Например:

- **нормы бухгалтерского учета** применительно к налогу должны быть четкими, применяться к особым обстоятельствам группы и адресоваться ко всем ключевым вопросам, включая признание и измерение неясных позиций с налогом в случае необходимости. Для того, чтобы обеспечивать показательность для пользователей ежегодного отчета, следует избегать описаний общего характера и шаблонного языка;

- налог на прибыль является общим источником **неопределенной оценки**, в частности, что касается неопределенных позиций с налогом. Требования к разъяснению МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» в этом отношении, в частности, при наличии значительного риска материальной корректировки в следующем финансовом году, должны применяться осторожно и включать в себя количественную информацию, как, например, чувствительность или диапазоны возможных исходов;

- когда риск материальной корректировки в следующем финансовом году невелик, налог на доход не следует описывать как ключевой источник неуверенной оценки. Однако компании должны давать пояснения, когда материальные корректировки выходят за пределы следующего финансового года для обеспечения предоставления пользователям ежегодного отчета с прозрачной и значимой информацией. Например, данное разъяснение могло быть включено в налоговые сертификаты;

- влияния налога на доходы должны быть соответственно отражены в **отчете о фи-**

**нансовой деятельности.** Например, политика о представлении «исключительных» или «неповторяющихся» пунктов должна включать в себя отчетность о налоговых поступлениях и потерях в отношении отчетности о налоговом влиянии других «исключительных» или «неповторяющихся» пунктов.

Более специфическим к налогу является требование МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» по разъяснению эффективного согласования ставки налога для объяснения отношения между общими налоговыми расходами и прибылью до уплаты налога за год. В этом согласовании следует предоставить четкую информацию о ключевых факторах, влияющих на действующую ставку налога и ее устойчивость в будущем, включая характер пунктов согласования, и почему они возникли, с четким подразделением между существенными одиночными или необычными элементами и теми, которые ожидаются к повторению. Это повышает предполагаемое значение разъяснений и помогает оценить устойчивость действующей ставки налога.

#### НАЛОГОВЫЕ ПЛАТЕЖИ ПО ФИНАНСОВЫМ ИНСТРУМЕНТАМ, КЛАССИФИЦИРУЕМЫМ КАК ДОЛЕВЫЕ

Представление (в прибыли или убытке или напрямую в долевым инструменте) налогового воздействия выплат дивидендов явилось темой недавнего обсуждения Комитета по интерпретациям МСФО, в частности, по вопросу, следует ли характеризовать последствия уплаты налога на доход как относящиеся к прошлой генерации прибыли (и в результате это представлено в прибыли или убытке) или к распределению среди владельцев (и в результате это представлено в долевым финансовом инструменте).

**В уточненном варианте МСФО от июня 2016 г.** отмечается предварительное решение

Правления внести поправку в МСФО 12 «*Налоги на прибыль*» для прояснения, что требования к представлению в параграфе 52В относятся ко всем последствиям дивидендов в налоге на доходы. В связи с некоторыми определенными исключениями это означает представление в прибыли или потере.

В то время как эти предложения все еще не завершены (предварительный проект выпущен в январе 2017 г.), может оказаться приемлемым отдельно представить любые материальные воздействия налога на доходы, чтобы пользователи могли оценить возможное воздействие какого-либо будущего изменения в классификации.

## НЕОПРЕДЕЛЕННЫЕ НАЛОГОВЫЕ ПОЗИЦИИ

Учет и изложение неопределенных налоговых позиций является повторяющейся темой в вышеуказанных вопросах, в частности, в отношении отчетности о рисках и оценках.

**Проект Интерпретации**, выпущенный Комитетом МСФО в октябре 2015 г., ожидается к окончательному выпуску в 2017 году. Однако основные выводы, включенные в данный проект, могут уже использоваться в качестве основы для обращения к следующим вопросам:

- неопределенности в обязательствах или активах в связи с налогом на доходы должны отражаться в признании налоговых обязательств или активов только тогда, когда становится возможным платеж или сбор;

- требуется решение по идентификации применяемой учетной единицы применительно к такому решению (то есть является ли это одиночной или групповой налоговой неопределенностью);

- при принятии таких решений допускается «риск полного обнаружения» (то есть у нало-

говых органов имеется вся соответствующая информация).

В плане разъяснений в проекте Интерпретации не предлагаются какие-то определенные дополнительные требования, но, как указано выше (например, разъяснение неопределенной оценки согласно МСФО 1 «*Представление финансовой отчетности*» и предоставление соответствующей информации при согласовании налоговых начислений), это будет часто соответствовать неопределенным налоговым позициям. В параграфе 88 МСФО 12 также указывается, что разъяснение связанных с налогом активов и обязательств требуется согласно МСФО (IAS) 37 «*Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы*».

## РАСПОЗНАВАНИЕ ОТЛОЖЕННЫХ НАЛОГОВЫХ АКТИВОВ

В МСФО 12 от компаний требуется распознавание отложенных налоговых активов, получаемых от различий в вычитаемом налоге и неиспользуемых налоговых потерях (даже если компания в настоящем испытывает убытки) выше уровня отложенных налоговых обязательств в отношении одного и того же налогового органа и облагаемой налогом компании при условии, что имеется вероятность того, что компания в будущем получит облагаемые налогом прибыли. Во многих случаях оценка того, получит ли компания облагаемые налогом прибыли, включает в себя использование существенных суждений, например, учитываемого периода времени (на основании фактов и обстоятельств, а не на спорных лимитах), стратегий налогового планирования, влияния будущих контрактов и т.д.

От компаний требуется разъяснить принятые решения и свидетельства в пользу признания данных отложенных налоговых активов. Например, если компания несет убытки, требуется предоставление свидетельства наличия будущих прибылей в поддержку отложенных налоговых активов.



## МИНИМИЗАЦИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И ВЫВЕДЕНИЕ ПРИБЫЛИ

В 2015 году для решения проблемы ощущаемого неравенства и несоответствия в области глобального налогообложения ОЭСР и G20 инициировали проект **Минимизация налогообложения и выведение прибыли**. Это выразилось в предложении плана действий, включающего в себя 15 пунктов, по модернизации принципов, подчеркивающих нынешнюю международную налоговую базу, и по разработке постоянных рамок, внутри которых страны могли бы строить свои налоговые законы.

Ключевыми принципами данного проекта являются:

- устранение несопадений в налоге таким образом, чтобы облагался налогом весь доход;
- регулирование прибыли с создания стоимости;
- усиление прозрачности с органами налогообложения;
- проведение скоординированных изменений.

Хотя некоторые предложения видятся в свете увеличения налогового риска и привнесения большей сложности, в конечном счете получение устойчивой налоговой платформы важно для глобального бизнеса.

Подобным образом Европейская Комиссия запустила инициативы, адресованные проблеме уклонения и мошенничества при уплате налогов с фокусом на улучшение налоговой прозрачности и создание более справедливой среды в ЕС.

В 2016 году отдельные территории начали направлять свои ответы на данную инициативу, включая объявленные и принятые законодательные изменения в Великобритании и Австралии.

Эти инициативы подчеркивают важность того, что компании должны учитывать риски, относящиеся к налогам как таковым, поскольку они существенно влияют на распознавание и измерение налоговых балансов.

## ЗАЧЕТ АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ И МЕРОПРИЯТИЯ ПО ОБЪЕДИНЕНИЮ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

**Поправки МСФО, внесенные в марте 2016 г.**, включали в себя результаты обсуждений Комитета по интерпретациям МСФО по вопросу, будут ли обычные (но не к дате представления отчета) физические переводы денежных средств на остаточный счет достаточными для выполнения критерия «намерения о зачете встречных требований» в МСФО (IAS) 32 «*Финансовые инструменты: представление*» (в данном случае — денежные средства на некоторых банковских сче-

тах и овердрафты на других), и Комитет сделал вывод, что не будут.

Данный вопрос задавался в контексте мероприятия, когда у каждого дочернего филиала группы имелись юридически отдельные банковские счета с обычными физическими переводами, осуществляемыми на центральный «зачетный счет». Однако такой перевод не был сделан к дате представления отчета, на эту дату группа ожидала, что отдельные акционеры будут использовать свои банковские счета до следующей даты неттинга размещением последующих денежных средств на депозите или снятием денежных средств для расчета по другим обязательствам.

При таких обстоятельствах отсутствует намерение покрывать определенные задолженности по счету (то есть денежные средства или овердрафт на дату представления отчета), а поэтому критерии по взаимному зачету не соблюдаются.

Компании, стремящиеся достичь зачета остатков денежных средств и овердрафта, должны учитывать, соответствует ли действующая практика в плане графика «свигов» на центральный счет заключению Комитета.

## ПЕНСИОННЫЕ СХЕМЫ

В представленном в июне 2015 г. проекте предлагались изменения в МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам» и МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе акций», включая разъяснения к МСФО 14 с указанием, что при оценке того, следует ли признавать избыток (или обязательство в отношении требования минимального финансирования), в суммы, оцениваемые как имеющиеся у компании посредством будущих возвратов, не должны включаться суммы, которые другие стороны (обычно доверенные лица) могут использовать для увеличения выплат без согласия компании.

На заседании, состоявшемся в сентябре 2016 г., Комитет по интерпретациям МСФО рекомендовал СМСФО оформить предложенные поправки. Хотя эти поправки еще не оформлены, их следует рассмотреть при разъяснении важных решений при оценке прав доверенных лиц на избыточные активы в определенной схеме выплат.

Кроме того, поскольку финансирование пенсионных обязательств становится более усовершенствованным, например, при использовании долгосрочных обменов, все большее

значение приобретает правильное разъяснение стратегии финансирования компании, включая то, как определена справедливая стоимость таких активов.

## НОВЫЕ И ПЕРЕСМОТРЕННЫЕ МСФО ОБЯЗАТЕЛЬНОГО ДЕЙСТВИЯ НА ГОДЫ, ЗАКОНЧИВШИЕСЯ 31 ДЕКАБРЯ 2016 Г.

### Новые стандарты

МСФО (IFRS) 14 «Счета отложенных тарифных разниц»

### Стандарты,

#### в которые внесены поправки:

Поправки в МСФО 10, МСФО 12 и МСФО 12 «Инвестиционные компании: применение консолидированного исключения»

Поправки в МСФО 27 «Метод долевого участия в отдельных финансовых отчетах»

Поправки в МСФО 1 «Инициатива раскрытия»

Поправки в МСФО 5, МСФО 7, МСФО 19 и МСФО 34, выпущенные в цикле ежегодных усовершенствований за 2012–2014 гг.

Поправки в МСФО 16 и МСФО 38 «Разъяснение приемлемых методов обесценивания и амортизации»

Поправки в МСФО 11 «Учет приобретений процентов в совместных предприятиях»

Поправки в МСФО 16 и МСФО (IAS) 41 «Многолетние плодовые растения»

### МСФО 14 «Счета отложенных\* тарифных разниц»

МСФО 14 имеется только у впервые принявших МСФО, кто признавал балансы по счетам отложенных тарифных корректировок согласно их прежним Общепринятым принци-

\* ЕС решил не внедрять данный стандарт в Евросоюзе, так как очень немногие европейские компании будут затрагиваться им. Как таковой вариант сохранения прежних ГААР при переходе к МСФО отсутствует в отношении компаний, от которых требуется применение МСФО для Европы.

пам бухгалтерского учета (GAAP) и позволяет этим компаниям продолжать (с ограниченными изменениями) их прежний учет GAAP для регулируемой деятельности, хотя и с отдельным представлением балансов и элементов доходов и расходов, вытекающих из такого учета.

МСФО 14 предназначен для промежуточного решения в ожидании завершения более всестороннего проекта тарифного регулирования.

**Поправки в МСФО 10,  
МСФО 12 и МСФО 12  
«Инвестиционные компании:  
применение консолидированного  
исключения»**

В этих поправках разъясняется, что:

- исключение из подготовки консолидированных финансовых отчетов в МСФО 10 (и из применения метода долевого участия в МСФО 28) имеет место для дочерних компаний, у которых конечная или промежуточная родительская компания является инвестиционной, которая оценивает дочернюю компанию по справедливой стоимости через прибыли или убытки;

- требование параграфа 32 МСФО 10 в отношении инвестиционной компании по консолидации дочерней компании, которая оказывает услуги, связанные с инвестициями, не относится к дочерним компаниям, которые являются инвестиционными компаниями;

- при применении метода долевого участия в отношении ассоциированного или совместного предприятия, которое является инвестиционной компанией, инвестор, не являющийся инвестиционной компанией, может сохранить определение справедливой стоимости, применяемое ассоциированным или совместным предприятием при расчете своих долей прибыли или убытков.

**Поправки в МСФО 27 «Метод  
долевого участия в отдельных  
финансовых отчетах»**

Поправки в МСФО 27 позволяют компаниям применять метод долевого участия, как указывается в МСФО 28 *«Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия»*, для инвестирования дочерних компаний, совместных и ассоциированных компаний в их отдельных финансовых отчетах. Прежние варианты учета по фактической стоимости или в соответствии с МСФО 9 (или для компаний, которые еще не приняли МСФО 9, МСФО 39) остаются, и один и тот же метод должен использоваться для всех инвестиций в одной и той же категории.

**Поправки в МСФО 1  
«Инициатива раскрытия»**

Поправки в МСФО 1 дают разъяснения по ряду областей:

- существенность и суммирование — компания не должна утаивать полезную информацию суммированием или разбивкой информации и по соображениям существенности применительно к первичным финансовым отчетам, замечаниям и особым требованиям к разглашению в других МСФО;

- отчет о финансовом положении и отчет о прибылях или убытках и другом совокупном доходе — данные, указанные в МСФО 1, могут разбиваться или суммироваться, если это соответствует пониманию финансового положения или деятельности компании. Даются также указания по использованию вспомогательных итогов в финансовых отчетах;

- представление прочего совокупного дохода (OCI) — доля OCI компании ассоциированных и совместных компаний должна, как и для собственного совокупного дохода, отделяться от элементов, которые будут или не будут впоследствии перекалвалифицированы в прибыль или убыток;

■ примечания к финансовым отчетам — компании обладают гибкостью в разработке подходящей конструкции для замечаний.

### **Поправки в МСФО 5, МСФО 7, МСФО 19 и МСФО 34, выпущенные в цикле ежегодных усовершенствований за 2012–2014 гг.**

Поправками, введенными в цикле ежегодных усовершенствований в 2012–2014 годах, были:

■ МСФО 5 *«Необоротные активы во владении для продажи и прекращенные операции»* — изменения методов использования: разъясняется, что повторная классификация актива или группы использования непосредственно из состояния во владении для распределения среди владельцев (или наоборот) считается продолжением первоначального плана применения и что требования к учету по поводу изменения плана продаж (или плана распределения среди владельцев) не применяются;

■ МСФО 7 *Финансовые инструменты: раскрытия* — контракты на обслуживание и применимость поправок к МСФО 7 к сжатым промежуточным финансовым отчетам: предоставляется дополнительное указание по определению того, является ли обслуживание передаваемого финансового актива «продолжающимся участием» для целей требования разглашения по МСФО 7, а разглашения о зачете, по сути дела, не требуются в сжатых промежуточных финансовых отчетах;

■ МФБ 19 *Вознаграждения работникам* — ставка дисконта: выпуск регионального рынка: разъясняется, что корзина высококачественных облигаций, используемая для определения ставки дисконта для определенных обязательств вместе с глубиной рынка на такие облигации, должна оцениваться на валютном, а не на национальном уровне;

■ МФБ 34 *Промежуточная финансовая отчетность* — разглашение информации «где-

либо в промежуточном финансовом отчете»: разъясняется, что для того, чтобы считаться частью промежуточных финансовых отчетов, представленная где-то информация должна использоваться перекрестной ссылкой и предоставляться пользователям на тех же условиях, что и промежуточные финансовые отчеты, и одновременно.

### **Поправки в МСФО 16 и МСФО 38 — Разъяснение приемлемых методов обесценивания и амортизации**

Данные поправки запрещают использовать метод обесценивания на основе доходов для собственности, предприятия и оборудования, и вводится опровержимая презумпция, что данный метод не подходит для расчета амортизации нематериальных ценностей. Данная презумпция может опровергаться, только если нематериальный актив выражается в качестве меры дохода или если доход и потребление нематериального актива сильно согласованы.

### **Поправки в МСФО 11 — Учет приобретенных процентов в совместных операциях**

В поправках разъясняется, что принципы комбинационного учета бизнеса, установленные в МСФО 3 *Объединения предприятий*, должны применяться к приобретению доли в совместной деятельности, составляющей бизнес.

### **Поправки в МСФО 16 и МСФО 41 — «Многолетние плодовые растения»**

В данных поправках в качестве живого растения, которое используется для производства или поставки сельскохозяйственной продукции, как ожидается, будет плодоносить более одного периода и имеет отдаленные перспективы быть проданным в качестве сельскохозяйственного продукта, кроме мелких продаж на вторичном рынке.

Данная поправка включает в себя такие растения в рамках МСФО 16 либо по остаточной стоимости или с переоценкой через другой совокупный доход.

Однако продукция, произрастающая на плодоносных растениях в рамках МСФО 41, измеряемая по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажи с изменениями данной стоимости, определяемой как прибыль или убыток.

### ПОВЕСТКА ДНЯ КОМИТЕТА ПО ИНТЕРПРЕТАЦИЯМ МСФО В 2016 ГОДУ

Наряду со своей деятельностью по выработке официальных интерпретаций МСФО и внесению предложений со стороны МСФО по

принятию поправок в стандарты Комитет по интерпретациям МСФО регулярно публикует резюме вопросов, которые решено не включать в повестку дня, часто в сопровождении обсуждения вопросов учета.

Хотя комментарий, включенный в решение по повестке дня, не является официальной частью МСФО, он является важным источником для управления, который следует внимательно рассмотреть при выборе надлежащей учетной политики. Во многих юрисдикциях существует ожидание регуляторов, что решения по повестке дня будут рассматриваться с Европейским управлением по надзору за ценными бумагами, например, с **официальным указанием** таких ожиданий.

В 2016 году Комитет опубликовал следующие решения по повестке дня.

<b>Корректировка МСФО в январе</b>	МСФО 5 — в какой степени амортизационный убыток может назначаться в необоротные активы в рамках группы убытия
	МСФО 5 — как представлять операции внутри группы между продолжающимися и прекращенными операциями
	МСФО 5 — другие различные вопросы в связи с МСФО 5
	МСФО 9 — переходные вопросы в отношении хеджирования
	МСФО 11 — повторное измерение ранее имевшихся процентов
	МФБ 12 — признание отложенных налогов для изменения обменного курса
	МФБ 39 — отделение встроенного пола от основного договора с нефиксированной ставкой в среде с отрицательной процентной ставкой
<b>Корректировка МСФО в марте</b>	МСФО 9 — определение эффективности хеджирования
	МФБ 16 и МФБ 38 — переменные платежи для покупки активов
	МФБ 32 — классификация обязательств по предварительно оплаченной карте в финансовых отчетах составителя
<b>Корректировка МСФО в мае</b>	МФБ 32 — зачет и объединение денежных средств
	МСФО 9 и МФБ 39 — снятие с баланса модифицированных финансовых активов
	МФБ 20 — учет погашаемых кассовых поступлений
<b>Корректировка МСФО в июле</b>	МФБ 36 — восстанавливаемая сумма и текущая сумма генерирующей единицы
	МСФО 11 и МСФО 10 — учет потери операций контроля
<b>Корректировка МСФО в сентябре</b>	МСФО 12 — платежи оператора цеденту по концессионному договору об обслуживании
	МСФО 12 — концессионный договор об обслуживании с арендной инфраструктурой
<b>Корректировка МСФО в ноябре</b>	Ожидаемый способ восстановления нематериальных активов с неопределенным полезным сроком службы
	МФБ 32 — письменные пут-опционы на неконтролирующие интересы с расчетом с помощью переменного числа родительских акций

**НОВЫЕ И ПЕРЕСМОТРЕННЫЕ  
МСФО, ИМЕЮЩИЕСЯ ДЛЯ РАННЕГО  
ПРИМЕНЕНИЯ В ГОДЫ, ЗАКОНЧИВШИЕСЯ  
31 ДЕКАБРЯ 2016 Г.**

В параграфе 30 МСФО 8 *Учетная политика, изменения в учетных оценках и ошибки* от компаний требуется рассмотрение и разглашение потенциального воздействия новых и пересмотренных МСФО, которые выпущены, но еще не вступили в силу. Как указывалось выше, достаточность этих разглашений (в частности, как они относятся к МСФО 15 о доходах)

относится к текущей области регулирующего фокуса.

В следующем перечне указан конечный срок — 31 октября 2016 года. Потенциальное воздействие применения новых и пересмотренных МСФО после указанной даты, но до выпуска финансовых отчетов, также должно учитываться и разглашаться.

Всегда также следует учитывать влияние местной передаточной надписи или иных регулирующих или юридических процессов на способность компании принимать МСФО на раннем этапе.

<b>МСФО</b>	<b>Дата вступления в силу</b>
<b>Новые стандарты</b>	
МСФО 9 «Финансовые документы»	1 января 2018 г.*
МСФО 15 «Доходы от контрактов с заказчиками»	1 января 2018 г.
МСФО 16 «Аренда»	1 января 2018 г.
<b>Стандарты с поправками</b>	
Поправки в МСФО 10 и МСФО 28 — Продажа или внесение активов между инвестором и его ассоциированным или совместным предприятием	В декабре 2015 года СМСФО принял решение не откладывать неопределенно дату вступления данных поправок в силу
Поправки в МСФО 12 — Признание отложенных налоговых активов по нереализованным потерям	1 января 2017 г.
Поправки в МСФО 7 — Инициатива разглашения	1 января 2017 г.
Разъяснение к МСФО 15 — Доходы от контрактов с заказчиками	1 января 2018 г.
Поправки к МСФО 2 — Классификация и измерение платежей операций с акциями	1 января 2018 г.
Поправки к МСФО 4 — Применение МСФО 9 — Финансовые инструменты и МСФО 4 — Контракты страхования	1 января 2018 г.

\*Что касается периодов, начинающихся до 1 января 2018 г., прежние версии МСФО 9 могут быть приняты при условии, что соответствующая дата исходной заявки относится к дате до 1 февраля 2015 г.

**Разъяснения к МСФО 15, выпущенные в апреле 2016 г., адресованы ряду выпусков в результате обсуждений переходной ресурсной группой (ITG) IASB и FASB по признанию доходов.**

*Перевод с английского выполнен бюро «ЛингвоБел»  
специально для журнала «МСФО»*

# Как учитывать запасные части по IFRS

**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)

Одной из самых больших проблем, связанных с отражением в отчетности в формате МСФО основных средств (property, plant and equipment — здесь и далее — PPE), является учет запасных частей, оборудования для обслуживания, резервного оборудования и аналогичных предметов.

Стандарты IFRS практически не затрагивают данную тему, руководства по IFRS крайне ограничены в своих комментариях, в связи с чем бухгалтеры белорусских организаций вынуждены опираться на результаты оценки сложившейся ситуации и на свое профессиональное суждение. Существует два основных вопроса, касающихся учета запасных частей и аналогичных предметов:

1. Должны ли запасные части признаваться и представляться в финансовой отчетности как основные средства (PPE) или же как запасы?

2. Как должны амортизироваться запасные части, которые являются частью PPE?

Давайте рассмотрим оба вопроса.

## ЗАПАСНЫЕ ЧАСТИ КАК PPE ИЛИ ИНВЕНТАРЬ

Первая основная проблема с запасными частями заключается в том, чтобы определить, рассматриваются ли они как «запасы» и, следовательно, учитываются ли в соответствии с IAS 2 Inventories или же являются основными средствами (property, plant and equipment)

и, следовательно, учитываются в соответствии с IAS 16 Property, Plant and Equipment.

Несомненно, что выбор стандарта, на основе которого будет строиться бухгалтерский учет запасных частей, а именно IAS 2 или же IAS 16, очень важен для обеспечения достоверности и качества финансовой отчетности по МСФО. Например, на финансовую отчетность повлияет оценка запасных частей с учетом их амортизации или же без нее, равно как и представление запасных частей в финансовой отчетности, в виде долгосрочного, внеоборотного имущества или же как краткосрочных, оборотных активов. Согласитесь, что отчетность в каждом случае будет совсем разной по стоимостной оценке ее линейных статей.

Несомненно, что запасные части в большинстве случаев для целей финансовой отчетности представляют собой запасы.

Но это характерно для большинства, но не для всех случаев.

В параграфе 8 IAS 16 конкретно говорится, что если предполагается, что запасные части и резервное оборудование будут использоваться в течение более чем одного периода, то они учитываются как PPE; а также устанавливается, что если запасные части и оборудование для обслуживания могут использоваться только для конкретного объекта PPE (то есть они не являются универсальными), то они учитываются как PPE. В результате при оценке варианта учета запасных

частей следует учитывать определенные критерии. Рассмотрим их.

**Назначение запасных частей.** Если запасные части используются в процессе производства (для производства товаров или же для оказания услуг) или же были приобретены в качестве товаров для дальнейшей перепродажи, то в этом случае они (запасные части) являются частью запасов организации.

Если же нет, то запасные части могут считаться PPE.

**Временной аспект.** Если запасные части были приобретены для эксплуатации какого-либо другого актива в течение более одного периода либо планируется использование этих предметов в течение более чем одного периода, то они могут быть PPE. Если нет, то это классическая форма запасов.

Некоторые запасные части достаточно легко классифицировать, например резервный двигатель самолета со значительной стоимостью приобретения является основной запасной частью и поэтому учитывается как PPE.

Некоторые другие предметы классифицировать не так уж и просто. Поэтому, помимо указанных выше двух критериев, есть еще и несколько других критериев, которые следует принять во внимание.

**Существенность.** Иногда у организации для учетных целей может числиться актив, который используется в производственном процессе более одного периода, но его стоимость приобретения очень мала.

И иногда у организации может быть огромное количество аналогичных запасных частей или обслуживающего оборудования. Например, небольшие инструменты, пресс-формы, поддоны или контейнеры, используемые в течение более чем одного периода.

В этом случае такие активы являются объектами PPE, а не запасами, но это не очень практично для отслеживания и последующего учета движения таких активов.

Было бы очень сложно маркировать инвентарным номером каждую отдельную отвертку, не говоря о расчете ее индивидуальной амортизации. В этом случае необходимо оценить существенность или значимость аналогичных запасных частей и сервисного оборудования для целей финансовой отчетности организации.

Причем не только существенность по каждому объекту запчастей, но и существенность всей группы таких активов.

Итак, если у вас есть один молоток и одна отвертка, то, хотя все они по сути являются PPE, разумнее учитывать эти объекты как запасы и списывать их стоимость сразу на убытки. Однако если у вас есть 100 000 молотков и 50 000 отверток, тогда, если их стоимость существенна для финансовой отчетности организации, их просто так на убытки не спишешь. Поэтому нужно принять во внимание еще один аспект, а именно что является учетной единицей, то есть объектом учета в организации.

**Учетная единица.** В стандарте IAS 16 говорится, что компания должна определить, как она будет применять критерии признания и оценки — как к отдельному активу или же к группе активов на совокупной основе (МСФО (IAS) 16.9).

Иначе говоря, следует определить, что представляет собой рассматриваемый объект PPE в случае большого количества однородных мелких предметов: отдельную отвертку стоимостью 5 USD или же набор из 5 000 отверток стоимостью 25 000 USD (5 × 5 000).

Оба варианта возможны и будут правильными, но первый все-таки не имеет большого экономического смысла, так как бухгалтеру было бы трудно вести учет всех 5 000 небольших по стоимости активов.

Таким образом, когда в организации много обслуживающего оборудования или запасных частей с небольшими индивидуальными затратами, разумно учитывать их как PPE в соответствии с МСФО 16, если их совокупная стоимость является существенной для организации.



В этом случае является практически обобщенным и полностью приемлемым для учетно-отчетных целей применение параграфа 9 МСФО (IAS) 16 и оценка всей совокупности малых по стоимости активов как всего лишь одного элемента PPE — набора активов.

#### **Минимальные уровни запасов.**

В некоторых компаниях необходимо поддерживать минимальные уровни запасов, чтобы эффективно управлять активами.

В этом случае «запасы» неотделимы от предмета PPE, и такие «запасы» сами фактически являются объектами PPE.

Возьмем, к примеру, Новополоцкий или Мозырский нефтеперерабатывающие заводы. Нефтеперерабатывающие заводы должны содержать в своих технологических системах некоторое минимальное количество нефти для обеспечения непрерывности технологического процесса. Эта нефть должна оставаться в системе, пока завод не прекратит свою деятельность.

Следует ли этот минимальный уровень нефти классифицировать как запасы или же как элемент PPE?

Поскольку она (нефть) не потребляется в производственном процессе, но необходима для непрерывной работы завода, поскольку она будет оставаться в системе до тех пор, пока завод не закроется (на срок более 1 года), такая нефть будет классифицироваться как PPE.

И как это ни странно, необходимо учитывать этот минимальный уровень нефти как объект PPE, остальную же нефть следует учитывать как запасы.

### КАК АМОРТИЗИРОВАТЬ ЗАПАСНЫЕ ЧАСТИ В СОСТАВЕ PPE

После того как принято решение классифицировать запасные части как элемент PPE (а во все не как запасы), возникает вопрос: когда и как амортизировать такие запасные части? Амортизация запасных частей не регулируется отдель-

ными стандартами, поэтому в данном случае следует применять профессиональное суждение.

В параграфе 55 МСФО (IAS) 16 говорится только о том, что амортизация должна начинаться, когда актив доступен для использования. И здесь возникает следующая учетная проблема.

Зачастую запасные части находятся на складе, а не используются напрямую, и поэтому необходимо принять решение о дате начала расчета амортизационных отчислений. То есть следует ли амортизировать запасные части только тогда, когда они действительно заменяют неисправную деталь и находятся в эксплуатации, или все же надо амортизировать запасные части, когда они уже находятся на складе, независимо от их фактического использования? Но для ответа на поставленный вопрос необходимо установить срок полезного использования запасных частей. Ответ будет зависеть от характера самих запасных частей. Если запасные части хранятся на складе для обеспечения бесперебойной работы оборудования, то период амортизации должен начинаться немедленно, после поступления таких запасных частей на склад.

Это связано с тем, что такие запасные части доступны для использования сразу же, как только оригинальная деталь в машине перестает работать.

Однако если же запасные части приобретены для использования в качестве запасной части в будущем и есть уверенность в том, что конкретная деталь будет установлена и введена в эксплуатацию несколько позже, то амортизация такой запасной части должна начинаться после ее установки взамен изношенной.

Поэтому следует всегда тщательно оценивать характер имеющихся запасных частей в организации, их назначение и использование в будущем, и только потом решать, как же их учитывать и амортизировать. А для этого необходимо профессиональное бухгалтерское суждение.

# Как подготовить консолидированную отчетность по МСФО

**Наталья АХМЕТЖАНОВА,**

кандидат экономических наук

Многие крупные компании представляют собой холдинги, состоящие из большого количества отдельных юридических лиц. Это предполагает подготовку консолидированной отчетности, то есть составление финансовой отчетности группы как единой компании. Основными пользователями сводной отчетности являются владельцы и инвесторы. Именно эта отчетность может объективно и правдиво показать, что представляют собой их инвестиции.

Составление консолидированной отчетности в соответствии с международными стандартами регламентируется МСФО/IAS 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» и IFRS 3 «Объединение предприятий». Процесс консолидации представляет собой объединение аналогичных статей активов, обязательств, капитала, доходов и расходов балансов и отчетов о прибылях и убытках материнской компании и ее дочерних обществ, но не все так просто.

Для начала необходимо идентифицировать группу. МСФО 27 определяет дочернюю компанию, когда материнская компания владеет прямо или косвенно более чем половиной голосующих акций.

Контроль существует даже тогда, когда материнская компания владеет не более чем половиной голосующих акций, но обладает возможностью:

- управлять более чем половиной акций, имеющих право голоса, по соглашению с другими инвесторами;
- определять финансовую и хозяйственную (операционную) политику компании согласно уставу или соглашению;

- назначать или смещать большинство членов Совета директоров;
- иметь большинство голосов на заседании Совета директоров.

## Пример 1

*Материнская компания ОАО «Дунай» владеет 52% обыкновенных акций ООО «Лена» и 9% обыкновенных акций ООО «Нева». При этом ООО «Лена» владеет 47% обыкновенных акций ООО «Нева».*

*С одной стороны, ОАО «Дунай» владеет только 9% обыкновенных акций ООО «Нева». Но с другой — ОАО «Дунай» контролирует ООО «Лена», которому принадлежит 47% обыкновенных акций ООО «Нева».*

*То есть в совокупности ОАО «Дунай» и ООО «Лена» владеют контрольным пакетом акций ООО «Нева» — 56% (9 + 47). Следовательно, ООО «Нева» можно считать дочерним обществом, показатели которого нужно включать в периметр консолидации группы.*

Согласно IAS 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» финансовая отчетность материнской и дочерних компаний, которая используется при подготовке консолидированной финансовой отчетности, должна готовиться по состоянию на одну и ту же дату. Когда отчетные даты материнской и дочерней организаций не совпадают, то последняя для целей консолидации готовит дополнительную финансовую отчетность на ту же дату, что и материнская компания, если это практически осуществимо.

## ПОЛЕЗНЫЕ ПРОЦЕДУРЫ

Исходя из содержания МСФО/IAS 27 и IFRS 3 можно выделить следующие процедуры составления консолидированной отчетности группы:

- формирование оборотно-сальдовой ведомости по счетам каждой компании;
- классификация и проверка статей активов, обязательств, капитала, доходов и расходов в соответствии с требованиями стандартов. При этой процедуре уточняется экономическое содержание хозяйственных операций и их отражение в отчетности;
- объединение данных отчетности головного и дочерних компаний, которые используются при подготовке консолидированной финансовой отчетности;
- исключение внутригрупповых оборотов (отражают дебиторскую и кредиторскую задолженность между материнской и дочерними компаниями, а также между «дочками»);
- исключение нереализованной прибыли от внутригрупповых операций;
- исключение дивидендов, выплачиваемых дочерними обществами головной компании либо другим «дочкам». В консолидированной (сводной) отчетности отражаются лишь дивиденды, подлежащие выплате организациям и лицам, не входящим в группу;
- исключение финансовых вложений головной компании в уставные капиталы дочерних обществ и соответственно их собственных капиталов;
- расчеты и корректировки, относящиеся к деловой репутации дочерних компаний, доле меньшинства (доля миноритарных акционеров) в них;
- расчеты и корректировки, относящиеся к сводной величине нераспределенной прибыли компаний.

## ПОСТУПАТЕЛЬНЫЕ ДВИЖЕНИЯ

**Первый этап.** Как уже указывалось, в первую очередь необходимо определить состав группы.

**Второй этап** консолидации заключается в унификации учетной политики группы. Зачастую учетная политика в дочерних обществах различна в части способов оценки материально-производственных запасов, политике формирования резервов, расчете амортизационных отчислений по основным средствам.

Применение организациями одной группы различных учетных политик может приводить к искажению консолидированной отчетности. Например, в учетной политике закреплены разные способы оценки запасов (ФИФО, средняя), различные методы начисления амортизации, порядок перевода долгосрочной задолженности в краткосрочную.

### Пример 2

*В обществе «А» группы осуществляется перевод долгосрочной задолженности в краткосрочную, в то время как в обществе «Б» заемные средства, срок погашения которых по договору займа или кредита превышает 12 месяцев, учитываются до истечения указанного срока в составе долгосрочной задолженности. Таким образом, при формировании консолидированной отчетности необходимо применение всеми компаниями группы унифицированной учетной политики.*

Единая учетная политика разрабатывается головной компанией группы. Идеальный вариант — внедрение единой политики в рамках группы заранее. Но для дочерних компаний это не всегда возможно. Поэтому нужно оценить, насколько существенно отличия от единых принципов учетной политики холдинга для каждой конкретной компании влияют на результат и баланс. Чтобы привести данные в соответствие с единой учетной политикой холдинга, нужно произвести корректировки в отчетности. Кроме унификации учетной политики необходимо также единообразие в классификации статей активов, обязательств, капитала, доходов и расходов.

### Пример 3

*В обществе «А» группы, занимающемся торговой деятельностью, административные расходы учитываются в составе расходов на продажу, в то время как в обществе «Б», занимающемся производственной деятельностью, указанные расходы учитываются в составе общехозяйственных расходов.*

**На третьем этапе** необходимо составить отчетность каждой компании, входящей в группу, в соответствии с МСФО, потом сформировать консолидированную отчетность, суммируя данные всех компаний, и затем произвести необходимые корректировки.

Существует второй способ консолидации: отчетность компаний группы, составленная по российским стандартам, вначале консолидируется, и после этого результат трансформируется согласно международным стандартам. Этот способ наименее затратный, но и менее информативный.

**Четвертый этап** предусматривает исключение внутригрупповых оборотов. В ходе данного этапа необходимо исключить взаимные операции. Исключается нераспределенная прибыль, полученная компаниями группы, так как группа рассматривается как единое юридическое лицо. Необходимо произвести сверку дебиторской и кредиторской задолженностей компаний. В процессе исключения внутригрупповых оборотов следует обратить внимание на переводы денежных средств, которые на дату составления отчетности находились в пути.

### Пример 4

*Общество «А» группы оказало обществу «Б» группы транспортные услуги. После того как общество «Б» перечислило деньги в оплату услуг, оно отразило в учете уменьшение кредиторской задолженности. В то время как общество «А» продолжает отражать в своем учете дебиторскую задолженность общества «Б».*

*Для удобства консолидации учетной политикой может быть установлено, что переводы денежных средств внутри группы могут осу-*

*ществляться до 20-го числа последнего месяца отчетного периода. Указанное положение необходимо для того, чтобы на дату составления отчетности все находящиеся в пути денежные средства по внутригрупповым расчетам были зачислены на расчетные счета.*

**На пятом этапе** необходимо произвести расчет и внести корректирующие проводки в отношении деловой репутации, доли меньшинства и прибыли группы. Разность между стоимостью финансового вложения головного общества в дочернее и его долей в собственном капитале «дочки» на дату приобретения доли собственности признается нематериальным активом (деловой репутацией).

Отрицательный показатель в полной сумме относится на финансовые результаты сводной отчетности. Отрицательную деловую репутацию следует рассматривать как скидку с цены, предоставляемую покупателю в связи с отсутствием факторов наличия стабильных покупателей, репутации качества, навыков маркетинга и сбыта, деловых связей, опыта управления, уровня квалификации персонала и т.п.

Что касается положительной деловой репутации, то ее следует рассматривать как надбавку к цене, уплачиваемую головным обществом в ожидании будущих экономических выгод от приобретаемого дочернего общества. В консолидированной отчетности величина уставного капитала равна величине уставного капитала головной организации.

Доля меньшинства (доля миноритарных акционеров) в приобретаемом обществе отражается в консолидированной отчетности пропорционально доле меньшинства в чистой справедливой стоимости собственного капитала дочернего общества на дату представления консолидированной финансовой отчетности.

Согласно МСФО/IAS 27 доля меньшинства отражается в разделе баланса «Капитал и резервы» консолидированной отчетности. Статья бухгалтерского баланса «Деловая репутация

дочерних обществ» показывается между раз- делами «Капитал и резервы» и «Долгосрочные пассивы» сводного бухгалтерского баланса.

Величина нераспределенной прибыли в сводной отчетности равна скорректированной величине нераспределенной прибыли го- ловного общества на дату представления от- четности. Сумма нераспределенной прибыли представляется с учетом доли нераспределен- ной прибыли дочернего общества, относящейся к головному обществу. Часть прибыли после налогообложения, относящаяся к доле мень- шинства, отражается также в консолидирован- ном (сводном) отчете о прибылях и убытках.

При расчете доли меньшинства в нераспре- деленной прибыли следует учитывать измене- ния отчетного периода эффективной доли вла- дения головной компании в дочернем обществе.

## ТИПИЧНЫЕ ОШИБКИ

Практика аудиторских проверок показыва- ет, что компании, составляющие отчетность по МСФО, совершают одни и те же ошибки.

**Формы отчетности.** Финансовая отчетность по МСФО состоит из четырех форм: бухгалтер- ский баланс, отчет о прибылях и убытках, от- чет об изменении капитала, отчет о движении денежных средств. Также компании обязаны представлять примечания к финансовой отчет- ности. Некоторые специалисты забывают об этом и ограничиваются двумя формами: бухгал- терским балансом и отчетом о прибылях и убыт- ках. Здесь важно помнить, что МСФО/IAS 34 «Промежуточная финансовая отчетность» допу- скает как полный, так и «сжатый» формат про- межуточной отчетности. При этом «сжатый» под- разумевают меньший объем наполнения каждой из форм, а не сокращение их количества.

**Учетная политика.** Основная ошибка при составлении учетной политики по МСФО — включение в нее положений, противоречащих международным стандартам. Например, неко-

торые компании включают в учетную политику по МСФО нормы российских ПБУ, противоре- чащих международным правилам. Сводная фи- нансовая отчетность должна составляться на основе единой учетной политики.

Если дочерняя и материнская компании работают в близких областях экономики, их учетные политики, как правило, совпадают. МСФО 27 запрещает исключение дочерних компаний из периметра консолидации, если их деятельность отличается от деятельности дру- гих компаний группы.

Например, если индустриальный холдинг контролирует банк. Консолидация отчетности дочерних обществ и раскрытие информации о различных видах их деятельности обеспечи- вают пользователей более полной и качественной информацией о финансовом положении холдин- га. В то же время дочерние компании должны исключаться из сводной отчетности, если компа- нии были приобретены исключительно для про- дажи (контроль носит временный характер).

На практике встречаются случаи смешан- ного использования стандартов US GAAP и МСФО. Например, пересчет активов и обя- зательств, выраженных в функциональной ва- люте в валюту представления отчетности, осу- ществляется по курсу, действовавшему на дату совершения хозяйственной операции, а не по конечному курсу на дату представления консо- лидированной финансовой отчетности за пери- од, как того требует МСФО/IAS 21 «Влияние из- менений валютных курсов».

**Учет финансовых вложений в ассоцииро- ванные компании.** В ряде случаев группа не учитывает изменения в стоимости чистых акти- вов ассоциированной компании, имевшие ме- сто с момента приобретения до даты представ- ления сводной отчетности. В данном случае необходимо пересчитывать чистые активы ас- социированной компании и результат указан- ного пересчета следует отражать в сводном отчете о прибылях и убытках.

# Повышение эффективности раскрытия информации

**Илья ФОМИН,**

заместитель директора по экономике и финансам «Завод МТКС»

Термины «избыточное раскрытие информации» и «сокращение избыточной информации» описывают актуальную проблему, существующую в сфере представления финансовой отчетности, которая вышла на первый план для Совета по Международным стандартам финансовой отчетности, национальных органов, разрабатывающих стандарты, и контролирующих органов. Увеличение объема и сложности информации, раскрываемой в финансовой отчетности, также беспокоит ее составителей и, что более важно, пользователей финансовой отчетности.

Несмотря на отсутствие официального определения термина «избыточное раскрытие информации», дискуссии и дебаты между заинтересованными в этой проблеме сторонами выявили три наиболее широко обсуждаемые темы: формат или структура финансовой отчетности, увязка финансовой отчетности с особенностями конкретных компаний и ответственность.

Исходя из цели, преследуемой при подготовке модели консолидированной финансовой отчетности за год, закончившийся 31 декабря 2016 г., примечания должны в значительной степени соответствовать порядку представления статей в первичной финансовой отчетности. Согласно п. 113 МСФО (IAS) 1 (в редакции 2014 года) примечания должны быть представлены в упорядоченном виде, а в п. 114 приведены примеры порядка и структуры представления примечаний, которые могут применять составители финансовой отчетности. Альтернативная структура, которую некоторые считают более эффективной в части выявления пользователями соответствующей информации, подразумевает реорганизацию примечаний в зависимости от их характера и предполагаемой важности.

В таблице представлен возможный порядок при альтернативной структуре, основанной на семи различных разделах примечаний:

Разделы	К примеру, включающие следующую информацию
<b>Информация о компании и Группе</b>	
Основа подготовки финансовой отчетности и прочие существенные положения учетной политики	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Основа подготовки финансовой отчетности</li> <li>■ Прочие существенные положения учетной политики, не рассматриваемые в других разделах (ниже)</li> <li>■ Изменения в учетной политике и принципах раскрытия информации</li> <li>■ Оценка справедливой стоимости и раскрытие соответствующей информации о справедливой стоимости</li> <li>■ Влияние стандартов, которые были выпущены, но еще не вступили в силу</li> </ul>

Разделы	К примеру, включающие следующую информацию
<b>Информация о компании и Группе</b>	
Хозяйственная деятельность Группы и управление Группой	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Цели и политика управления финансовыми рисками</li> <li>■ Хеджирование и производные инструменты</li> <li>■ Управление капиталом</li> <li>■ Произведенные и объявленные распределения прибыли между акционерами</li> <li>■ Сегментная информация</li> <li>■ Основа консолидации и информация о существенных дочерних организациях, находящихся в частичной собственности</li> <li>■ Доли участия в совместных предприятиях</li> </ul>
Значительные операции и события	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Объединения бизнесов и приобретения неконтролирующих долей участия</li> <li>■ Прекращенная деятельность</li> <li>■ Обесценение гудвила и нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования</li> <li>■ Исправление ошибки</li> <li>■ Раскрытие информации о связанных сторонах</li> <li>■ События после отчетного периода</li> </ul>
Подробная информация о статьях отчета о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Прочие операционные доходы и расходы</li> <li>■ Затраты по финансированию и финансовый доход</li> <li>■ Амортизация, курсовые разницы и себестоимость запасов</li> <li>■ Подробная информация об административных расходах, расходах на вознаграждения работникам и на исследования и разработки</li> <li>■ Выплаты на основе акций</li> <li>■ Компоненты прочего совокупного дохода</li> <li>■ Прибыль на акцию</li> </ul>
Подробная информация о статьях отчета о финансовом положении	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Налог на прибыль</li> <li>■ Основные средства, инвестиционная недвижимость и нематериальные активы</li> <li>■ Финансовые активы и обязательства</li> <li>■ Запасы</li> <li>■ Торговая и прочая дебиторская и кредиторская задолженность</li> <li>■ Денежные средства и краткосрочные депозиты</li> <li>■ Выпущенный капитал и резервы</li> <li>■ Оценочные обязательства</li> <li>■ Государственные субсидии</li> <li>■ Отложенная выручка</li> <li>■ Пенсии и прочие вознаграждения по окончании трудовой деятельности</li> </ul>
Договорные обязательства по будущим операциям и условные факты хозяйственной жизни	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Аренда</li> <li>■ Прочие договорные обязательства по будущим операциям</li> <li>■ Условное обязательство по судебному иску</li> <li>■ Гарантии</li> <li>■ Прочие условные обязательства</li> </ul>

Благодаря структурированию примечаний в зависимости от их характера и предполагаемой важности пользователям может быть легче извлекать уместную для принятия решений информацию. Кроме того, в качестве альтернативы существенные положения учетной политики, суждения, основные оценки и допущения можно

включить в состав того же примечания, в котором представлено раскрытие соответствующей качественной и количественной информации, чтобы у пользователей финансовой отчетности сложилось целостное понимание такой информации. Альтернативная структура модели финансовой отчетности полезна для организаций,

стремящихся повысить эффективность раскрытия информации в финансовой отчетности.

Организации могут прийти к выводу, что оптимальными для повышения эффективности раскрытия информации будут другие подходы, поэтому МСФО допускают использование альтернативной структуры для примечаний. Организации должны тщательно оценить характерные для них обстоятельства и предпочтения

основных пользователей прежде, чем принять решение относительно структуры примечаний. Важную роль в процессе внесения значительных изменений в финансовую отчетность будут играть основные заинтересованные в финансовой отчетности организации стороны.

Применение концепции существенности требует суждения, в частности, в контексте вопросов представления и раскрытия инфор-

Основная цель финансовой отчетности заключается в том, чтобы проиллюстрировать, как могут выполняться требования к раскрытию информации, характерной для широкого круга компаний. При определении информации, которую необходимо раскрыть, организации должны учитывать конкретные обстоятельства.

мации, и может быть еще одной причиной избыточного раскрытия информации. В МСФО изложены минимальные требования к раскрытию информации, которые на практике слишком часто соблюдаются без учета уместности информации для конкретной организации. Иными словами, если операция или статья не является существенной для организации, то она не является уместной для пользователей финансовой

отчетности, и в этом случае МСФО не требуют раскрытия информации о ней. Если несущественная информация включена в финансовую отчетность, то объем раскрываемой информации потенциально может уменьшить прозрачность и полезность финансовой отчетности, поскольку существенная и, соответственно, уместная информация при этом представляется менее четко.

## КСТАТИ

### ESMA комментирует ежегодные улучшения в МСФО

Европейская организация по ценным бумагам и рынкам (ESMA) представила свое письмо с комментариями по предложенным улучшениям к МСФО (цикл 2015–2017).

В письме Европейская организация по ценным бумагам и рынкам пишет, что признает все предложенные улучшения соответствующими стандартным процедурам IASB по работе со стандартами финансовой отчетности; все затронутые в этот раз темы действительно способствуют улучшению качества стандартов, и их нужно при этом решать в рамках данного проекта ежегодных улучшений.

Несмотря на то, что общий тон реакции ESMA характеризуется как положительный, эксперты призывают — так же, как, впрочем, и Deloitte чуть раньше — к дополнительным уточнениям в следующих областях:

- IAS 12 «Налоги на прибыль»: как определять, когда платежи по инструментам капитала подпадают под определение дивидендов;
- IAS 28 «Инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия»: определение долгосрочных долей владения и как оно соотносится с IFRS 9 «Финансовые инструменты».



## Контрольный перечень информации, раскрываемой согласно МСФО

Название	Статус	Дата выпуска первоначальной редакции стандарта	Дата вступления в силу (годовые периоды, начинающиеся на указанную дату или после нее)
Вступают в силу для годовых (и соответствующих промежуточных) периодов, закончившихся 31 декабря 2016 г. и после этой даты			
МСФО (IFRS) 14 «Счета отложенных тарифных разниц»	Обязательный для применения	январь 2014 г.	1 января 2016 г.
Поправки к МСФО (IAS) 16 и МСФО (IAS) 38 «Разъяснение допустимых методов амортизации»	Обязательный для применения	май 2014 г.	января 2016 г.
Поправки к МСФО (IFRS) 11 «Учет приобретенных долей участия в совместных операциях»	Обязательный для применения	май 2014 г.	1 января 2016 г.
Поправки к МСФО (IAS) 16 и МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство: плодовые культуры»	Обязательный для применения	Июнь 2014 г.	1 января 2016 г.
Поправки к МСФО (IAS) 27 «Метод долевого участия в отдельной финансовой отчетности»	Обязательный для применения	август 2014 г.	1 января 2016 г.
«Ежегодные усовершенствования МСФО, период 2012–2014 гг.»	Обязательный для применения	сентябрь 2014 г.	1 января 2016 г.
Поправки к МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 12 и МСФО (IAS) 28 «Инвестиционные организации: применение исключения из требования о консолидации»	Обязательный для применения	декабрь 2014 г.	1 января 2016 г.
Поправки к МСФО (IAS) 1 «Инициатива в сфере раскрытия информации»	Обязательный для применения	декабрь 2014 г.	1 января 2016 г.
Вступают в силу для годовых (и соответствующих промежуточных) периодов, заканчивающихся 31 декабря 2017 г. и после этой даты			
МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» (выпущенный в 2010 году)	Допускается досрочное применение	октябрь 2010 г.	См. примечание ниже
Поправки к МСФО (IFRS) 7 и МСФО (IFRS) 9 «Дата обязательного вступления в силу МСФО (IFRS) 9 и раскрытие информации при переходе к новому порядку учета»	Допускается досрочное применение	октябрь 2010 г.	См. примечание ниже
«Учет хеджирования и поправки к МСФО (IFRS) 9, МСФО (IFRS) 7 и МСФО (IAS) 39»	Допускается досрочное применение	ноябрь 2013 г.	См. примечание ниже

Название	Статус	Дата выпуска первоначальной редакции стандарта	Дата вступления в силу (годовые периоды, начинающиеся на указанную дату или после нее)
МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»	Допускается досрочное применение	май 2014 г.	1 января 2018 г.
МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» (выпущенный в 2014 году)	Допускается досрочное применение	июль 2014 г.	1 января 2018 г.
Поправки к МСФО (IFRS) 10 и МСФО (IAS) 28 «Продажа или взнос активов в сделках между инвестором и его ассоциированной организацией или совместным предприятием»	Допускается досрочное применение	сентябрь 2014 г.	См. примечание ниже
МСФО (IFRS) 16 «Аренда»	Допускается досрочное применение	январь 2016 г.	1 января 2019 г.
Поправки к МСФО (IAS) 12 «Признание отложенных налоговых активов в отношении нереализованных убытков»	Допускается досрочное применение	январь 2016 г.	1 января 2017 г.
Поправки к МСФО (IAS) 7 «Инициатива в сфере раскрытия информации»	Допускается досрочное применение	январь 2016 г.	1 января 2017 г.
Поправки к МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»	Допускается досрочное применение	апрель 2016 г.	1 января 2018 г.
Поправки к МСФО (IFRS) 2 «Классификация и оценка операций по выплатам на основе акций»	Допускается досрочное применение	июнь 2016 г.	1 января 2018 г.

МСФО (IFRS) 9 (в редакции 2014 года), выпущенный в июле 2014 г., заменил МСФО (IFRS) 9 (в редакции 2009 года), МСФО (IFRS) 9 (в редакции 2010 года), Поправки к МСФО (IFRS) 7 и МСФО (IFRS) 9 «Дата обязательного вступления в силу МСФО (IFRS) 9 и раскрытие информации при переходе к новому порядку учета» и МСФО (IFRS) 9 (в редакции 2013 года) («Учет хеджирования и поправки к МСФО (IFRS) 9, МСФО (IFRS) 7 и МСФО (IAS) 39»). Организация должна применять МСФО (IFRS) 9 (в редакции 2014 года) в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2018 г. или после этой даты. Однако в отношении годовых периодов,

начинающихся до 1 января 2018 г., организация может применять более ранние редакции МСФО (IFRS) 9 вместо применения МСФО (IFRS) 9 (в редакции 2014 года), но только в том случае, если соответствующая дата первоначального применения приходится на период до 1 февраля 2015 г.

В декабре 2015 г. Совет по МСФО отложил вступление в силу поправок к МСФО (IFRS) 10 и МСФО (IAS) 28 «Продажа или взнос активов в сделках между инвестором и его ассоциированной организацией или совместным предприятием» на неопределенный период до завершения своего исследовательского проекта по методу долевого участия.

# Факторы или показатели изменений кредитного риска

---

Аналогично оценке ожидаемых кредитных убытков, оценивая значительное увеличение кредитного риска, организация должна учитывать всю обоснованную и приемлемую информацию, которая доступна без чрезмерных затрат или усилий и которая уместна для отдельного финансового инструмента, портфеля, частей портфеля и групп портфелей.

Совет по МСФО отмечает, что не хотел предписывать конкретный или механистический подход к оценке изменений кредитного риска, а также, что подход будет варьироваться в зависимости от сложности структуры организаций, финансового инструмента и наличия данных. Важно подчеркнуть, что оценка значительного увеличения кредитного риска зачастую подразумевает многофакторный и целостный анализ. Важность и уместность каждого конкретного фактора будет зависеть от типа продукта, характеристик финансовых инструментов, заемщика и географического региона. Указания, содержащиеся в стандарте, уточняют, что в некоторых случаях доступной описательной и нестатистической количественной информации может быть достаточно для определения того, что финансовый инструмент выполнил критерий для признания ожидаемых кредитных убытков на протяжении срока инструмента. Иными словами, нет необходимости применять к информации статистическую модель или процедуру присвоения кредитных рейтингов, чтобы определить наличие значительного уве-

личения кредитного риска финансового инструмента. В других случаях оценка может быть основана на количественной информации или комбинации количественной и качественной информации.

В стандарте представлен неисчерпывающий список факторов или показателей, которые должна учитывать организация, определяя необходимость признания ожидаемых кредитных убытков на протяжении срока инструмента. Приведем этот список факторов или показателей:

- Значительные изменения внутренних ценовых показателей кредитного риска в результате изменения кредитного риска после заключения договора, включая, среди прочего, кредитный спред, который бы имел место, если бы определенный финансовый инструмент или аналогичный финансовый инструмент с такими же условиями и таким же контрагентом был вновь предоставлен или выпущен на отчетную дату.

- Другие изменения ставок или условий существующего финансового инструмента, которые бы значительно отличались, если бы инструмент был вновь предоставлен или выпущен на отчетную дату (например, более строгие ковенанты, увеличившиеся суммы обеспечения или гарантий или более высокое покрытие доходов) ввиду изменения кредитного риска по финансовому инструменту после первоначального признания.

■ Значительные изменения внешних рыночных показателей кредитного риска для определенного финансового инструмента или аналогичных финансовых инструментов с таким же ожидаемым сроком. Изменения рыночных показателей кредитного риска включают в себя, среди прочего, кредитный спред, цены кредитного дефолтного свопа для заемщика, продолжительность либо степень снижения справедливой стоимости финансового актива по сравнению с его амортизированной стоимостью, прочую рыночную информацию, связанную с заемщиком (например, изменения цены долговых и долевого инструментов заемщика).

■ Фактическое или ожидаемое значительное изменение внешнего кредитного рейтинга финансового инструмента.

■ Фактическое или ожидаемое снижение внутреннего кредитного рейтинга заемщика либо уменьшение скоринговой оценки, используемой для анализа кредитного риска для внутренних целей.

Внутренние кредитные рейтинги и внутренняя скоринговая оценка более надежны, когда они соотносятся с внешними рейтингами или подтверждаются исследованиями дефолтов.

■ Существующие или прогнозируемые неблагоприятные изменения коммерческих, финансовых или экономических условий, которые, как ожидается, приведут к значительному изменению способности заемщика выполнить свои долговые обязательства, например, фактическое или ожидаемое увеличение процентных ставок или фактическое или ожидаемое увеличение уровня безработицы.

■ Фактическое или ожидаемое значительное изменение результатов операционной деятельности заемщика. К примерам относятся фактическое или ожидаемое уменьшение выручки или маржи, увеличение операционных рисков, дефицит оборотного капитала, снижение качества активов, увеличение балансово-

го левереджа, ликвидность, проблемы в связи с управлением или изменения масштаба коммерческой деятельности или организационной структуры (например, прекращение деятельности сегмента бизнеса), которое приводит к значительному изменению способности заемщика выполнить свои долговые обязательства.

■ Значительное увеличение кредитного риска по другим финансовым инструментам того же заемщика.

■ Фактическое или ожидаемое неблагоприятное изменение нормативно-правовых, экономических или технологических условий деятельности заемщика, которое приводит к значительному изменению способности заемщика выполнить свои долговые обязательства, например, снижение спроса на реализуемый заемщиком продукт ввиду изменения технологии.

■ Значительные изменения стоимости обеспечения по обязательству или качества гарантий или механизмов повышения качества кредита третьих сторон, которые, как ожидается, уменьшат экономический стимул для заемщика осуществлять плановые платежи, предусмотренные договором, или иным образом повлияют на вероятность наступления дефолта. Например, если стоимость обеспечения уменьшается ввиду уменьшения цен на недвижимость, заемщики в некоторых юрисдикциях имеют больший стимул для дефолта по ипотечным кредитам.

■ Значительное изменение качества гарантии, предоставляемой акционером (или родителями физического лица), если у акционера (или родителей) есть стимул и финансовая возможность предотвратить дефолт за счет вливания капитала или денежных средств.

■ Значительные изменения, например сокращение финансовой поддержки со стороны материнской организации либо другой аффилированной организации или фактическое либо ожидаемое значительное изменение

качества механизма повышения качества кредита, которые, как ожидается, уменьшат экономический стимул для заемщика осуществлять плановые платежи, предусмотренные договором. Например, такая ситуация может возникнуть, если материнская организация решает больше не оказывать финансовую поддержку дочерней организации, которая в результате может столкнуться с банкротством или потерей возможности управлять своим имуществом. В свою очередь это может привести к тому, что дочерняя организация будет отдавать приоритет платежам, связанным с производственной необходимостью (например, заработная плата и основные поставщики), и придавать меньше значения платежам по своему финансовому долгу, что приведет к увеличению вероятности дефолта по таким обязательствам. Механизмы повышения качества (поддержки) кредита включают в себя анализ финансового состояния гаранта и/или, в случае долей участия, выпущенных в рамках секьюритизации, возможности поглощения ожидаемых кредитных убытков (например, по займам, лежащим в основе ценной бумаги) субординированными долями участия.

■ Ожидаемые изменения оформления займа (то есть изменения условий договора), включая ожидаемое нарушение договора, которое может привести к отказам от ковенантов или поправкам к ним, отсрочка выплаты процентов, увеличение процентной ставки, требование дополнительного обеспечения или гарантий или прочие изменения договорной базы инструмента.

■ Значительные изменения ожидаемых результатов и поведения заемщика, включая изменения платежного статуса заемщиков в группе (например, увеличение ожидаемого количества или объема отсроченных платежей по договору или значительные увеличения ожидаемого количества заемщиков — держателей кредитных карт, которые, как ожидается,

приблизятся к своему кредитному лимиту или превысят его либо которые, как ожидается, будут вносить минимальную месячную сумму).

■ Изменения подхода организации к управлению кредитными рисками в отношении финансового инструмента, то есть на основе появляющихся показателей изменения кредитного риска финансового инструмента ожидается, что практика организации в отношении управления кредитными рисками станет более активной или сосредоточится на управлении инструментом, включая более тщательный мониторинг или контроль за инструментом либо непосредственное вмешательство организации в дела заемщика.

■ Информация о просроченных платежах, включая опровержимое допущение о платежах, просроченных более чем на 30 дней. В связи с данным перечнем возникает вопрос о том, должна ли организация рассматривать каждый из этих факторов или показателей при наличии информации в свободном доступе, даже если они могут не использоваться в полной мере в рамках систем и процедур, применяемых организацией для управления кредитным риском. Данный вопрос связан с анализом того, какая информация доступна без чрезмерных затрат или усилий.

Отметим также следующее:

■ Многие финансовые институты должны иметь легкодоступную информацию об определении цены и условиях различных типов займов, предоставляемых определенному клиенту (например, овердрафт, кредитные карты, ипотечный кредит), в своих системах и процедурах управления кредитными рисками. Однако на практике зачастую сложно использовать такую информацию, поскольку изменения цен и условий предоставления аналогичного финансового инструмента на отчетную дату может не быть столь очевидно связано с изменением кредитного риска, когда в игру вступают другие факторы, носящие более коммерческий харак-

тер (например, различные параметры приемлемого риска, изменение управленческого подхода и стандартов принятия кредитного риска).

Определенные сложности могут возникать с увязкой двух комплектов информации (то есть процедуры определения цены, с одной стороны, и управление кредитными рисками — с другой).

■ Некоторые факторы или индикаторы являются уместными лишь для оценки значительного ухудшения на индивидуальной, но не на портфельной основе. Например, изменение показателей кредитного риска на внешнем рынке, включая кредитный спред, цены кредитного дефолтного свопа заемщика и степень уменьшения справедливой стоимости. Однако следует отметить, что информация внешнего рынка, доступная по котируемому инструменту, может быть полезной для оценки другого инструмента, который не котируется, но выпущен тем же должником либо организацией, осуществляющей деятельность в той же отрасли.

■ Также некоторые факторы или показатели являются чрезмерно основанной на прогнозных данных, например, предположения относительно неблагоприятных изменений бизнеса, финансовых или экономических условий, которые, как ожидается, обусловят зна-

чительные будущие финансовые затруднения заемщика в связи с погашением своего долга.

■ Важно подчеркнуть, что изменения стоимости обеспечения, как правило, влияют на оценку ожидаемых кредитных убытков, а не на оценку значительного увеличения кредитного риска. Однако, как объясняется в стандарте, в определенных обстоятельствах изменения стоимости обеспечения могут влиять на риск наступления дефолта.

■ Большинство кредиторов корпоративных заемщиков будут располагать большим объемом прогнозной информации на уровне отдельного заемщика и уже могут использовать ее в рамках оценок рисков. Однако для соблюдения требований стандарта может потребоваться более частое, чем в настоящее время, обновление такой информации. И наоборот, большинство кредиторов заемщиков, которые являются физическими лицами, не будут располагать такой информацией на уровне отдельных заемщиков и, вероятнее всего, должны будут использовать оценку на групповой основе.

Анализ различных факторов или показателей при оценке значительного увеличения кредитного риска после первоначального признания проиллюстрирован в примерах далее.

#### ФРАГМЕНТ ИЗ МСФО (IFRS) 9

##### Пример 1 — Значительное увеличение кредитного риска (МСФО (IFRS) 9.1E7-1E11)

В рамках системы финансирования компании Y используется механизм кредитования с предоставлением старших обеспеченных займов с различными траншами\*. Банк X предоставляет компании Y транш по такому механизму кредитования. В момент предоставления займа банком X, несмотря на относительно высокий левередж компании Y по сравнению с другими эмитентами с аналогичными кредитными рисками, ожидалось, что компания Y сможет выполнить условия ковенантов на протяжении срока инструмента. Кроме того, ожидалось, что генерирование выручки и денежные потоки в отрасли компании Y будут стабильными на протяжении срока механизма кредитования с предоставлением старших займов. Однако наблюдался определенный бизнес-риск, связанный с возможностью увеличения валовой маржи в рамках существующих бизнесов.

\* Обеспечение по займу влияет на убыток, который был бы реализован в случае наступления дефолта, но не влияет на риск наступления дефолта, поэтому он не учитывается при определении наличия значительного увеличения кредитного риска после первоначального признания в соответствии с пунктом 5.5.3 МСФО (IFRS) 9.

Исходя из анализа в пункте IE7, при первоначальном признании банк X приходит к выводу о том, что несмотря на уровень кредитного риска при первоначальном признании, заем не является предоставленным займом, подвергшимся кредитному обесценению, поскольку он не удовлетворяет определению финансового актива, подвергшегося кредитному обесценению, согласно Приложению А МСФО (IFRS) 9.

После первоначального признания макроэкономические изменения оказали негативное влияние на совокупный объем продаж, и компания Y не выполнила свой бизнес-план в части генерирования выручки и чистых денежных потоков. Несмотря на увеличение расходов на запасы, материализации ожидаемых продаж не произошло. Для увеличения ликвидности компания Y в большей степени использовала отдельный механизм возобновляемого кредитования и тем самым увеличила уровень левереджа. Соответственно, сейчас компания Y близка к нарушению своих ковенантов по механизму кредитования с предоставлением старших обеспеченных займов, который обеспечивается банком X. Банк X осуществляет общую оценку кредитного риска по займу компании Y на отчетную дату, учитывая всю обоснованную и приемлемую информацию, доступную без чрезмерных затрат или усилий и уместную для оценки объема увеличения кредитного риска после первоначального признания. Сюда можно отнести следующие факторы:

(а) ожидания банка X относительно того, что ухудшение макроэкономических условий продолжится в ближайшем будущем, что предположительно окажет дополнительное негативное воздействие на способность компании Y генерировать будущие денежные потоки и снизить уровень левереджа;

(b) компания Y приблизилась к нарушению ковенантов, что может обусловить необходимость реструктуризации займа или пересмотра ковенантов;

(с) вывод банка X относительно того, что цены сделок с облигациями компании Y уменьшились, а кредитная маржа по вновь предоставленным займам увеличилась, что отражает увеличение кредитного риска, а также вывод относительно того, что такие изменения не объясняются изменениями рыночных условий (например, базовые процентные ставки остались неизменными). Дальнейшее сравнение с ценами по организациям, аналогичного с компанией Y уровня, свидетельствует о том, что снижения цены облигаций компании Y и увеличения кредитной маржи по ее займам, вероятнее всего, были вызваны факторами, специфичными для компании. Банк X пересмотрел свою внутреннюю классификацию рисков по займу на основе доступной информации для отражения увеличения кредитного риска. Банк X приходит к выводу о значительном увеличении кредитного риска после первоначального признания займа в соответствии с пунктом 5.5.3 МСФО (IFRS) 9. Соответственно, банк X признает ожидаемые кредитные убытки на протяжении срока инструмента по своему старшему обеспеченному займу компании Y. Даже если банк X еще не изменил внутреннюю классификацию рисков по займу, он все равно придет к такому выводу — изменение классификации рисков или отсутствие такого изменения само по себе не является решающим фактором при определении значительного увеличения кредитного риска после первоначального признания.

## **Пример 2 – Отсутствие значительного увеличения кредитного риска (МСФО (IFRS) 9.IE12-IE17)**

Компания С является холдинговой компанией группы, которая осуществляет свою деятельность в отрасли циклического производства. Банк В предоставляет заем компании С. На тот момент у отрасли были положительные перспективы ввиду предполагаемого дальнейшего увеличения глобального спроса. Однако цены на факторы производства были волатильными, а с учетом точки цикла ожидалось потенциальное окращение продаж.

Кроме того, в прошлом компания С уделяла основное внимание внешнему росту, приобретая мажоритарные доли в компаниях соответствующих отраслей. В результате группа имеет сложную структуру, которая подвержена изменениям, что затрудняет для инвесторов анализ ожидаемых

результатов группы и прогнозирование денежных средств, доступных на уровне холдинговой компании. Несмотря на то, что уровень лeverеджа считается приемлемым для кредиторов компании С в момент предоставления банком В займа, кредиторы обеспокоены способностью компании С рефинансировать свою задолженность ввиду непродолжительного оставшегося срока до погашения текущего финансирования. Также вызывает беспокойство способность компании С продолжать обслуживание процентных выплат за счет дивидендов, которые она получает от своих функционирующих дочерних организаций. На момент предоставления займа банком В лeverедж компании С соответствовал лeverеджу других клиентов с аналогичными кредитными рисками и на основании прогнозов на ожидаемый срок займа, а имеющихся возможностей (то есть операционных резервов) в отношении коэффициентов покрытия до достижения ими значений, приводящих к дефолту, было достаточно. Банк В применяет свои собственные методы присвоения внутреннего рейтинга для определения кредитного риска и присваивает определенный внутренний рейтинг своим займам. Категории внутреннего рейтинга банка В основаны на информации за прошлые периоды, текущей информации и прогнозной информации и отражают кредитный риск для срока займов. При первоначальном признании банк В устанавливает, что заем подвержен значительному кредитному риску и имеет спекулятивные элементы, а неопределенность, влияющая на компанию С (включая неопределенные перспективы группы в отношении генерирования денежных средств), могут привести к дефолту. Однако банк В не считает, что заем не является займом, обесцененным в момент предоставления, поскольку он не удовлетворяет определению финансового актива, обесцененного в момент приобретения или предоставления, в соответствии с Приложением А МСФО (IFRS) 9.

После первоначального признания компания С заявила о значительном сокращении объема продаж трех из пяти ключевых дочерних организаций ввиду ухудшения рыночных условий. Однако ожидается, что объемы продаж увеличатся в соответствии с предполагаемым циклом для отрасли в течение следующих месяцев. Продажи остальных двух дочерних компаний были стабильными. Компания С также заявила о своей реструктуризации с целью оптимизации своих функционирующих дочерних организаций. Такая реструктуризация увеличит гибкость в контексте рефинансирования существующей задолженности и способности функционирующих дочерних организаций выплачивать дивиденды компании С.

Несмотря на ожидаемое продолжение ухудшения рыночных условий, банк В приходит к выводу, что в соответствии с пунктом 5.5.3 МСФО (IFRS) 9 значительного увеличения кредитного риска по займу компании С после первоначального признания не произошло. Это демонстрируют факторы, которые включают следующее:

(а) хотя текущие объемы продаж упали, банк В ожидал этого при первоначальном признании. Кроме того, ожидается, что в течение следующих месяцев объемы продаж возрастут;

(b) учитывая большую гибкость в части рефинансирования существующей задолженности на уровне функционирующей дочерней организации и большую доступность дивидендов для компании С, банк В считает, что корпоративная реорганизация является механизмом повышения качества кредита. На это не влияет постоянная обеспокоенность относительно способности рефинансирования существующей задолженности на уровне холдинговой компании;

(с) отдел банка В по управлению кредитными рисками, который осуществляет мониторинг компании С, установил, что последние события недостаточно значимы для изменения внутреннего рейтинга кредитного риска. В результате банк В не признает оценочный резерв под убытки в сумме, равной ожидаемым кредитным убыткам по займу на протяжении срока инструмента. Однако он изменяет свою оценку ожидаемых кредитных убытков на протяжении 12 месяцев с учетом увеличения риска наступления дефолта в течение следующих 12 месяцев, а также с учетом текущих ожиданий относительно кредитных убытков, которые возникли бы в случае наступления дефолта.



# Анализ себестоимости в системе директ-костинг в связи с переходом на МСФО

**Светлана АДАМЕНКОВА,**

кандидат экономических наук, доцент БНТУ

В связи с переходом на международные стандарты финансовой отчетности существенно изменяется методика анализа хозяйственной деятельности, в первую очередь методика анализа себестоимости продукции и финансовых результатов.

В странах с развитыми рыночными отношениями широкое применение получила методика учета и анализа затрат по системе директ-костинг, в основе которой лежит деление издержек в зависимости от объема производства на постоянные и переменные, что позволяет эффективнее управлять процессом формирования и прогнозирования себестоимости продукции и финансовых результатов. Анализ включает 4 этапа.

**I этап.** Анализ суммарных затрат. Упрощенная функция затрат при наличии постоянных и переменных расходов представляет уравнение первой степени:

$$TC = b \times N + a = AVC \times N + TFC,$$

где TC — общая сумма затрат на производство продукции;

a (TFC) — общая сумма постоянных расходов;

b (AVC) — уровень переменных расходов на единицу продукции (услуг);

N — объем производства продукции (услуг).

1.1. Определяем себестоимость товарной продукции:

1) по плану:

$$TC_{пл} = \sum(b_{пл_i} \times N_{пл_i}) + a_{пл};$$

2) по плану, пересчитанному на фактический объем производства продукции при плановой ее структуре:

$$TC_{усл_1} = \sum(b_{пл_i} \times N_{усл_1}) + a_{пл};$$

3) по плану, пересчитанному на фактический объем выпуска продукции при фактической ее структуре:

$$TC_{усл_2} = \sum(b_{пл_i} \times N_{\phi_i}) + a_{пл};$$

4) фактически при плановой сумме постоянных расходов:

$$TC_{усл_3} = \sum(b_{\phi_i} \times N_{\phi_i}) + a_{пл};$$

5) фактически:

$$TC_{\phi} = \sum(b_{\phi_i} \times N_{\phi_i}) + a_{\phi}.$$

1.2. Определяем изменение себестоимости товарной продукции за отчетный период:

$$\Delta TC = TC_{\phi} - TC_{пл}.$$

1.3. Затем рассчитываем влияние факторов на изменение себестоимости товарной продукции за рассматриваемый период.

На изменение себестоимости оказывают влияние следующие факторы:

а) изменение объема производства продукции:

$$\Delta TC_N = TC_{усл_1} - TC_{пл};$$

б) изменение структуры выпускаемой продукции:

$$\Delta TC_{\alpha_i} = TC_{усл_2} - TC_{усл_1};$$

в) изменение удельных переменных затрат:

$$\Delta TC_b = TC_{усл_3} - TC_{усл_2};$$

г) изменение постоянных затрат:

$$\Delta TC_a = TC_{\phi} - TC_{усл_3};$$

**БУ:**  $\Delta TC = \Delta TC_N + \Delta TC_{\alpha_i} + \Delta TC_b + \Delta TC_a.$

**II этап.** Анализ затрат на рубль товарной продукции.

2.1. Изменение затрат на рубль товарной продукции производится путем сопоставления фактических затрат с плановыми:

$$\Delta Z^{1p} = Z_{\Phi}^{1p} - Z_{пл}^{1p}$$

2.2. Затраты на рубль товарной продукции зависят от объема производства товарной продукции, ее структуры, изменения переменных и постоянных затрат, а также уровня отпускных цен на продукцию. Исчисление влияния данных факторов также производится методом цепной подстановки. Для этого необходимо произвести расчет затрат на рубль товарной продукции при различных условиях и сопоставить их:

$$Z_{пл}^{1p} = \frac{TC_{пл} \text{ (при } N_0, \alpha_0, AVC_0, TFC_0 \text{)}}{ТП_{пл} \text{ (при } N_0, \alpha_0, P_0 \text{)}},$$

$$Z_{усл1}^{1p} = \frac{TC_{усл1} \text{ (при } N_1, \alpha_0, AVC_0, TFC_0 \text{)}}{ТП_{усл2} \text{ (при } N_1, \alpha_0, P_0 \text{)}},$$

$$Z_{усл2}^{1p} = \frac{TC_{усл2} \text{ (при } N_1, \alpha_1, AVC_0, TFC_0 \text{)}}{ТП_{усл2} \text{ (при } N_1, \alpha_1, P_0 \text{)}},$$

$$Z_{усл3}^{1p} = \frac{TC_{усл3} \text{ (при } N_1, \alpha_1, AVC_1, TFC_0 \text{)}}{ТП_{усл3} \text{ (при } N_1, \alpha_1, P_0 \text{)}},$$

$$Z_{усл4}^{1p} = \frac{TC_{усл4} \text{ (при } N_1, \alpha_1, AVC_1, TFC_1 \text{)}}{ТП_{усл4} \text{ (при } N_1, \alpha_1, P_0 \text{)}},$$

$$Z_{\Phi}^{1p} = \frac{TC_{\Phi} \text{ (при } N_1, \alpha_1, AVC_1, TFC_1 \text{)}}{ТП_{усл1} \text{ (при } N_1, \alpha_1, P_1 \text{)}}.$$

2.3. На изменение затрат на рубль товарной продукции оказывают влияние следующие факторы:

а) изменение объема выпущенной продукции:

$$\Delta Z_N^{1p} = Z_{усл1}^{1p} - Z_{пл}^{1p};$$

б) изменение структуры производства:

$$\Delta Z_{\alpha}^{1p} = Z_{усл2}^{1p} - Z_{усл1}^{1p};$$

в) изменение удельных переменных затрат:

$$\Delta Z_{AVC}^{1p} = Z_{усл3}^{1p} - Z_{усл2}^{1p};$$

г) изменение постоянных затрат:

$$\Delta Z_{TFC}^{1p} = Z_{усл4}^{1p} - Z_{усл3}^{1p};$$

д) изменение цен на продукцию:

$$\Delta Z_P^{1p} = Z_{\Phi}^{1p} - Z_{усл4}^{1p}.$$

**БУ:**  $\Delta Z^{1p} = \Delta Z_N^{1p} + \Delta Z_{\alpha}^{1p} + \Delta Z_{AVC}^{1p} + \Delta Z_{TFC}^{1p} + \Delta Z_P^{1p}.$

**III этап.** Анализ средней себестоимости продукции.

3.1. Изменение средней себестоимости продукции производится путем сопоставления фактической себестоимости с плановой:

$$\Delta AC = AC_{пл} - AC_{\Phi}.$$

3.2. Средняя себестоимость продукции зависит от объема производства товарной продукции, ее структуры, изменения переменных и постоянных затрат.

Исчисление влияния данных факторов также производится методом цепной подстановки. Для этого необходимо произвести расчет средней себестоимости продукции при различных условиях и сопоставить их:

$$AC_{пл} = \frac{TFC_{пл}}{N_{пл}} + AVC_{пл};$$

$$AC_{усл1} = \frac{TFC_{пл}}{N_{\Phi}} + AVC_{пл};$$

$$AC_{усл2} = \frac{TFC_{\Phi}}{N_{\Phi}} + AVC_{пл};$$

$$AC_{\Phi} = \frac{TFC_{\Phi}}{N_{\Phi}} + AVC_{\Phi}.$$

3.3. На изменение средней себестоимости продукции оказали влияние следующие факторы:

а) изменение объема товарной продукции:

$$\Delta AC_N = AC_{усл1} - AC_{пл};$$

б) изменение суммы постоянных затрат:

$$\Delta AC_{TFC} = AC_{усл2} - AC_{усл1};$$

в) изменение уровня переменных затрат на единицу продукции:

$$\Delta AC_{AVC} = AC_{\Phi} - AC_{усл2};$$

**БУ:**  $\Delta AC = \Delta AC_N + \Delta AC_{TFC} + \Delta AC_{AVC}.$

**IV этап.** Прогнозирование уровня себестоимости и финансовых результатов.

Эта же модель может быть использована и для прогнозирования уровня себестоимости и финансовых результатов. Например, если в следующем году ожидается:

- спад производства на  $\Delta N$  % из-за отсутствия платежеспособного спроса на данную продукцию;

- сокращение постоянных затрат на  $\Delta TFC$  %;

■ удельные переменные затраты остаются на том же уровне.

При таких условиях себестоимость продукции составит:

$$AC = \frac{TFC_{\phi} \times (1 - \Delta TFC)}{N_{\phi} \times (1 - \Delta N)} + AVC.$$

## АНАЛИЗ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОИЗВОДСТВА

Рассмотрим практические ситуации.

### Ситуация 1

Имеются следующие данные о деятельности предприятия, представленные в таблице:

№ п/п	Показатели	Значение, тыс. руб.
1	Плановая себестоимость ТП	17 792
2	Себестоимость фактически выпущенной продукции:	
2.1	по плановой себестоимости отчетного года	17 930
2.2	по фактической себестоимости в ценах, действующих в отчетном году	17 520
3	ТП в оптовых ценах предприятия:	
3.1	по плану	21 400
3.2	фактически в ценах, принятых в плане	21 550
3.3	фактически в ценах, действующих в отчетном году	21 502
4	Влияние на себестоимость, изменение цен и тарифов (экономия)	100
5	Изменение стоимости ТП вследствие снижения качества	22
6	Затраты на рубль ТП за прошлый год	0,858

Оценим влияние факторов на изменение затрат на рубль ТП.

**I этап.** Рассчитаем затраты на рубль ТП при различных условиях:

- 1) по утвержденному плану  
 $17\,792 / 21\,400 = 0,8314;$
- 2) без снижения качества  
 $17\,930 / (21\,550 + 22) = 0,8312;$
- 3) с учетом снижения качества  
 $17\,930 / 21\,550 = 0,8320;$
- 4) с учетом затрат  
 $(17\,520 + 100) / 21\,550 = 0,8176;$
- 5) с учетом изменения цен на материалы  
 $17\,520 / 21\,550 = 0,8130;$
- 6) по фактическим данным  
 $17\,520 / 21\,502 = 0,8148.$

Затраты на рубль ТП в прошлом году составили 0,858. По плану предприятие должно было снизить затраты на 0,0266 (0,8580 – 0,8314), фактически — на 0,0432 (0,8580 – 0,8148), то есть сверхплановая экономия составила 0,0166 (0,0432 – 0,0266).

Плановая экономия по снижению затрат на рубль ТП из расчета на запланированный выпуск составляет 570 тыс. руб. (0,0266 × 21 400), фактическая экономия — 930 тыс. руб. (0,0432 × 21 550); **сверхплановая экономия — 360 тыс. руб.** (930 – 570).

**II этап.** Оценим влияние факторов на изменение затрат на рубль ТП:

- изменение структуры  
 $0,8312 - 0,8314 = -0,0002$
- снижение качества  
 $0,8312 - 0,8320 = -0,0008$
- снижение уровня затрат предприятия  
 $0,8176 - 0,8320 = -0,0144$
- изменение цен на исходные ресурсы  
 $0,8130 - 0,8176 = -0,0046$
- изменение цен на продукцию  
 $0,8148 - 0,8130 = +0,0018$

**Всего:**  $-0,0002 + 0,0008 - 0,0144 - 0,0046 + 0,0018 = -0,0166$

**Балансовая увязка:**

$0,8148 - 0,8314 = -0,0166; -0,0166 = -0,0166.$

3. Распространение влияния факторов по затратам на рубль ТП на изменение затрат и прибыли (или экономию затрат):

Влияние на изменение затрат	Влияние на изменение прибыли
1. $- 0,0002 \times 21\,550 = - 4,3$ тыс. руб.	+ 4,3 тыс. руб.
2. $- 0,0008 \times 21\,550 = - 17,24$ тыс. руб.	+ 17,24 тыс. руб.
3. $- 0,0144 \times 21\,550 = - 310$ тыс. руб.	+ 310 тыс. руб.
4. $- 0,0046 \times 21\,550 = - 100$ тыс. руб.	+ 100 тыс. руб.
5. $+ 0,0018 \times 21\,550 = + 40$ тыс. руб.	- 40 тыс. руб.
<b>Итого:</b>	<b>- 356 тыс. руб. + 356 тыс. руб.</b>

К вышенайденным пяти факторам следует добавить еще один фактор — влияние изменения количества выпущенной продукции, который проявляется через экономию на условно постоянных затратах, приходящихся на единицу продукции (это изменение объема производства при плановой структуре продукции и прочих плановых условиях):

6.  $(21\,550 - 21\,400) \times 0,0266$  + 4 тыс. руб.

**Всего за счет влияния всех факторов прибыль увеличилась на 360 тыс. руб.** (356 + 4).

Таким образом, экономия от снижения затрат составила 410 тыс. руб. (17 930 – 17 520), в том числе за счет принятия грамотных управленческих решений, направленных на снижение уровня затрат (предприимчивости руководителей) — 310 тыс. руб., то есть фактически предприятие снизило себестоимость товарной продукции не на 2,3% (410 / 17 930), а на 1,7%.

## Ситуация 2

Имеются следующие данные о деятельности предприятия, представленные в таблице:

Изделия	Объем выпуска, т		Себестоимость 1 т, руб.		Цена 1 т, руб.	
	план	факт	план	факт	план	факт
А	5000	6000	80	90	120	135
Б	5000	3000	20	25	25	30
Итого	10 000	9000	50	68,33	—	—

Рассчитаем влияние факторов на изменение затрат на производство продукции и затрат на рубль ТП, построим аналитические таблицы:

Изделия	Объем выпуска, т		Структура продукции, %		Фактический выпуск при плановой структуре, т	Сумма затрат на весь выпуск продукции, тыс. руб.			
	план	факт	план	факт		план	фактически при плановой структуре и плановой себестоимости	фактически при плановой себестоимости	факт
А	5 000	6 000	50	66,7	4500	400	360	480	540
Б	5 000	3 000	50	33,3	4500	100	90	60	75
Итого	10 000	9 000	100	100	9000	500	450	540	615

Общая сумма затрат возросла на 115 тыс. руб.:

$$\Delta TC_{\text{общ}} = 615 - 500 = + 115 \text{ тыс. руб.},$$

в том числе за счет изменения:

а) объема производства продукции:

$$\Delta TC_N = 450 - 500 = - 50 \text{ тыс. руб.};$$

б) структуры произведенной продукции:

$$\Delta TC_{C_1} = 540 - 450 = + 90 \text{ тыс. руб.};$$

в) уровня себестоимости изделий:

$$\Delta TC_{C_2} = 615 - 540 = + 75 \text{ тыс. руб.}$$

Для расчета затрат на рубль ТП строим следующую аналитическую таблицу:

Изделия	Объем товарной продукции, т			Цена 1 т, руб.		Стоимость товарной продукции, тыс. руб.			
	план	факт	факт при плановой структуре	план	факт	план	фактическая при плановой структуре и ценах	фактическая при фактической структуре и плановых ценах	факт
А	5 000	6 000	4 500	120	135	600	540	720	810
Б	5 000	3 000	4 500	25	30	125	112,5	75	90
Итого	10 000	9 000	9 000	—	—	725	652,5	795	900

Затраты на рубль ТП по плану:

$$z_{пл}^{1р} = \frac{TC_{пл} (при N_0, \alpha_0, C_0)}{ТП_{пл} (при N_0, \alpha_0, P_0)} = \frac{450}{652,5} \times 100 = 0,6897.$$

Расчет производится способом цепной подстановки путем последовательной замены нового уровня каждого факторного показателя на фактический:

$$z_{усл1}^{1р} = \frac{TC_{усл1} (при N_1, \alpha_0, C_0)}{ТП_{усл1} (при N_1, \alpha_0, P_0)} = \frac{450}{652,5} \times 100 = 0,6897.$$

Поскольку в себестоимости не выделяются отдельно условно постоянные и переменные затраты, то с изменением объема производства продукции себестоимость и стоимость товарной продукции изменится в одинаковое число раз (пропорционально изменяется числитель и знаменатель). В результате затраты на рубль ТП и пересчитанные на фактический объем совпадут с плановыми затратами. Поэтому первый условный показатель затрат на рубль ТП обычно не исчисляется.

$$z_{усл2}^{1р} = \frac{TC_{усл2} (при N_1, \alpha_1, C_0)}{ТП_{усл2} (при N_1, \alpha_1, P_0)} = \frac{540}{795} \times 100 = 0,6792;$$

$$z_{усл3}^{1р} = \frac{TC_{усл3} (при N_1, \alpha_1, C_1)}{ТП_{усл3} (при N_1, \alpha_1, P_0)} = \frac{615}{795} \times 100 = 0,7736;$$

$$z_{ф}^{1р} = \frac{TC_{ф} (при N_1, \alpha_1, C_1)}{ТП_{ф} (при N_1, \alpha_1, P_1)} = \frac{615}{900} \times 100 = 0,6833.$$

В целом затраты на рубль ТП уменьшились на 0,0064 (0,6833 – 0,6897), в том числе за счет:

- изменения структуры товарной продукции:

$$0,6792 - 0,6897 = - 0,0105;$$

- повышения себестоимости изделий:

$$0,7736 - 0,6792 = + 0,0944;$$

- роста отпускных цен на продукцию:

$$0,6833 - 0,7736 = - 0,0903.$$

### Ситуация 3

Имеются следующие данные о деятельности предприятия, представленные в таблице:

Изделия	Переменные затраты, тыс. руб.		Постоянные затраты, тыс. руб.		Объем производства, т		Цена, тыс. руб./т	
	план	факт	план	факт	план	факт	план	факт
А	50	56			5 000	6 000	120	135
Б	10	14			5 000	3 000	25	30
Итого	—	—	200	237	10 000	9 000	—	—

Рассчитаем влияние факторов на изменение себестоимости товарной продукции, затрат на рубль ТП и средней себестоимости продукции.

**I этап.** Проанализируем суммарные затраты.

Упрощенная функция затрат при наличии постоянных и переменных расходов представляет уравнение первой степени:

$$TC = b \times N + a = AVC \times N + TFC,$$

где TC — общая сумма затрат на производство продукции;

a (TFC) — общая сумма постоянных расходов;

b (AVC) — уровень переменных расходов на единицу продукции (услуг);

N — объем производства продукции (услуг).

Рассчитаем себестоимость товарной продукции, тыс. руб.

1) по плану:

$$TC_{пл} = \sum(b_{пл_i} \times N_{пл_i}) + a_{пл} = 50 \times 5\,000 + 10 \times 5\,000 + 200\,000 = 500;$$

2) по плану, пересчитанному на фактический объем производства продукции, при плановой ее структуре:

$$TC_{усл_1} = \sum(b_{пл_i} \times N_{усл_1_i}) + a_{пл} = 50 \times 4\,500 + 10 \times 4\,500 + 200\,000 = 470;$$

3) по плану, пересчитанному на фактический объем выпуска продукции при фактической ее структуре:

$$TC_{усл_2} = \sum(b_{пл_i} \times N_{ф_i}) + a_{пл} = 50 \times 6\,000 + 10 \times 3\,000 + 200\,000 = 530;$$

4) фактически при плановой сумме постоянных расходов:

$$TC_{усл_3} = \sum(b_{ф_i} \times N_{ф_i}) + a_{пл} = 56 \times 6\,000 + 14 \times 3\,000 + 200\,000 = 578;$$

5) фактически:

$$TC_{ф} = \sum(b_{ф_i} \times N_{ф_i}) + a_{ф} = 56 \times 6\,000 + 14 \times 3\,000 + 237\,000 = 615.$$

Себестоимость товарной продукции за рассматриваемый период увеличилась на 115 тыс. руб. (615 – 500).

На рост себестоимости оказали влияние следующие факторы:

— сокращение объема производства продукции:

$$\Delta TC_N = 470 - 500 = -30 \text{ тыс. руб.};$$

— улучшение структуры выпускаемой продукции:

$$\Delta TC_{c_1} = 530 - 470 = +60 \text{ тыс. руб.};$$

— повышение удельных переменных затрат:

$$\Delta TC_b = 578 - 530 = +48 \text{ тыс. руб.};$$

— увеличение общей суммы постоянных (непропорциональных) издержек:

$$\Delta TC_a = 615 - 578 = +37 \text{ тыс. руб.}$$

**Балансовая узвязка:**

$$-30 + 60 + 48 + 37 = +115 \text{ тыс. руб.}$$

**II этап.** Рассчитаем затраты на рубль ТП.

Затраты на рубль ТП за рассматриваемый период сократились на 0,0064 (0,6833 – 0,6897).

Затраты на рубль ТП зависят от объема производства ТП, ее структуры, изменения переменных и постоянных затрат и уровня отпускных цен. Исчисление влияния данных факторов также производится методом цепной подстановки:

$$z_{пл}^{1р} = \frac{TC_{пл} \text{ (при } N_0, a_0, AVC_0, TFC_0)}{ТП_{пл} \text{ (при } N_0, a_0, P_0)} = \frac{500}{725} = 0,6897;$$

$$z_{усл_1}^{1р} = \frac{TC_{усл_1} \text{ (при } N_1, a_0, AVC_0, TFC_0)}{ТП_{усл_2} \text{ (при } N_1, a_0, P_0)} = \frac{470}{652,5} = 0,7203.$$

Из-за спада производства на 10% затраты уменьшились только на 6% [(470 – 500) / 500], или на 30 тыс. руб. (470 – 500). В итоге затраты на рубль ТП возросли на 0,0306 (0,7203 – 0,6897).

Далее учитываем изменения в объеме затрат и стоимости ТП за счет структуры производства. Для этого рассчитаем условные затраты:

$$z_{усл_2}^{1р} = \frac{TC_{усл_2} \text{ (при } N_1, a_1, AVC_0, TFC_0)}{ТП_{усл_2} \text{ (при } N_1, a_1, P_0)} = \frac{530}{795} = 0,6667.$$

Поскольку из-за изменения структуры производства сумма затрат возросла на 60 тыс. руб., или на 12%, а стоимость ТП — на 142,5 тыс. руб., или на 19,6%, то затраты на рубль ТП снизились на 0,0536 (0,6667 – 0,7203).

$$z_{\text{усл}3}^{\text{пр}} = \frac{\text{ТС}_{\text{усл}3} (\text{при } N_1, \alpha_1, \text{AVC}_1, \text{TFC}_0)}{\text{ТП}_{\text{усл}3} (\text{при } N_1, \alpha_1, P_0)} = \frac{578}{795} = 0,7270.$$

В связи с увеличением удельных переменных расходов затраты на рубль ТП возросли на 0,0603 (0,7270 – 0,6667).

$$z_{\text{усл}4}^{\text{пр}} = \frac{\text{ТС}_{\text{усл}4} (\text{при } N_1, \alpha_1, \text{AVC}_1, \text{TFC}_1)}{\text{ТП}_{\text{усл}4} (\text{при } N_1, \alpha_1, P_0)} = \frac{615}{795} = 0,7736.$$

За счет роста постоянных расходов на 37 тыс. руб. затраты на рубль ТП увеличились на 0,0466 коп. (0,7736 – 0,7270).

$$z_{\phi}^{\text{пр}} = \frac{\text{ТС}_{\phi} (\text{при } N_1, \alpha_1, \text{AVC}_1, \text{TFC}_1)}{\text{ТП}_{\text{усл}1} (\text{при } N_1, \alpha_1, P_1)} = \frac{615}{900} = 0,6833.$$

За счет роста цен на продукцию затраты на рубль ТП сократились на 0,0903 (0,6833 – 0,7736).

**Балансовая увязка:**

$$+ 0,0306 - 0,0536 + 0,0603 + 0,0466 - 0,0903 = - 0,0064.$$

**III этап.** Произведем факторный анализ средней себестоимости продукции на данном предприятии по вышеприведенной модели и вышеприведенным данным.

$$\text{AC}_{\text{пл}} = \frac{\text{TFC}_{\text{пл}}}{N_{\text{пл}}} + \text{AVC}_{\text{пл}} = \frac{200\,000}{10\,000} + 30 = 50 \text{ тыс. руб.};$$

$$\text{AC}_{\text{усл}1} = \frac{\text{TFC}_{\text{пл}}}{N_{\phi}} + \text{AVC}_{\text{пл}} = \frac{200\,000}{9000} + 30 = 52,22 \text{ тыс. руб.};$$

$$\text{AC}_{\text{усл}2} = \frac{\text{TFC}_{\phi}}{N_{\phi}} + \text{AVC}_{\text{пл}} = \frac{237\,000}{9000} + 30 = 56,33 \text{ тыс. руб.};$$

$$\text{AC}_{\phi} = \frac{\text{TFC}_{\phi}}{N_{\phi}} + \text{AVC}_{\phi} = \frac{237\,000}{9000} + 42 = 68,33 \text{ тыс. руб.}$$

В целом себестоимость 1 т продукции возросла на 18,33 тыс. руб. (68,33 – 50,0), в том числе за счет изменения:

— объема ТП:

$$\Delta \text{AC}_N = 52,22 - 50,0 = + 2,22 \text{ тыс. руб.};$$

— суммы постоянных издержек предприятия:

$$\Delta \text{AC}_{\text{TFC}} = 56,33 - 52,22 = + 4,11 \text{ тыс. руб.};$$

— уровня переменных затрат на единицу продукции:

$$\Delta \text{AC}_{\text{AVC}} = 68,33 - 56,33 = + 12,0 \text{ тыс. руб.}$$

Балансовая увязка:

$$2,22 + 4,11 + 12,0 = + 18,33 \text{ тыс. руб.}$$

*Прогнозирование уровня себестоимости и финансовых результатов*

Эта же модель может быть использована и для прогнозирования уровня себестоимости и финансовых результатов. Предположим, что в следующем году ожидается спад производства на 20% из-за отсутствия платежеспособного спроса на данную продукцию. Удельные переменные затраты остаются на том же уровне. Постоянные затраты есть возможность сократить только на 5%, или на 12 тыс. руб. При таких условиях себестоимость 1 т продукции составит:

$$\text{AC} = \frac{237\,000 \times 0,95}{9000 \times 0,8} + 42 = \frac{225\,000}{7200} + 42 = 73,27 \text{ тыс. руб.},$$

что на 4,94 тыс. руб. (68,33 – 73,27) выше, чем в отчетном году.

В связи с уменьшением объема продаж прибыль уменьшится на 570,06 тыс. руб. (7 200 – 9 000) × (1 – 0,6833), а за счет роста себестоимости — еще на 35,6 тыс. руб. (4,94 × 7,2).

# МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»

## ДАТА ВСТУПЛЕНИЯ В СИЛУ

Годовые отчетные периоды, начавшиеся 1 января 2009 г. и позднее.

В декабре 2014 г. приняты узкие поправки в рамках инициативы в сфере раскрытия информации в отношении уровня существенности и агрегирования, а также структуры примечаний в финансовой отчетности. Эти поправки применяются с 1 января 2016 г. Разрешается досрочное применение.

## ЦЕЛЬ

Установить общие принципы представления финансовой отчетности общего назначения, включая практическое руководство по ее структуре и минимальные требования к ее содержанию.

## КРАТКОЕ ОПИСАНИЕ

■ Фундаментальные принципы, лежащие в основе подготовки финансовой отчетности, включая допущение непрерывности деятельности, последовательность представления и классификации финансовой информации, учет по методу начисления и принцип существенности.

■ Взаимозачет активов и обязательств, доходов и расходов не допускается, за исключением тех случаев, когда он разрешен или требуется в соответствии с другими МСФО.

■ Необходимо представлять сравнительную информацию за предыдущие отчетные периоды в отношении сумм, представленных в финансовой отчетности и примечаниях к ней.

■ Как правило, финансовая отчетность составляется ежегодно. В случае изменения отчетной даты и представления финансовой отчетности за отчетный период, отличающийся от календарного года, необходимо раскрыть дополнительную информацию.

■ Полный комплект финансовой отчетности должен включать:

- отчет о финансовом положении;
- отчет о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе;
- отчет об изменениях в собственном капитале;
- отчет о движении денежных средств;
- примечания;
- только если учетная политика была применена ретроспективно или при пересчете или реклассификации статей финансовой отчетности — отчет о финансовом положении на начало самого раннего периода, по которому представляется сравнительная информация. Таким образом, в указанных случаях, как правило, представляется три отчета о финансовом положении;
- сравнительную информацию (то есть как минимум по 2 каждого из вышеперечисленных отчетов — один за текущий период



и один за предыдущий период, а также соответствующие примечания).

■ Предприятиям разрешается использовать отличные от указанных выше названия форм финансовой отчетности.

■ Стандарт определяет минимальный список статей, которые должны быть представлены в отчете о финансовом положении, отчете о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе и отчете об изменениях в собственном капитале, а так же дает указания по включению дополнительных статей. МСФО (IAS) 7 дает указания по представлению статей в отчете о движении денежных средств.

■ В отчете о финансовом положении требуется разделение активов и обязательств на краткосрочные и долгосрочные, за исключением случаев, когда представление в порядке изменения ликвидности дает надежную и более уместную информацию.

■ Все статьи доходов и расходов (то есть все изменения в капитале, за исключением возникающих в результате сделок с собственниками предприятия) отражаются в отчете о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе, который включает (а) прибыли или убытки и (б) прочий совокупный доход (то есть статьи доходов и расходов, которые не подлежат отражению в отчете о прибылях и убытках в соответствии с требованиями других МСФО). Такие статьи могут быть представлены любым из следующих способов:

— в едином отчете «о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе» (в котором подводится промежуточный итог по прибылям и убыткам);

— в двух отдельных отчетах — «о прибылях и убытках» (в котором отражаются прибыли или убытки) и «о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе» (включающем итог

отчета о прибылях и убытках и статьи прочего совокупного дохода).

■ Статьи прочего совокупного дохода должны быть отсортированы в зависимости от того, могут ли они быть позже реклассифицированы в прибыли или убытки.

■ Анализ расходов в отчете о прибылях и убытках может быть дан в соответствии с их характером или по функциям. В случае использования последнего варианта классификация расходов по характеру должна быть представлена в примечаниях.

■ Отчет об изменениях в собственном капитале должен включать следующую информацию:

- общий совокупный доход за период;
- по каждому компоненту капитала — эффект ретроспективного применения изменений в учетной политике или ретроспективных корректировок в соответствии с МСФО (IAS) 8;
- по каждому компоненту капитала — расшифровку изменений за период с раскрытием каждого изменения по отдельности.

■ МСФО (IAS) 1 определяет минимальные требования к раскрытию информации в примечаниях. В них должна быть представлена следующая информация:

- применяемая учетная политика;
- суждения, сделанные руководством в процессе применения учетной политики предприятия, которые оказали наиболее существенное влияние на суммы, отраженные в финансовой отчетности;
- источники неопределенности расчетных оценок;
- управление капиталом и соблюдение требований к размеру капитала.

■ В указаниях по применению МСФО (IAS) 1 представлены примеры вышеуказанных отчетов, за исключением отчетов о движении денежных средств (см. МСФО (IAS) 7).

# МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность»

## ДАТА ВСТУПЛЕНИЯ В СИЛУ И ПЕРЕХОДНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ

Годовые отчетные периоды, начинающиеся не ранее 1 января 2013 г.

Поправки, внесенные в декабре 2014 г., подтверждают, что освобождение от подготовки консолидированной финансовой отчетности по-прежнему действует в отношении материнской компании, которая является дочерним предприятием инвестиционной организации. Эти поправки вступили в силу с 1 января 2016 г. с возможностью досрочного применения.

Поправки, внесенные в сентябре 2014 г., поясняют, что в сделке с ассоциированной организацией или совместным предприятием, размер признаваемой прибыли или убытка зависит от того, является ли проданный или внесенный в капитал актив бизнесом. В декабре 2015 г. СМСФО принял решение перенести дату вступления поправок в силу на неопределенный срок. Разрешается досрочное применение.

## ЦЕЛЬ

Установить единый подход к консолидации предприятий на основе наличия контроля независимо от характера объекта инвестиций (то есть независимо от того, контролируется ли предприя-

тие правами голоса инвесторов или прочими контрактными соглашениями, что часто происходит с предприятиями специального назначения).

## КРАТКОЕ ОПИСАНИЕ

■ Дочернее предприятие — это предприятие, контролируемое другим (материнским) предприятием.

■ Определение контроля включает три элемента: 1) властные полномочия в отношении объекта инвестиций, 2) права или риски в отношении переменных результатов деятельности объекта инвестиций и 3) возможность использовать властные полномочия в отношении объекта инвестиций для оказания влияния на переменные результаты деятельности объекта инвестиций.

■ МСФО (IFRS) 10 содержит указания по оценке контроля, включая указания по учету прав, защищающих интересы неконтролирующих участников; делегированных полномочий; де-факто контроля и де-факто агентской деятельности.

■ Консолидированная финансовая отчетность — это финансовая отчетность группы (материнского и дочерних предприятий), представленная так, как если бы все предприятия группы были единым экономическим агентом.

■ Материнские предприятия должны составлять консолидированную финансовую отчетность (с определенными исключениями).

■ Консолидированная финансовая отчетность включает все дочерние предприятия. Не существует исключений для «временного контроля», «различных направлений бизнеса» или «дочерних предприятий, ведущих деятельность в условиях долгосрочных ограничений на перевод денежных средств». Однако если при приобретении предприятие классифицировано в качестве предназначенного для продажи по МСФО (IFRS) 5, то его учитывают в соответствии с указанным стандартом.

■ Стандарт предусматривает освобождение от консолидации дочерних предприятий организациями, отвечающими определению «инвестиционных», например, некоторыми инвестиционными фондами. Вместо этого такие предприятия оценивают инвестиции в дочерние предприятия по справедливой стоимости через прибыли или убытки в соответствии с МСФО (IFRS) 9 и МСФО (IAS) 39. Освобождение также предусмотрено для материнской организации, которая является дочерним предприятием инвестиционной организации, даже если инвестиционная организация оценивает все свои дочерние предприятия по справедливой стоимости в соответствии с МСФО (IFRS) 10.

■ Внутригрупповые остатки, операции, доходы и расходы полностью исключаются из отчетности.

■ Все предприятия группы используют одинаковую учетную политику и, если это осу-

ществимо на практике, одну и ту же отчетную дату.

■ Неконтролирующие доли владения (НДВ) показываются в капитале в отчете о финансовом положении отдельно от капитала, принадлежащего собственникам материнской организации. Общий совокупный доход распределяется между НДВ и собственниками материнского предприятия, даже если это приведет к отрицательному сальдо НДВ.

■ Увеличение доли владения в дочернем предприятии учитывается как движение капитала; при этом никаких прибылей, убытков или корректировок гудвила не признается.

■ Частичное выбытие инвестиций в дочернее предприятие при сохранении контроля учитывается как операция с собственниками и отражается в капитале, никаких прибылей или убытков в отчете о прибылях и убытках не признается.

■ Частичное выбытие инвестиций в дочернее предприятие, которое приводит к потере контроля, требует переоценки оставшейся доли владения по справедливой стоимости на дату потери контроля. Разница между справедливой и балансовой стоимостью признается в отчете о прибылях и убытках при выбытии доли. Если дочернее предприятие не является бизнесом (в соответствии с определением в МСФО (IFRS) 3), прибыль или убыток признается только в доле, не принадлежащей материнской компании. Впоследствии к оставшейся доле применяются МСФО (IAS) 28, МСФО (IFRS) 11 или МСФО (IFRS) 9 / МСФО (IAS) 39.

Разъяснения отсутствуют.

#### МЧС напоминает!

В случае возникновения пожара или чрезвычайной ситуации звоните по телефону 101. При этом следует кратко сообщить, что горит, назвать точный адрес, свою фамилию и номер телефона, с которого было сделано сообщение.

# Новое во взаимодействии аудитора и аудируемого лица при аудите по МСА на примере России

**Екатерина ЛАЩИННА,**

*менеджер департамента методологии аудита ФБК Grant Thornton*

Переход аудиторов на МСА принес ряд изменений как для них самих, так и для их клиентов. Как определяются ключевые вопросы аудита и какая информация раскрывается по ним в аудиторском заключении? Какие дополнительные обязанности появились у аудитора в части взаимодействия с лицами, отвечающими за корпоративное управление, и о чем он должен их информировать?

Традиционно на Новый год вступают в силу многочисленные изменения в различных нормативных правовых актах. Но для аудиторского сообщества 2017 год принес глобальные изменения: начиная с этого года аудиторская деятельность в России осуществляется в соответствии с МСА. Правда, Минфин России сделал небольшую пощадку аудиторам: если договор на проведение аудита был заключен до 2017 года, то аудитор вправе проводить аудит по такому договору в соответствии со стандартами аудиторской деятельности, действовавшими до вступления в силу МСА.

Вряд ли переход на МСА можно назвать революционным. Дело в том, что федеральные стандарты аудиторской деятельности, действовавшие ранее в РФ, были основаны на МСА. Однако российские стандарты аудита не успевали за изменениями, вносимыми в международные стандарты. В результате стандарты не в полной мере соответствовали международ-

ной практике аудита и не совсем отвечали текущей экономической ситуации.

Таким образом, основные изменения в связи с переходом на МСА связаны не столько с отличиями от действовавших российских стандартов аудита, сколько с последними изменениями в самих МСА. А изменения эти вполне можно охарактеризовать как глобальные и революционные. В настоящей статье рассмотрены следующие новации в МСА, затрагивающие вопросы взаимодействия аудитора и аудируемого лица:

- новый формат аудиторского заключения;
- взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление.

## НОВЫЙ ФОРМАТ АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ

Изменение формы и содержания аудиторского заключения стало революционным не только для российских аудиторов, но и для мирового аудиторского сообщества.

## РЕЗУЛЬТАТ НАЛИЦО!

Мнение аудитора теперь представлено в начале аудиторского заключения (ранее раздел «Мнение» был в конце). Данное изменение вполне логично и подчеркивает важность мнения аудитора в аудиторском заключении: основной вывод по результатам проведения аудита представлен в первом разделе.

До последних изменений аудиторские заключения были похожи друг на друга. А ведь аудиторское заключение — это важнейший и, как правило, единственный публичный документ, в котором отражен результат аудита. Для пользователей отчетности аудиторские заключения перестали представлять ценность. Постепенно назревала необходимость изменений в этой области.

За последние годы сложность осуществляемых организациями операций и их учета существенно возросла. Значительно шире стали применяться суждения, повысились требования к уровню экспертизы при определении оценочных значений, а также возросла степень неопределенности, с которой приходится сталкиваться при подготовке финансовой отчетности. Кроме того, увеличился объем информации, подлежащей раскрытию в финансовой отчетности. Несмотря на это, аудиторское заключение, являющееся ключевым документом, отражающим результаты аудита финансовой отчетности, до настоящего времени представляло собой стандартный отчет, составленный по принципу соответствия/несоответствия, содержащий минимальный объем информации о проверяемой организации и о самом процессе аудита.

Последней каплей был мировой финансовый кризис 2007–2008 гг., после которого инвесторы и другие пользователи финансовой отчетности потребовали повысить прозрачность и информативность аудиторского заключения. Усовершенствование аудиторского заключения было крайне важно для повышения цен-

ности аудита финансовой отчетности, а также для сохранения значимости самой профессии аудитора.

Перед IAASB стояла задача создания коммуникативной ценности аудиторского заключения в интересах всего общества и повышения доверия к процессу аудита. В 2015 году по результатам пятилетней работы над проектом по пересмотру аудиторского заключения IAASB опубликовал новые и пересмотренные МСА. В рамках проекта проводились международные научные исследования, общественные консультации и взаимодействие с заинтересованными сторонами IAASB. В результате в значительной степени изменились содержание и формат аудиторского заключения, особенно в отношении аудиторских заключений о финансовой отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам.

Остановимся подробнее на основных изменениях в аудиторском заключении, разработанном IAASB.

## КЛЮЧЕВЫЕ ВОПРОСЫ АУДИТА: ЗАНАВЕС ПРИОТКРЫВАЕТСЯ

В аудиторском заключении появился новый раздел «Ключевые вопросы аудита». Правда, данный раздел обязателен только при аудите организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам. Раскрытие ключевых вопросов аудита может быть также предусмотрено законом или нормативным актом. Кроме того, раскрытие ключевых вопросов аудита возможно по решению аудитора.

Как же определяются ключевые вопросы аудита и какая информация раскрывается по этим вопросам в аудиторском заключении? Ключевые вопросы аудита отбираются аудитором из числа вопросов, которые были доведены до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление (речь об этих лицах пойдет чуть позже).

Определяя такие вопросы, аудитор должен учитывать:

- области повышенного оцененного риска существенного искажения отчетности или значительных рисков;

- значимые суждения аудитора в отношении областей финансовой отчетности, требующих применения значимых суждений руководства, включая оценочные значения, которые были определены как имеющие высокий уровень неопределенности оценки;

- влияние на аудит значительных событий или операций, имевших место в течение периода.

Чем выше оценка аудитором риска, тем более убедительные аудиторские доказательства он обязан получить при разработке аудиторских процедур. Следовательно, вопросы, которые осложняют получение аудитором достаточных надлежащих аудиторских доказательств или формирование мнения о финансовой отчетности, могут иметь особое значение при определении аудитором ключевых вопросов аудита.

Области, требующие значительного внимания аудитора, часто представляют собой области финансовой отчетности, которые связаны со сложностями или требуют применения руководством значимого суждения. Следовательно, такие области могут быть рассмотрены в качестве ключевых вопросов аудита.

Значительные операции со связанными сторонами или крупные операции, выходящие за рамки обычной хозяйственной деятельности, вполне могут быть рассмотрены аудитором в качестве ключевых вопросов аудита. Руководство может применять сложные или многосторонние суждения в отношении признания, оценки, представления или раскрытия таких операций.

Значительные изменения в экономике, бухгалтерском учете, регулировании, отрасли или в других областях, которые повлияли на допущения или суждения руководства, также

могут оказать влияние на общий подход аудитора к аудиту и привести к возникновению вопроса, требующего значительного внимания аудитора.

Аудитор решает, какие из вопросов являлись наиболее значимыми для аудита финансовой отчетности за текущий период и, следовательно, представляют собой ключевые вопросы аудита. Понятие «наиболее значимые вопросы» применяется в контексте организации и проводимого аудита. По сути, определение аудитором ключевых вопросов аудита и информирование о них направлены на выявление особых вопросов аудита и предполагают вынесение суждений об их важности относительно других вопросов аудита.

Прочие особенности, которые могут иметь значение для определения относительной значимости вопроса, о котором были проинформированы лица, отвечающие за корпоративное управление, и для определения того, является ли этот вопрос ключевым вопросом аудита, включают следующее:

- важность вопроса для понимания финансовой отчетности в целом ее предполагаемыми пользователями, в особенности его существенность для финансовой отчетности;

- характер учетной политики, относящейся к данному вопросу, или уровень сложности или субъективности при выборе руководством соответствующей политики по сравнению с другими организациями этой отрасли;

- характер и существенность (в количественном или качественном отношении) исправленных и накопленных неисправленных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок, связанных с вопросом (при их наличии);

- характер и уровень усилий в рамках аудита, необходимых для изучения вопроса, в том числе:

- уровень специальных знаний или навыков, необходимых для проведения аудиторских

процедур с целью изучения вопроса или оценки результатов проведения этих процедур, если такие необходимы;

— характер консультаций по данному вопросу, предоставляемых сторонними по отношению к аудиторской группе лицами;

— характер и уровень сложности при применении аудиторских процедур, оценке результатов таких процедур и получении уместных и надежных доказательств, на которых будет основываться аудиторское мнение, особенно когда суждения аудитора становятся более субъективными;

— серьезность выявленных недостатков системы внутреннего контроля, имеющих отношение к вопросу;

— был ли вопрос связан с рядом отдельных, но взаимосвязанных аспектов аудита. Например: долгосрочные договоры могут требовать значительного внимания аудитора в связи с признанием выручки, судебными разбирательствами или иными непредвиденными обстоятельствами и могут оказывать влияние на другие оценочные значения.

Предполагается, что ключевые вопросы аудита должны быть специфичными для аудируемого лица и конкретного аудиторского задания, чтобы обеспечить представление пользователям адекватной и важной информации. В то же время целью включения данного раздела в аудиторское заключение не является предоставление пользователям полного списка всех вопросов, рассмотренных аудитором, поскольку это может привести к снижению ценности такой информации для пользователей. Пользователи должны быть сконцентрированы на нескольких действительно важных, ключевых аспектах, оказавших влияние на процесс аудита и его результаты.

На число ключевых вопросов аудита, отраженных в аудиторском заключении, влияют как сложность организационно-правовой структуры аудируемого лица, особенности его дея-

тельности и внешней среды, так и особенности аудиторского задания.

Описание каждого ключевого вопроса аудита в разделе «Ключевые вопросы аудита» аудиторского заключения должно включать ссылку на соответствующую информацию, раскрытую в финансовой отчетности, если такая имеется, и указывать на следующее:

■ почему вопрос был рассмотрен как наиболее значимый для аудита и, следовательно, был определен как ключевой вопрос аудита;

■ как вопрос был изучен в ходе аудита.

Если в зависимости от фактов и обстоятельств организации и аудита аудитор определяет, что ключевые вопросы аудита, информацию о которых необходимо сообщить, отсутствуют, то он должен включить утверждение об этом факте в раздел «Ключевые вопросы аудита».

Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении осуществляется в контексте сформированного аудиторского мнения о финансовой отчетности в целом. При этом раскрытие информации о ключевых вопросах не является отдельным мнением, выраженным по отдельно взятым вопросам, и это раскрытие не подменяет собой:

■ информацию, раскрываемую руководством в финансовой отчетности согласно требованиям применимой концепции подготовки финансовой отчетности или в иных случаях необходимую для обеспечения достоверного представления;

■ выражение аудитором модифицированного мнения, когда оно требуется в связи с обстоятельствами конкретного аудиторского задания;

■ представление информации в случаях, когда имеется существенная неопределенность в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации непрерывно продолжать свою деятельность.

Цель информирования о ключевых вопросах аудита — повысить информационную ценность аудиторского заключения путем обеспечения большей прозрачности проведенного аудита. Кроме того, раскрытие ключевых вопросов аудита может:

- быть полезным для изучения предполагаемыми пользователями организации и областей проаудированной финансовой отчетности, в которых применялись значимые суждения руководства;

- предоставить пользователям основу для дальнейшего взаимодействия с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление, по вопросам, относящимся к организации, проаудированной финансовой отчетности или проведенному аудиту.

### НЕПРЕРЫВНОСТЬ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ: ОБРАТИТЕ ВНИМАНИЕ!

В пересмотренных МСА особое внимание уделяется вопросу непрерывности деятельности аудируемого лица и раскрытию соответствующей информации в аудиторском заключении. В частности, в аудиторском заключении содержатся:

- описание обязанностей руководства и аудитора в отношении непрерывности деятельности;

- отдельный раздел «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности» — в случаях, когда имеется существенная неопределенность, которая адекватно раскрыта в финансовой отчетности (ранее такая информация раскрывалась в разделе «Важные обстоятельства»). При этом аудитор должен привлечь внимание к примечанию в финансовой отчетности, в котором раскрывается информация, и констатировать, что данные события или условия указывают на наличие существенной неопределенности, которая может вызвать значительные сомнения

в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность.

Аудитор обязан проверять полноту раскрытия в финансовой отчетности информации о неопределенности в отношении непрерывности деятельности. Это относится к ситуациям, когда выявлены события и условия, которые могут вызвать сомнения в способности организации продолжать непрерывную деятельность, но на основании анализа планов руководства и рассмотрения иных аспектов был сделан вывод об отсутствии значительной неопределенности.

### ПРОЧАЯ ИНФОРМАЦИЯ — НЕ ЛИШНЯЯ!

Аудиторское заключение теперь включает отдельный раздел, озаглавленный «Прочая информация» (или имеющий иное надлежащее название), если на дату аудиторского заключения аудитор:

- получил или предполагает получить прочую информацию (в случае аудита финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам);

- получил часть прочей информации или всю прочую информацию (в случае аудита прочих компаний).

Аудитор должен ознакомиться с прочей информацией и рассмотреть ее, поскольку прочая информация, которая в значительной степени не соответствует сведениям, содержащимся в финансовой отчетности, или знаниям, полученным аудитором в ходе аудита, может указывать на то, что имеет место существенное искажение финансовой отчетности или прочей информации.

Любое из этих искажений может подорвать доверие к финансовой отчетности и к аудиторскому заключению об этой отчетности. Такие существенные искажения могут также ненадлежащим образом влиять на экономические



решения, принимаемые пользователями, для которых подготовлено аудиторское заключение.

Мнение аудитора не распространяется на прочую информацию, и, следовательно, аудитор не выражает аудиторское мнение и не формирует вывода с обеспечением уверенности в какой-либо форме в отношении этой информации. Тем не менее, если аудитор выражает мнение с оговоркой или отрицательное мнение, то он должен проанализировать последствия вопроса, послужившего причиной выражения модифицированного мнения, для подготовки заявления о прочей информации в аудиторском заключении.

### ОБЯЗАННОСТИ АУДИТОРА И АУДИРУЕМОГО ЛИЦА: НОВЫЕ ПОДРОБНОСТИ

В новом аудиторском заключении содержится расширенное описание обязанностей аудитора и основных характеристик аудита, а также более детальное описание обязанностей руководства аудируемого лица и лиц, отвечающих за корпоративное управление.

Кроме того, в аудиторском заключении теперь приводится подтверждающее заявление о независимости аудитора и исполнении соответствующих обязанностей по соблюдению этических норм с раскрытием информации о юрисдикции происхождения таких требований или со ссылкой на Кодекс этики профессиональных бухгалтеров Совета по международным стандартам этики для бухгалтеров.

Некоторые компоненты описания обязанностей аудитора могут быть представлены в приложении к аудиторскому заключению или в тех случаях, когда это однозначно разрешено законом, нормативным актом или национальными стандартами аудита, в аудиторском заключении может быть дана ссылка на сайт соответствующего органа. Российским аудиторам пока такая возможность не предоставляется.

### ГЕРОЯ НУЖНО ЗНАТЬ В ЛИЦО!

В аудиторском заключении при проведении аудита полного комплекта финансовой отчетности общего назначения организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, должно быть теперь указано имя руководителя аудита.

### КАКОВЫ ОЖИДАЕМЫЕ ПРЕИМУЩЕСТВА?

По мнению IAASB, новые и пересмотренные МСА позволят получить аудиторское заключение, которое повысит доверие к аудиту и финансовой отчетности. IAASB полагает, что, помимо повышения прозрачности и информационной ценности аудиторского заключения, изменения, вносимые в процесс его подготовки, позволят получить следующие преимущества:

- улучшение информационного взаимодействия между инвесторами и аудитором, а также между аудитором и лицами, отвечающими за корпоративное управление;
- повышенное внимание руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, к раскрытию в финансовой отчетности информации, на которую дается ссылка в аудиторском заключении;
- привлечение внимания аудитора к вопросам, которые будут представлены в аудиторском заключении, что могло бы косвенно способствовать более активному проявлению профессионального скептицизма.

### ВЗАИМОДЕЙСТВИЕ С ЛИЦАМИ, ОТВЕЧАЮЩИМИ ЗА КОРПОРАТИВНОЕ УПРАВЛЕНИЕ

«Лица, отвечающие за корпоративное управление» — новый термин для российского аудитора. На самом деле такие лица были и раньше, правда, назывались они в федеральных

стандартах аудиторской деятельности представителями собственника. Но главное здесь не название (хотя, конечно, новое название более точно отражает суть). Главное в том, что у аудитора появились расширенные обязанности по взаимодействию с лицами, отвечающими за корпоративное управление, в связи с пересмотром соответствующих МСА.

Лица, отвечающие за корпоративное управление, — лицо (лица) или организация (организации), которые несут ответственность за надзор за стратегическим направлением деятельности организации и имеют обязанности, связанные с обеспечением подотчетности организации. К таким обязанностям относится надзор за составлением финансовой отчетности. Примеры: комитет по аудиту (для ПАО), совет директоров (наблюдательный совет) (для АО и ООО), участники (для ООО).

Вопросы, о которых аудитор должен информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление:

- обязанности аудитора в отношении аудита финансовой отчетности;
- планируемый объем и сроки проведения аудита;
- значимые вопросы, выявленные в ходе аудита;
- независимость аудитора.

Значимые вопросы, выявленные в ходе аудита, о которых аудитор должен информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, включают следующее:

- мнение аудитора о значительных качественных аспектах учетной практики организации, включая ее учетную политику, оценочные значения и раскрытие информации в финансовой отчетности. В случае необходимости аудитор должен объяснить лицам, отвечающим за корпоративное управление, почему он не считает какой-либо значимый метод бухгалтерского учета, который является приемлемым согласно применимой концепции подготовки фи-

нансовой отчетности, наиболее подходящим для конкретных условий организации;

- информацию о значительных трудностях (если такие существуют), с которыми аудитор столкнулся в ходе аудита;

■ кроме случаев, когда все лица, отвечающие за корпоративное управление, участвуют в руководстве организацией:

- значимые вопросы, которые возникли в ходе аудита и которые обсуждались или были предметом переписки с руководством;

— письменные заявления, запрашиваемые аудитором;

- обстоятельства, влияющие на форму и содержание аудиторского заключения, если такие имеются;

■ прочие значимые вопросы, возникшие в ходе аудита, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, имеют значение для надзора за процессом подготовки финансовой отчетности.

В случае с организациями, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, аудитор должен проинформировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, о следующих вопросах, связанных с независимостью:

- о заявлении, в котором утверждается, что аудиторская группа и другие сотрудники аудиторской организации (при необходимости), сама аудиторская организация и, если применимо, организации, входящие в сеть, соблюдают соответствующие этические требования в отношении независимости;

■ обо всех отношениях и о прочих вопросах, возникающих между аудиторской организацией, организациями, входящими в сеть, и проверяемой организацией, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, могут обоснованно считаться влияющими на независимость. Такие отношения и вопросы включают общее вознаграждение, начисленное в течение периода, за который составлялась финансовая отчетность, как за аудит, так и за иные услуги,

оказанные аудиторской организацией и организациями, входящими в сеть, проверяемой организации и компонентам, контролируемым этой организацией. Это вознаграждение должно быть распределено по соответствующим категориям, чтобы помочь лицам, отвечающим за корпоративное управление, оценить влияние услуг на независимость аудитора;

- о соответствующих мерах предосторожности, которые были применены для устранения выявленных угроз нарушения независимости или уменьшения их до приемлемого уровня.

Важной обязанностью аудитора является информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, о неисправленных искажениях, а именно:

- о неисправленных искажениях и воздействии, которое такие искажения могут оказать на мнение аудитора в аудиторском заключении (аудитор должен предложить, чтобы неисправленные искажения были исправлены);

- о воздействии неисправленных искажений, относящихся к предшествующим периодам, на соответствующие виды операций, остатки по счетам или раскрытие информации и на финансовую отчетность в целом.

Аудитор обязан потребовать письменные заявления руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, о том, считают ли они воздействие неисправленных искажений несущественным для финансовой отчетности в целом. Перечень таких искажений должен быть включен в письмо-представление или приложен к нему.

Кроме того, аудитор должен в письменной форме сообщить лицам, отвечающим за корпоративное управление, о значительных недостатках в системе внутреннего контроля, выявленных в ходе аудита, то есть о недостатках в системе внутреннего контроля, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, являются достаточно важными.

Недостаток в системе внутреннего контроля имеет место в том случае, если:

- средство контроля разработано, внедрено и функционирует таким образом, что оно не в состоянии предотвратить или своевременно обнаружить и устранить искажения в финансовой отчетности, или

- отсутствует необходимое средство контроля для предотвращения или своевременного обнаружения и устранения искажений в финансовой отчетности.

## ВОЗМОЖНЫЕ ЗАТРУДНЕНИЯ

Аудитору и аудируемым организациям, возможно, придется столкнуться с некоторыми трудностями при переходе на МСА. В частности, определение ключевых вопросов аудита может вызвать ряд затруднений, особенно если информация по этим вопросам не раскрывается в финансовой отчетности. Описание ключевых вопросов аудита в краткой, но понятной форме также может представлять сложности на начальных этапах.

В большинстве случаев изменения в процедуре подготовки аудиторского заключения могут привести к увеличению затрат времени аудитора и повлиять на сроки проведения аудита, поскольку процесс создания текста заключения, его согласования с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление, теперь будет занимать гораздо больше времени. В этой связи особенно важно вовлечение руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, в процесс аудита на более ранних этапах. В общем, «новые сапоги всегда жмут».

Тем не менее будем надеяться, что раскрытие более подробной информации в аудиторском заключении поможет пользователям отчетности принимать более взвешенные и обоснованные решения с учетом данных проаудированной финансовой отчетности и повысит доверие к процессу аудита и его результатам.

# Переход на МСФО: проблемы, вызовы и пути для белорусских организаций

**Юлия КУХТО,**

кандидат экономических наук, доцент БГЭУ

Одним из значимых за последнее время нововведений в национальном законодательстве в области бухгалтерского учета стало принятие 19 августа 2016 г. Советом Министров и Национальным банком Республики Беларусь совместного постановления № 657/20 «О введении в действие на территории Республики Беларусь Международных стандартов финансовой отчетности и их Разъяснений, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности» (далее — совместное постановление), в соответствии с которым 1 января 2017 г. в нашей стране были введены 42 Международных стандарта финансовой отчетности (далее — МСФО) и 26 разъяснений к ним.

Принятие совместного постановления стало завершающим шагом в девятнадцатилетней работе по гармонизации отечественной учетной практики с международными стандартами. Однако ожидать, что белорусские организации, за исключением общественно значимых, в ближайшее время будут массово переходить на ведение бухгалтерского учета и формирование финансовой отчетности в соответствии с МСФО, не приходится.

Основными *препятствующими факторами* в процессе принятия МСФО как в Республике Беларусь, так и в других странах являются как раз таки не технические, а культурные вопросы, ментальные модели, правовые аспекты, образовательные потребности и политические влияния.

Ментальные, культурные и деловые особенности бизнеса создают, пожалуй, наиболее существенное препятствие при переходе на

МСФО. И единый набор стандартов априори не может быть универсальным и удовлетворять запросы пользователей, деловая практика деятельности которых складывалась на протяжении десятилетий. Решающее значение при переходе на МСФО имеет восприятие заинтересованными и компетентными представителями бизнеса концепции МСФО и качества информации, сформированной на их основе. На данном этапе далеко не на всех малых предприятиях гипотетические преимущества перехода на новую систему учета перевесят все «против», связанные прежде всего с существенными затратами по обучению персонала, оплате консультационных услуг, модернизации программного обеспечения и первичному переводу отчетности в формат МСФО.

Еще один важнейший сдерживающий фактор — это понятие **профессионального суждения бухгалтера**, на котором основывается бухгалтерский учет по МСФО. Международные стандарты, по сути, представляют собой набор принципов и вариантов оценок. Здесь практически отсутствуют жесткие алгоритмы действий и нет типовых бухгалтерских записей. В связи с этим встает вопрос о психологической готовности и уровне профессиональной квалификации среднестатистического белорусского бухгалтера, позволяющих взять на себя ответственность по принятию решения, которое впоследствии ляжет в основу формирования достоверной финансовой отчетности. Ведь не секрет, что традиции отечественной системы образования в целом и бухгалтерской школы

в частности пока еще далеки от концепции выбора, необходимости принимать адекватное каждой ситуации решение и нести за это личную ответственность. Кроме того, вследствие сложившейся в Беларуси практики контрольной деятельности сохраняется вероятность того, что принятые оценочные бухгалтерские суждения могут быть истолкованы проверяющими органами как нарушения действующего законодательства, что может повлечь за собой соответствующие административные взыскания (или даже уголовное преследование).

При переходе на международные стандарты следует также учитывать правовой аспект, а именно иерархию действующих нормативных правовых актов. А. Жук, в частности, отмечает, что основные положения белорусского налогового законодательства закреплены в Налоговом кодексе, который по своей юридической силе превосходит совместное постановление. Данное постановление также имеет меньшую юридическую силу по сравнению с законами, декретами и указами Президента Республики Беларусь. Здесь, возможно, имеет место момент лоббирования политических интересов определенных заинтересованных структур. Так, с одной стороны, переход на МСФО демонстрирует внешним инвесторам и кредиторам, что в Беларуси действует общемировая система бухгалтерского учета. Следовательно, улучшается инвестиционный и правовой климат, и страна может обоснованно претендовать на привлечение дополнительных иностранных инвестиций и кредитов. С другой — подобная правовая особенность позволяет заинтересованным лицам нивелировать те моменты МСФО, которые противоречат их интересам, формально не меняя при этом положения стандартов.

Тем не менее, несмотря на перечисленные выше сложности и проблемы, процесс постепенного перехода на международные стандарты финансовой отчетности будет осуществляться

и далее. И это рано или поздно поставит перед руководством белорусских организаций вопрос выбора модели перехода.

Существует два основных пути представления отчетности в соответствии с МСФО:

- а) трансформация отчетности;
- б) параллельный учет.

Процесс **трансформации** (метод корректировки показателей предшествующих отчетных периодов) — периодический подход, при котором бухгалтерскую информацию, сформированную в рамках национальной системы учета, анализируют и вносят необходимые изменения для приведения в соответствие с МСФО.

Процесс **параллельного ведения учета** требует либо формирования бухгалтерских данных в двух системах учета — национальной и в соответствии с МСФО, либо (при использовании автоматизированной формы ведения бухгалтерского учета) такой конфигурации программного обеспечения, которая бы позволяла выдавать два типа отчетности — в формате МСФО и в формате, предусмотренном законодательством Республики Беларусь.

Итак, **трансформация** — это осуществление конвертации финансовой отчетности организации, составленной в соответствии с нормами и правилами законодательства Республики Беларусь, путем внесения корректировок, необходимых для представления этой отчетности в соответствии с международными стандартами.

Осуществление трансформации бухгалтерской отчетности белорусских организаций в соответствии с МСФО является очень важным моментом на пути перехода на МСФО. Поскольку необходимо хотя бы раз провести трансформацию отчетности для получения так называемого пробного баланса и форм финансовой отчетности, адаптированных к международным стандартам.

Существует несколько вариантов трансформации:

- а) полная трансформация;

б) полная трансформация с учетом гиперинфляции;

в) полная трансформация с учетом требований по пересчету показателей в иностранную валюту.

При *полной трансформации* по мере необходимости вносятся корректировочные записи, которые позволяют устранить выявленные несоответствия представляемых в отчетности показателей согласно нормам и правилам национального законодательства и требованиям МСФО. Для корректировки показателей используются данные оперативного и первичного бухгалтерского учета. «На выходе» информация представляется без корректировок отчетности в условиях гиперинфляции. Все данные выражены в местной валюте.

*Полная трансформация с учетом гиперинфляции* предусматривает конвертацию отчетности на основе всех необходимых трансформационных записей, осуществляемых при первом варианте, и, кроме того, здесь еще учитываются необходимые корректировки, которые отражают изменение покупательной способности денег.

При *полной трансформации с учетом требований по пересчету показателей в иностранную валюту* показатели бухгалтерской отчетности, представленной с учетом гиперинфляции в соответствии с МСФО в местной валюте, пересчи-

тываются в стабильную иностранную валюту для того, чтобы была возможность сопоставить их с соответствующими показателями зарубежных компаний.

Трансформация финансовой отчетности, составленной в соответствии с нормами и правилами законодательства Республики Беларусь, в отчетность, отвечающую требованиям международных стандартов, осуществляется в несколько этапов:

- 1) анализ учетной политики организации;
- 2) анализ показателей оборотно-сальдовой ведомости и определение на основании этого, а также на основании результатов анализа учетной политики необходимого объема корректировок;
- 3) анализ источников информации, сбор информации, необходимой для осуществления трансформационных записей;
- 4) формирование плана счетов для представления отчетности в соответствии с МСФО;
- 5) конвертация оборотно-сальдовой ведомости в формат МСФО;
- 6) формирование финансовой отчетности в соответствии с МСФО на основании финансовой отчетности организации и произведенных трансформационных записей.

Для наглядности представим процесс осуществления трансформации в виде схемы.

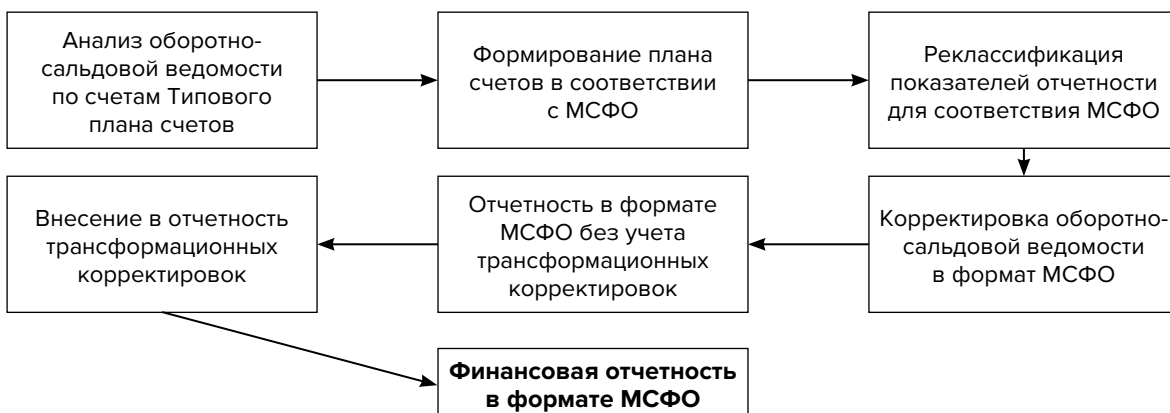


Рисунок. Основные этапы трансформации финансовой отчетности в соответствии с МСФО.

Корректировки, вносимые в бухгалтерскую отчетность, сформированную в соответствии с требованиями законодательства Республики Беларусь, при ее трансформации разделяют в зависимости от влияния, которое они оказывают на отчетность:

а) отчетность остается без изменений, если в отношении конкретных показателей имеется полное соответствие норм и правил национального законодательства и требований МСФО;

б) необходимо осуществить разделение показателей, если одному показателю трансформируемой отчетности соответствует несколько показателей отчетности по МСФО;

в) необходимо произвести объединение показателей, если нескольким показателям трансформируемой отчетности соответствует один показатель отчетности по МСФО.

Методы и приемы осуществления процесса трансформации могут значительно различаться в организациях в зависимости от характера деятельности и специфики учетной и отчетной

информации. Поэтому процесс проведения трансформации требует индивидуального подхода в каждом конкретном случае. Также при проведении трансформации отчетности даже сторонними организациями необходимым, на наш взгляд, условием, является наличие хороших базовых (а иногда и продвинутых) знаний в области МСФО у бухгалтеров, которые будут сотрудничать со специалистами, осуществляющими трансформацию, а также глубокого понимания ими экономических процессов. Поскольку от этого напрямую зависит степень достоверности отчетности, которая будет получена на выходе процесса трансформации. Кроме того, последующая реализация таких постулатов МСФО, как профессиональное суждение, приоритет экономического содержания над юридической формой, справедливая стоимость невозможны без существенного углубления знаний и расширения границ профессионального сознания отечественных специалистов в области бухгалтерского учета.

## КСТАТИ

### ESMA представила доклад по надзорной деятельности в Европе

Недавно Европейская Комиссия запустила публичные обсуждения эффективности работы европейских органов надзора (в том числе Европейской организации по ценным бумагам и рынкам — ESMA), и уже стали известны предварительные результаты: обзор работы ESMA и органов учетного надзора в ЕС опубликовала сама Европейская организация по ценным бумагам и рынкам. В нем приводятся данные по комплаенсу финансовой отчетности компаний на регулируемых рынках в соответствии с актуальными для них системами учета (иначе говоря, МСФО в большинстве случаев).

Среди прочего, в отчете говорится, что за 2016 год европейские органы надзора проверили промежуточную и/или годовую финансовую отчетность более 1 200 эмитентов, что составляет около 21% всех компаний на МСФО, чьи акции торгуются на регулируемых рынках. Для сравнения, в 2015 году доля проверенных компаний составила 20%. По итогам проверки было вынесено 311 предписаний для разрешения существенных отклонений от требований МСФО. В 2015 году таких предписаний было меньше — 273. Наиболее часто встречающиеся расхождения были зафиксированы в области представления финансовой отчетности, обесценения нефинансовых активов и учета финансовых инструментов.

## Раскрытие выручки по стандарту от FASB — трудности, которые нельзя игнорировать

Компании в США, которые сегодня в ускоренном ритме работают над внедрением нового стандарта по признанию выручки, фокусируются на разных вещах, но в большинстве случаев — над требованиями к измерению, но при этом игнорируют новые очень важные требования к раскрытиям, воспринимая это в качестве несущественной детали, которой можно заняться по остаточному принципу.

Распространенное заблуждение заключается в том, что раскрытия по теме выручки — это простая демонстрация выполненной работы, как в школе, документирование сделанных вычислений, которые покажут, как вы пришли к результату, и т.д. Но ведь раскрытие выручки означает гораздо большее. Если уж продолжать школьные аналогии, то это не просто демонстрация выполненного задания, пусть даже со всеми детальными расчетами, но написание эссе, которое объясняет выбранный подход, причины для его выбора, сделанные допущения, использованный инструментарий, наконец, процессы, которым вы следовали.

Новый стандарт от FASB существенно увеличил объемы информации, обязательной к раскрытию. Чтобы выполнить все требования, любой американской компании необходимо внедрить у себя новые учетные процессы и соответствующие контрольные механизмы для сбора данных, идентификации необходимых раскрытий (в том числе на основе фактора существенности), а также, собственно, подготовки и представления информации. Им понадобятся новые информационные системы и более продвинутый персонал, а тестирование может за-

нять много времени. Хотя для большинства компаний срок наступит лишь в конце 2018 года, это только кажется, что еще долго.

Для компаний, зарегистрированных в SEC и обязанных представлять Комиссии обязательную отчетность, новые требования станут актуальны уже в случае с отчетностью за первый квартал следующего года. И многие из них уже поняли, что начать подготовку им следовало бы заранее, потому что все не так просто, как казалось сначала. Вот примерный список самых непростых областей применения нового стандарта по признанию выручки, с которыми у многих возникают проблемы:

- *обязательства исполнения.* Одно из ключевых понятий. Компаниям необходимо показать в отчетности часть цены транзакции, которая относится на «оставшиеся обязательства исполнения» (то есть оговоренные в контракте обязательства, которые еще не выполнены), а затем объяснить, когда в будущем они собираются признать выручку по этим невыполненным обязательствам. В случае со многими организациями это потребует оценок, уходящих на годы вперед;

- *существенные суждения и оценки.* От компаний требуют раскрывать информацию по методам, вводным данным и сделанным допущениям, которые использовались для оценки 1) величины «переменного вознаграждения» (скидки, бонусы, возвраты и т.д.), которые были включены в цену транзакции, и 2) вероятности существенного возврата выручки, в случае если связанная с переменным вознаграждением неопределенность разрешается;



■ *изменения в контрактных активах и обязательствах.* Компании должны раскрыть и объяснить изменение балансов активов и обязательств по ходу отчетного периода. Примеры — изменения вследствие объединения бизнеса или, напротив, продажи его части, обесценения активов, модификации договоров, изменений в оценках цены транзакции, корректировок прогресса выполнения обязательств;

■ *корректировки выручки вне отчетного периода.* Иногда компаниям необходимо раскрывать выручку, которая признается в текущем периоде, но возникла в результате обязательств исполнения, выполненных в предыдущем периоде (например, вследствие изменения цены транзакции, пересмотра оценок переменного вознаграждения и т.д).

В качестве примера можно привести пятилетний строительный контракт, который содержит бонус для исполнителя в случае своевременного завершения строительства. Если прогресс сильно выбирается из графика, то выручка компании на конец года не будет включать дополнительную выручку в виде бонуса, потому что ожидаемое значение этого бонуса на данный момент нулевое. Однако если на втором году прогресс выполнения снова вернется к запланированному графику, компании в конце года нужно будет признать в отчетности две пятых общей величины бонуса в качестве выручки, но в то же время ей также придется дополнительно оценить и раскрыть ту долю признанной на втором году бонусной выручки, которая на самом деле относилась на работу, выполненную в первый год.

## КСТАТИ

### Что нового в мире интегрированной отчетности

Немецкое Федеральное министерство экономического сотрудничества и развития (BMZ), Финансовое объединение природного капитала (NCFA) и Немецкое общество за международное сотрудничество (Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit — GIZ) совместными усилиями разработали открытый инструментарий, позволяющий банкам тестировать свои портфели кредитов — выданных, например, сельскохозяйственным предприятиям или компаниям в индустрии водоснабжения — на чувствительность к засухам. Соответствующий отчет показывает работу этого инструментария в действии на примере стресс-тестирования выборочных портфелей кредитов девяти международных финансовых организаций.

Входящие в состав Nasdaq биржи Nasdaq Nordic и Nasdaq Baltic представили основы своей поддержки листинговым компаниям, желающим выполнять требования по раскрытию информации ESG, то есть по социально-экологическим вопросам и корпоративному управлению. Отмечается, что руководство имеет довольно много общего с основами отчетности устойчивого развития от GRI и отражает рекомендации инициативы так называемых «устойчивых бирж» — Sustainable Stock Exchanges (SSE), — о которых тоже упоминалось в новостях относительно недавно.

Комитет спонсорских организаций (COSO) Комиссии Тредвея и Всемирный совет деловых кругов по вопросам устойчивого развития (World Business Council for Sustainable Development — WBCSD) подписали Меморандум о взаимопонимании, направленный на оказание помощи бизнесу с идентификацией и приоритезацией вопросов, связанных с устойчивостью и управлением корпоративными рисками. Обе организации будут работать над руководствами по внедрению тем устойчивого развития в Основы управления корпоративными рисками — довольно известного документа от COSO. Это закрывает существующий пробел между тем, как компании учитывают вопросы устойчивого развития в текущих практиках управления рисками, и тем, как они раскрывают эти риски своим инвесторам.