

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

МСФО

№ 5 (41), 2017

ISSN 2222-0275

Учет и оценка
выбывающих активов

Особенности учета гудвилла

МСФО (IFRS) 9 для банков



МСФО: СТРАСТИ НАКАЛЯЮТСЯ



Мы на facebook

«МСФО»

№ 5 (41), 2017

Производственно-практический журнал.

Издается с января 2011 г.

Выходит 1 раз в 2 месяца.

Учредитель

СООО «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 27.10.2017.

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

мнение и взгляды авторов.

Редакция не несет ответственности

за содержание рекламных

объявлений.

Рукописи не рецензируются

и не возвращаются.

© ООО «РегистрМедиа», 2017

© МСФО, 2011–2017

Разрешать или нет информацию «не по стандартам» в отчетности?

Если в армии любое отклонение от устава в одежде считается грубым нарушением дисциплины, то Совет по МСФО, наоборот, обсуждает с профессиональным сообществом различные «бантики и рюшечки».

Подчеркну, что все эти, на первый взгляд, излишние заморочки на самом деле составляют ровно 50% успеха в получении дешевого финансирования. Подчеркиваю: «длинного и по-настоящему дешевого», так как все проекты и бизнес-планы сейчас глохнут именно от отсутствия финансирования по разумным ставкам. Анализируя отчетность белорусских компаний и четко представляя тенденцию маргинальной доходности в будущем, нужно честно признавать, что привлечение ресурсов под 8–9% годовых — это слишком накладно и рискованно.

А без «бантиков» в отчетности привлечь под желаемые 3–4% не получится (госфинансирование не в счет).

Другое дело — разгоревшаяся в Совете МСФО дискуссия, разрешать ли использование не оговоренных учетными стандартами данных в финансовой отчетности. Еще весной Совет опубликовал дискуссионный документ в рамках своего проекта по принципам раскрытий. Ровно половина мирового экспертного сообщества категорически против идеи данных не по МСФО в финансовой отчетности. К таковым можно отнести, например, канадский AcSB, который считает, что не оговоренные стандартами данные только лишь снизят ценность тех данных, раскрытия которых стандарты требуют прямо, следовательно — полезность отчетности для инвесторов. Такую же точку зрения разделяет австрийский AFRAC, представители которого отметили, что «именно содержание и качество этого содержания делает финансовые отчеты ценными». Мексиканский CINIF «не верит, что вообще могут быть ситуации, когда необходимы дополнительные данные «non-IFRS», а корейский KASB утверждает, что включение такой информации подорвет доверие к финансовой отчетности со стороны ее пользователей.

Сильна позиция тех, кто поддерживает идею включения дополнительных данных не по МСФО в финансовые отчеты, и среди них есть такие «весомые фигуры», как, например, британский FRC, который отвергает принцип (если представить себе таковой), запрещающий раскрытие информации. Национальный разработчик Гонконга (HKICPA) предупреждает, что ограничение использования информации не по МСФО ограничит возможности составителей отчетности «рассказывать свою историю» пользователям, то есть отражать то, что действительно важно для понимания их бизнеса.

Стоит отметить, что многие разработчики проводят четкую разграничительную линию между информацией не по МСФО и информацией, которая МСФО просто противоречит. И если исходить из того, что первое, в целом, неплохо, а второе — однозначное зло, то возникает вопрос: как отличать одно от другого? Ждем более четкого определения того, что можно считать противоречащим МСФО.

Андрей Карпунин,

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

НОВОЕ В МСФО

- 4 Ханс Хугерворст о настоящем и будущем МСФО
- 5 Совет по МСФО помог с внедрением IFRS 9 и IAS 28
- 5 20 новых специализированных руководств по признанию выручки от FinREC
- 6 О переходе на новые правила признания выручки
- 8 Татьяна ГЕЙХМАН
Краткий обзор вопросов, отклоненных КРМФО – МСФО (IAS) 16

МЕТОДОЛОГИЯ

- 12 Александр БУГАЕВ
Применение IFRS 16 Leases: влияние на учет и отчетность
- 15 Наталья ТРАПЕЗНИКОВА
Учет и оценка выбывающих активов согласно МСФО (IFRS) 5
- 24 Джон ЧАН
Вопрос «чистой задолженности»: как внедрять поправки к МСФО (IAS) 7
- 27 Лариса ШЕХМАН
Методологическое значение МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» для постановки учета
- 32 Тая ДЕНИСОВА, Юлия МАРКИНА
Трансформация финансовой отчетности в соответствии с МСФО
- 36 Александр БУГАЕВ
Капитал организации: его определение и раскрытие в финансовой отчетности
- 39 Ханна КИНГ
Дополнительное руководство по обесценению в соответствии с МСФО (IFRS) 9 для банков
- 42 Ирина ГОНЧАРОВА, Галина БУШМЕЛЕВА
Расширение круга консолидации в IFRS (проблема Special Purpose Entities)
- 46 Нина ИЛЫШЕВА, Ольга НЕВЕРОВА
Развитие оценок по справедливой стоимости в свете применения МСФО (IFRS) 13
- 49 Ольга КУЗНЕЦОВА
МСФО: особенности учета гудвилла

АЗБУКА МСФО

- 52 Людмила ТРИФОНОВА
Структуризация форм и видов объединения компаний в соответствии с МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса»

ПОЛЕМИКА

- 57 Алексей ВЯЗНИКОВ
Проблемы оценки рыночной стоимости нематериальных активов и незавершенных НИОКР
- 60 Дженнифер ЛАУ, Анна ШВЕЙЦЕВ
Альтернативные показатели результатов деятельности. Не лучше ли их назвать «прибыль до учета неблагоприятных списаний»?
- 63 Профессиональные суждения: применение учетной политики или оценка?

**А вы уже оформили подписку на 2018 год?
Специально для вас мы продлеваем цены октября!**

СЧЕТ-ФАКТУРА № 2049 от 01.10.2017	Получатель платежа: ООО «РегистрМедиа» , 220053, г. Минск, ул. Новаторская, 2 «Б», к. 408, УНП 192032301, р/с: BY07MTBK30120001093300064741 в ЗАО «МТБанк», ЦБУ № 3, ВИС МТВКВУ22, г. Минск, 220004, ул. Короля, д. 51, офис 201. Тел./факс: (017) 233 83 89, (017) 289 78 08
--	--

Платательщик и его реквизиты

Наименование подписных печатных изданий	Период подписки	Кол-во экз.	Цена за 1 экз., руб. коп.	Ставка НДС, %*	Всего, руб. коп.
Журнал «МСФО»	1-е полугодие	3	99,00	УСН,	297,00
	год	6	95,00	без НДС	570,00
Журнал «Валютное регулирование и ВЭД»	1-е полугодие	6	71,50	УСН,	429,00
	год	12	67,00	без НДС	804,00
Журнал «Финансовый директор»	1-е полугодие	6	63,00	УСН,	378,00
	год	12	57,00	без НДС	684,00

СЧЕТ-ФАКТУРА ДЕЙСТВИТЕЛЕН ДО 15.11.2017

Если Вы желаете выбрать другой период подписки, заходите на наш сайт www.profmedia.by.

Сумма к оплате _____

*ООО «РегистрМедиа» не является плательщиком НДС — УСН (п. 3.12 ст. 286 Налогового кодекса Республики Беларусь (НК)), не выставляет ЭСЧФ, предусмотренные ст. 106¹ НК. Цена согласно прейскуранту № 8 от 31.08.2017 и Положению о порядке применения скидок. Издания приобретаются для собственного потребления субъекта хозяйствования. ООО «РегистрМедиа» является издателем указанных в счете-фактуре журналов. Свид. о гос. рег. СМИ № 982 от 06.01.2010. Свид. о гос. рег. СМИ № 977 от 06.01.2010. Свид. о гос. рег. СМИ № 200 от 03.09.2010. Перерегистрированы 15.11.2013. УНП 192032301.

Директор **РегистрМедиа**

А.В. Решетников

ОБЯЗАТЕЛЬНО УКАЖИТЕ В ПЛАТЕЖНОМ ПОРУЧЕНИИ СВОЙ ПОЧТОВЫЙ АДРЕС,

ТЕЛЕФОН, НОМЕР СЧЕТА-ФАКТУРЫ (№ 2049) с пометкой «без НДС»

СЧЕТ-ФАКТУРА № 2050 от 01.10.2017	Получатель платежа: СООО «ИПА «РЕГИСТР» , 220053, г. Минск, ул. Новаторская, 2 «Б», к. 404, УНП 100004413, р/с: BY11MTBK30120001093300066609 в ЗАО «МТБанк», ЦБУ № 3, г. Минск, 220004, ул. Короля, д. 51, офис 201, ВИС МТВКВУ22. Тел./факс: (017) 290 16 42, 233 42 25
--	---

Платательщик и его реквизиты

Наименование подписных печатных изданий	Период подписки	Кол-во экз.	Цена за 1 экз., руб. коп.	Ставка НДС, %*	Всего, руб. коп.
Журнал «Налоговый вестник»	1-е полугодие	12	22,00	УСН, без	264,00
	год	24	20,50	НДС	492,00
Журнал «Юридический мир»	1-е полугодие	6	47,00	УСН, без	282,00
	год	12	46,00	НДС	552,00

СЧЕТ-ФАКТУРА ДЕЙСТВИТЕЛЕН ДО 15.11.2017

Если Вы желаете выбрать другой период подписки, заходите на наш сайт www.profmedia.by.

Сумма к оплате _____

*СООО «ИПА «Регистр» не является плательщиком НДС — УСН (п. 3.12 ст. 286 Налогового кодекса Республики Беларусь (НК)), не выставляет ЭСЧФ, предусмотренные ст. 106¹ НК. Цена согласно прейскуранту № 8 от 31.08.2017 и Положению о порядке применения скидок. Издания приобретаются для собственного потребления субъектов хозяйствования. СООО «ИПА «Регистр» является издателем указанных в счете-фактуре журналов. Свид. о гос. рег. СМИ № 1064 от 20.01.2010. Свид. о гос. рег. СМИ № 983 от 06.01.2010. УНП 100004413

Директор

А. И. Атагулов

Гл. бухгалтер

Л. И. Руденко

ОБЯЗАТЕЛЬНО УКАЖИТЕ В ПЛАТЕЖНОМ ПОРУЧЕНИИ СВОЙ ПОЧТОВЫЙ АДРЕС,

ТЕЛЕФОН, НОМЕР СЧЕТА-ФАКТУРЫ (№ 2050) с пометкой «без НДС»

Ханс Хугерворст о настоящем и будущем МСФО

В австралийском Мельбурне прошел форум по МСФО, организованный Ассоциацией сертифицированных бухгалтеров Австралии и Новой Зеландии (CA ANZ). В роли главной приглашенной «звезды» выступил председатель Совета по МСФО Ханс Хугерворст, который поделился актуальной информацией о сегодняшней мировой системе МСФО и планах на будущее.

По его словам, уже 84% мировых юрисдикций (126 из 150) требуют применения международных стандартов финансовой отчетности всеми или почти всеми публичными организациями.

Основными свершениями за последнее время, которыми Совет может по праву гордиться:

- IFRS 9 «Финансовые инструменты», который вводит в практику модель ожидаемых потерь с самого начала следующего года;
- также с 1 января вступает в силу новый стандарт по учету выручки IFRS 15 — по-настоящему глобальный, поскольку у американского FASB есть аналогичные требования;
- с начала 2019 года новый IFRS 16 заставит компании отражать всю свою аренду на балансе;
- чуть позже, в 2021 году, вступит в силу новый стандарт по учету страховых контрактов IFRS 17.

Ханс Хугерворст также рассказал об основных направлениях работы с учетом наиболее актуальных на сегодня проблем и вызовов в мире учета и отчетности (отчетность устойчивого развития, перегруженность отчетов, «Большие данные» и ИИ, расхождение между рыночной и балансовой стоимостью). По словам главы IASB, сегодня, после завершения таких крупных и важных проектов, им требуется «период пере-

дышки». Это не значит, что они не собираются ничего делать — они просто будут улучшать то, что есть.

Основной темой до конца 2021 года, как это уже хорошо известно, останется улучшение раскрытий в финансовой отчетности по МСФО, а уже в рамках этой темы можно выделить отдельные крупные проекты — например, по основным формам отчетности (в рамках которого сегодня обсуждается возможность добавления промежуточных итогов в отчет о доходах), «Инициативу по раскрытиям» и Таксономию МСФО.

Отдельный интерес представляет мнение участников встречи по поводу возможных (или уже осуществляемых) направлений деятельности Совета по МСФО. Для этого на конференции провели несколько опросов. Оказалось, что поддержка, скажем, проекту по изменению структуры отчета о доходах (там, напомним, IASB раздумывает над тем, чтобы включить туда промежуточные итоги типа EBIT), отнюдь не так однозначна, как это может казаться. Пусть одна треть (33%) высказалась «за», 18% этого не хотят, а большинство (43%) просит IASB ограничиться лишь базовыми улучшениями. Когда попросили высказаться по поводу того, должен ли Совет обновить свое руководство по менеджерским отчетам, 76% однозначно поддержали эту идею. А что касается учета нематериальных активов, то тут большинство (67%) также просит разработчика уделить этому внимание по всем аспектам (вопросам признания, измерения и раскрытия); 7% полагают, что оно того не стоит, а 14% допускают такую возможность, но в зависимости от приоритета других актуальных проектов.

Совет по МСФО помог с внедрением IFRS 9 и IAS 28

Узконаправленные корректировки к двум стандартам — IFRS 9 «Финансовые инструменты» и IAS 28 «Инвестиции в совместные и ассоциированные предприятия» были внесены Советом по МСФО для облегчения процесса внедрения.

Слегка скорректированный стандарт IFRS 9 позволит компаниям более свободно измерять особый вид финансовых инструментов — речь, конечно же, идет о неоднократно обсуждаемых ранее финансовых активах с досрочной оплатой и так называемой отрицательной компенсацией. В случае выполнения определенных условий измерять их можно по амортизированной или же справедливой стоимости через прочий совокупный доход, а не по справедливой стоимости через прибыли и убытки. В предварительном варианте Совет эти поправки уже вносил, сегодняшний вариант — окончательный.

Второй набор узкоспециализированных поправок затрагивает стандарт IAS 28. Здесь просто более четко теперь прописано, что компании обязаны учитывать долгосрочные доли владения

в ассоциированных или совместных предприятиях, в отношении которых метод долевого участия (equity method) не применяется, с использованием стандарта IFRS 9. Совет по МСФО добавил иллюстративных примеров для наглядного объяснения, как компаниям теперь применять IFRS 9 и IAS 28.

Таксономия МСФО в соответствии в новой политикой «мгновенного» обновления в ближайшее время будет также изменена, чтобы учесть новые требования к представлению и раскрытию информации по IFRS 9. Сегодня IASB выставляет на обсуждение предварительный вариант изменений, по которому будут приниматься комментарии до 11 декабря.

Все изменения официально вступают в силу с 1 января 2019 г. с возможностью досрочного использования. Поскольку это уже окончательный, а не консультативный их вариант (за исключением Таксономии), тест стандартов доступен только подписчикам систем eIFRS Professional или eIFRS Comprehensive.

20 новых специализированных руководств по признанию выручки от FinREC

Исполнительная комиссия по финансовой отчетности (FinREC) в составе AICPA выпустила очередной набор предварительных вариантов своих необязательных руководств по учету выручки в специфических отраслевых условиях. После периода консультаций, который продлится до 1 декабря, FinREC собирается доба-

вить их в свое общее руководство по учету выручки.

Внимания экспертов в этот раз удостоились следующие отрасли:

- Авиаперевозки: Issue No. 2-5A, Время признания и классификация комиссий в транзакциях между авиакомпаниями

■ Авиаперевозки: Issue No. 2-6G, Изменение величины мильных кредитов в рамках соглашений с кобрендинговой кредитной картой

■ Управление активами: Issue No. 10-9, Представление отчетности по выручке в рамках соглашения об управлении активами: чистый базис vs. валовый базис

■ Инжиниринговые и строительные компании: Issue No. 4-6, Контрактные издержки

■ Игровая индустрия: Issue No. 6-8C, Кобрендинговые соглашения лояльности

■ Игровая индустрия: Issue No. 6-12: Учет комиссий на ипподромах

■ Здравоохранение: Issue No. 8-9, Соглашения о разделении риска

■ Нефтегазовая отрасль: Issue No. 12-1, Признание выручки от продажи нефти и газа

■ Нефтегазовая отрасль: Issue No. 12-2, Запасы

■ Нефтегазовая отрасль: Issue No. 12-3, Соглашения о совместных операциях

■ Нефтегазовая отрасль: Issue No. 12-4, Производные товарные инструменты

■ Нефтегазовая отрасль: Issue No. 12-5, Раскрытия

■ Энергетические и коммунальные компании: Issue No. 13-4, Определение одиночной цены продажи товара

■ Энергетические и коммунальные компании: Issue No. 13-5, Учет смешанных и расширенных договорных модификаций

■ Энергетические и коммунальные компании: Issue No. 13-6, Частичное прекращение действия

■ Энергетические и коммунальные компании: Issue No. 13-7, Время признания выручки от продажи электричества и мощностей

■ Энергетические и коммунальные компании: Issue No. 13-8, Время признания выручки от продажи самогенерируемых кредитов на возобновляемые источники энергии

■ Энергетические и коммунальные компании: Issue No. 13-9, Учет вспомогательной помощи в рамках строительства

■ Энергетические и коммунальные компании: Issue No. 13-12, Раскрытие в отчете о доходах альтернативных программ выручки

■ Телекоммуникации: Issue No. 15-11, Беспроводные транзакции в рамках непрямого канала распределения

О переходе на новые правила признания выручки

Два месяца остается до вступления в силу нового стандарта по признанию выручки, IFRS 15 (а также кодифицированных стандартов из Раздела 606 в американской системе). Институт сертифицированных финансовых аналитиков (CFA Institute) в связи с этим представил 30-страничную публикацию с говорящим названием Revenue Recognition Changes («Изменения в признании выручки»), в котором подводит промежуточные итоги готовности компаний к масштабным изменениям в отчетности. Также авторы анализируют влияние ключевых суждений, которые придется

делать компаниям в связи с не очень четким определением договора (контракта) и условными видами выручки.

Говоря о прогрессе публичных компаний (для которых стандарт, собственно, и станет обязательным в первую очередь, и случится это в течение ближайших месяцев), CFA Institute использует для описания их выхода на старт несколько уничижительное слово «ползание», довольно точно отражающее неспешный темп. Относительно мало компаний рискнуло перейти на новые требования досрочно. Что хуже, подробных число-

вых данных по компаниям, которые только начнут переходить с нового года, пока что очень мало, чтобы можно было делать уверенные выводы.

Для иллюстрации масштаба изменений в публикации используются примеры двух организаций — Microsoft и Rolls-Royce, которым среди очень немногих удалось (благодаря хорошему качеству их учетных платформ) достаточно подробно довести до сведения потенциальных инвесторов результирующие эффекты.

Кроме того, на основе предыдущих изысканий эксперты CFA Institute идентифицируют еще два важных фактора, создающих неопределенность в плане времени и величины признания выручки. Как и было сказано, эта неопределенность порождается условными типами выручки и неопределенностью понятия «договор». Примерами неопределенной выручки является, вознаграждение фондового управляющего, чей итоговый размер комиссии будет зависеть от того, переиграет ли в будущем инвестиционный портфель определенный биржевой индекс. Или,

например, учет ритейлерами неиспользованных сумм по распределенным среди клиентов подарочным картам. Или же это может быть учет выручки производителем технических составляющих, реализуемых через третьи стороны в условиях определенной вероятности, что часть из них окажется невостребованной и будет возвращена.

Вторая обширная область для разъяснений создается определением договора с клиентами. Как известно, это то, от чего отталкиваются в стандарте для признания выручки, поскольку именно он определяет базис для обмена между продавцом и покупателем, оговаривает юридические права и обязанности. В то же время определение контрактных границ (что может подразумевать объединение, разделение, прекращение действия старых, создание новых контрактов) потребует значительного суждения со стороны менеджеров, а это источник неопределенности, способный повлиять на время и величину признания выручки.

УДОБНОЕ
МЕСТО ✓
ДЛЯ ВАШЕЙ
РЕКПАМЫ
(017) 286 06 08

ООО «РегистрМедиа». УНП 192032301

Краткий обзор вопросов, отклоненных КРМФО — МСФО (IAS) 16

Татьяна ГЕЙХМАН

Татьяна Гейхман из Группы по оказанию консультационных услуг в области бухгалтерского учета рассматривает практические последствия отклонения КРМФО поправок и разъяснений к МСФО (IAS) 16.

Ищете ответ на вопрос? Возможно, на него уже ответили специалисты.

Комитет по разъяснениям обычно рассматривает до 20 вопросов на регулярных совещаниях. Лишь по небольшой части обсужденных вопросов выпускаются разъяснения. Многие вопросы отклоняются; над некоторыми вопросами работа продолжается, выпускается усовершенствование стандарта или поправка ограниченной сферы применения. Вопросы, которые не включаются в план работы, становятся «отклоненными вопросами», которые в бухгалтерской профессии называют «неразъясненными вопросами» или вопросами, не подлежащими разъяснению (not an IFRIC или NIFRIC). Всем вопросам, не подлежащим разъяснению, присваиваются коды (начиная с 2002 года), и они включаются в «зеленую книгу» стандартов, публикуемую Советом по МСФО, хотя в методологическом плане они не признаются в официальной литературе. В данной статье рассмотрим вопросы, отклоненные Комитетом по разъяснениям, применительно к МСФО (IAS) 16.

МСФО (IAS) 16 посвящен вопросам признания, оценки и раскрытия информации об основных средствах (ОС). Включение 9 вопросов, относящихся к МСФО (IAS) 16, в план работы было отклонено.

АМОРТИЗАЦИЯ

Ряд вопросов, касающихся допустимых методов амортизации, был передан на рассмотрение Комитета по разъяснениям.

СПОСОБ СПИСАНИЯ СТОИМОСТИ ПРОПОРЦИОНАЛЬНО ОБЪЕМУ ПРОДУКЦИИ (МАЙ 2004 Г.)

Комитет по разъяснениям рассмотрел так называемый «способ списания стоимости пропорционально объему продукции». Его примером является использование дорог, которое увеличивается в соответствии с ожиданиями с течением времени. Комитет по разъяснениям рассмотрел вопрос о возможности применения этого способа для актива, выгоды от которого не были получены непосредственно путем использования. Комитет по разъяснениям отклонил этот вопрос и передал его на рассмотрение Совета. Использование способа списания стоимости пропорционально объему продукции приводит к возникновению отчислений, основанных на ожидаемом использовании или на объеме продукции.

Этот способ может использоваться в тех случаях, когда он отражает ожидаемый характер потребления экономических выгод, связанных с соответствующим активом.

ПРОЦЕНТНЫЙ МЕТОД (НОЯБРЬ 2004 Г.)

Комитет по разъяснениям также отклонил запрос, касающийся процентного метода начисления амортизации. Согласно этому методу амортизированная сумма актива отражает приведенную стоимость будущих чистых денежных потоков, ожидаемых от этого актива, и поэтому актив рассматривается аналогично дебиторской задолженности.

Комитет по разъяснениям отметил, что этот метод амортизации должен отражать то, каким образом потребляются будущие экономические выгоды от актива. Например, линейный метод амортизации будет наиболее уместным в случае равномерного использования дороги в течение периода времени.

МЕТОДЫ, ОСНОВАННЫЕ НА ВЫРУЧКЕ

МСФО (IAS) 16 устанавливает принцип определения основы для расчета амортизации в зависимости от ожидаемого характера потребления будущих экономических выгод актива. Если речь идет о платной дороге, потребление может быть низким в начальные периоды и высоким в дальнейшем. В ноябре 2011 г. и в марте 2012 г. Комитет по разъяснениям обсуждал, может ли способ единицы продукции (ожидаемого использования или объема продукции) быть более уместным для отражения характера потребления ожидаемых будущих экономических выгод, и предложил выпустить разъяснение к МСФО (IAS) 16 и МСФО (IAS) 38.

Затем Совет по МСФО разъяснил, что использование методов, основанных на выручке, для расчета амортизации актива, не считается подходящим для определения основы, так как выручка обычно отражает факторы, не являющиеся **потреблением** экономических выгод, связанных с этим активом. В мае 2014 г. Совет по МСФО выпустил поправки к МСФО (IAS) 16 и МСФО (IAS) 38. Эти поправки обязательны к применению для годовых периодов, начинающихся 1 января 2016 г. или после этой даты.

ЗАТРАТЫ НА ТЕСТИРОВАНИЕ (ИЮЛЬ 2011 Г.)

К Комитету по разъяснениям обратились с просьбой уточнить, что может считаться доходом от продаж при тестировании актива. В запросе рассматривалась промышленная группа, состоящая из нескольких автономных производственных предприятий в юрисдикции, подлежащей местному регулированию. Местный регулирующий орган требовал, чтобы дата коммерческого производства устанавливалась для всего промышленного комплекса в целом. В запросе задавался вопрос о возможности зачета поступлений от уже работающих предприятий

против затрат на тестирование предприятий, пока еще непригодных для использования.

Комитет по разъяснениям отметил, что затраты на тестирование и поступления на стадии тестирования должны определяться отдельно для каждого объекта основных средств. Комитет по разъяснениям счел руководство в МСФО

(IAS) 16 достаточным для определения момента, когда объект основных средств становится доступным для использования и для разграничения поступлений, снижающих затраты на тестирование актива, и выручки от производства. Возникновение расхождений на практике не ожидалось.

Краткий обзор отклоненных вопросов, относящихся к МСФО (IAS) 16

Тема	Краткий вывод
1	2
Амортизация основных средств (май 2004 г.)	Комитет по разъяснениям рассматривал вопрос о применении способа списания стоимости пропорционально объему продукции для актива, потребление которого не связано напрямую с уровнем использования. Примером его является использование дорог, в отношении которого ожидается увеличение с течением времени. Комитет по разъяснениям принял решение о том, что эта область является концептуальной, и рекомендовал Совету рассмотреть данный вопрос в составе проекта по пересмотру концепций
Амортизация активов в операционной аренде (ноябрь 2004 г.)	Комитет по разъяснениям пришел к выводу о том, что использование процентного метода амортизации неправомерно. Согласно этому методу амортизируемая величина актива отражает приведенную стоимость будущих чистых денежных потоков, ожидаемых от этого актива
Переоценка незавершенной инвестиционной недвижимости (ноябрь 2006 г.)	Следуя рекомендациям Комитета по разъяснениям, Совет по МСФО в мае 2008 г. внес поправки в МСФО (IAS) 16 и МСФО (IAS) 40, предусматривающие отражение в учете незавершенной инвестиционной недвижимости в соответствии с МСФО (IAS) 40
Продажа активов, удерживаемых для аренды (май 2007 г.)	Комитет по разъяснениям получил вопрос о представлении прибылей или убытков в случаях, когда организация удерживает активы для аренды и впоследствии их продает. В мае 2008 г. в связи с полученным запросом Совет внес поправки в МСФО (IAS) 16 и разъяснил, что поступления от продажи активов, удерживаемых для аренды, должны отражаться как выручка в соответствии с МСФО (IAS) 18. Совет пришел к выводу о том, что представление на валовой основе будет лучше отражать обычную деятельность для организаций, традиционно продающих объекты основных средств, удерживаемые для аренды
Раскрытие информации о неиспользуемых активах и неиспользуемом незавершенном строительстве (май 2009 г.)	Так как МСФО (IAS) 16 рекомендует, но не требует раскрывать информацию о временно неиспользуемых активах и незавершенном строительстве, в Комитет по разъяснениям был направлен запрос о разъяснении ожидаемого объема раскрытия. Комитет по разъяснениям пришел к выводу, что на основе МСФО (IAS) 1 требование о раскрытии дополнительной информации, значимой для понимания финансовой отчетности, не требует дополнительного руководства
Затраты на тестирование (июль 2011 г.)	Комитет по разъяснениям рассмотрел вопрос о возможности зачета поступлений от уже работающих предприятий против затрат на тестирование предприятий, пока еще непригодных для использования, если все предприятия принадлежат к одной и той же промышленной группе. Комитет по разъяснениям счел руководство в МСФО (IAS) 16 достаточным для определения даты, на которую объект основных средств становится «доступным для использования», а следовательно, для разграничения поступлений, снижающих затраты на тестирование актива, и выручки от коммерческого производства

1	2
Приобретение права использования земли (сентябрь 2012 г.)	В Комитет по разьяснениям поступил запрос на разьяснение порядка учета права использования земли, но этот запрос был отклонен на основании того, что фактические обстоятельства зависят от конкретной территории. Однако Комитет отметил, что наличие неопределенного срока не препятствует возможности отнесения «права использования» к аренде в соответствии с МСФО (IAS) 17
Раскрытие информации о затратах по займам для активов с использованием модели учета по переоцененной стоимости (май 2014 г.)	Для ОС, отражаемых по справедливой стоимости, капитализация затрат по займам не требуется. Комитет по разьяснениям подтвердил, что требование о раскрытии суммы, по которой эти активы отражались в соответствии с моделью учета по фактическим затратам, включает раскрытие капитализированных затрат по займам
Учет основных запасов (ноябрь 2014 г.)	В Комитет по разьяснениям поступила просьба разьяснить, как должны отражаться в учете «основные запасы»: в соответствии с МСФО (IAS) 2 или МСФО (IAS) 16? Комитет заметил, что состав «основных запасов» и методы их учета могут сильно различаться в различных отраслях. Комитет по разьяснениям отметил, что у него нет четкого свидетельства того, что различия в учете обусловлены различиями в применении МСФО (IAS) 2 и МСФО (IAS) 16 и исключил этот вопрос из плана работы

КСТАТИ

Влияние Brexit на финансовую отчетность

Отдельный доклад по вынесенной в заголовок теме представил Институт присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса (ICAEW). По мнению экспертов, реальное влияние выхода Великобритании из ЕС на национальную систему финансовой отчетности и международные последствия этого влияния до сих пор еще не удостоивались должного внимания.

В докладе эксперты перечисляют ключевые проблемы с отчетностью, с которыми Туманный Альбион неизбежно столкнется после выхода из ЕС. Они дают 16 рекомендаций, которыми нужно воспользоваться при решении ключевых вопросов принципиальной важности. А вопросы эти следующие:

- Что будет означать Brexit для британской системы отчетности?
- Нужно ли пересматривать сферу действия сегодняшнего регулирования?
- Как Британии остаться влиятельным участником международной разработки стандартов учета и отчетности?

Эксперты рассматривают три возможных исхода для Великобритании как страны, которая следует курсу МСФО, но теперь находится за пределами Евросоюза:

1. «Европейские» МСФО, как и раньше, применяются британскими публичными компаниями, а сама Британия, как и прежде, влияет на принятие решений EFRAG — Европейской консультативной группы по финансовой отчетности
2. Британские публичные компании применяют МСФО, но не европейский их вариант, а оригинальный — в том виде, в каком они выходят из-под пера Совета по МСФО, и никакого механизма отказа от новых стандартов не предусмотрено
3. Великобритания придумывает и внедряет свой собственный механизм принятия и внедрения в учетную практику новых МСФО.

Применение IFRS 16 Leases: Влияние на учет и отчетность

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)*

IFRS 16 Leases (МСФО (IFRS) 16 «Аренда») вводит существенные изменения в учет и финансовую отчетность лизингополучателя, требуя от арендатора признать активы и обязательства в балансе почти для всех договоров аренды. IASB (Совет по МСФО) принял решение внести эти изменения с целью разрешения ряда вопросов, возникающих у пользователей финансовых отчетов в связи с забалансовым (внебалансовым) учетом арендного имущества у лизингополучателей. Следует отметить, что учет и отчетность лизингодателей очень мало изменятся после начала применения ими МСФО (IFRS) 16. Это связано с тем, что пользователи финансовых отчетов в целом удовлетворены тем, как осуществляется в настоящее время отражение лизинговых операций в учете и финансовой отчетности самими лизингодателями. Поэтому IASB (Совет по МСФО) пришел к выводу о том, что внесение существенных изменений в учет и отчетность лизингодателя в настоящее время не будет отвечать критерию затраты — выгоды. Вместо этого IFRS 16 Leases сохраняет модель учета и отчетности лизингодателя, изложенную в IAS 17 Leases (МСФО (IAS) 17 «Аренда»). Однако он (IFRS 16 Leases) вводит некоторые дополнительные требования к раскрытию информации для арендодателей, включая информацию об остаточном риске активов.

ЗНАЧИТЕЛЬНЫЕ ИЗМЕНЕНИЯ В УЧЕТЕ И ОТЧЕТНОСТИ АРЕНДАТОРА

Стандарт исключает классификацию аренды лизингополучателями на операционную аренду или финансовый лизинг.

В настоящее время при применении IAS 17 Leases большинство договоров аренды классифицируется как операционная аренда. И такое полученное в аренду имущество не находит своего отражения в учете и отчетности лизингополучателя. Но такое положение изменится, когда арендаторы начнут применять положения IFRS 16. Новый стандарт отменяет классификацию аренды для лизингополучателей как на операционную аренду, так и на финансовую аренду. Вместо этого, применяя положения IFRS 16, лизингополучатель будет учитывать почти все лизинговые сделки по методике, применяемой в настоящее время к учету финансовой аренды. В первую очередь это означает, что в самом начале срока действия арендного договора лизингополучатель признает как актив, так и обязательство в своем учете и отчетности. Активы представляют собой право арендатора использовать имущество, полученное на основе договора аренды, в течение всего срока аренды. IFRS 16 называет такой актив как «право на использование». Обязательство отражает обязан-

ность (обязательство) лизингополучателя по условиям договора произвести необходимые платежи арендодателю на протяжении всего срока аренды.

Таким образом, арендатор отражает в своем бухгалтерском учете и отчетности в качестве активов свое право пользования арендованным имуществом и обязательства по такому имуществу аналогично любым другим внеоборотным активам и финансовым обязательствам.

Для такого актива, как право использования, лизингополучатель будет признавать амортизационные отчисления в отчете о прибылях и убытках на протяжении всего срока аренды, рассчитываемые, как правило, линейным методом. Согласитесь, что это очень похоже на учет собственных объектов основных средств.

Что же касается учета обязательств по лизингу, то лизингополучатель признает их как процентные расходы в отчете о прибылях и убытках аналогично другим похожим финансовым обязательствам. Это означает, что учет у арендатора, применяющего IFRS 16, оказывает такое же влияние на его финансовую отчетность, как и учет финансируемой покупки актива со стоимостью, аналогичной стоимости права пользования объектом аренды у лизингополучателя.

ИСКЛЮЧЕНИЯ ПРИ ПРИЗНАНИИ

IFRS 16 содержит два исключения при признании объектов учета и отчетности для лизингополучателей. Первое исключение предназначено для краткосрочной аренды, которая определяется как лизинг со сроком аренды 12 месяцев или менее. Второе исключение относится к аренде малоценных активов, таких как телефоны, персональные компьютеры или малоценная офисная мебель. Рассматривая вопросы освобождения от учета по договору аренды малоценных активов, IASB имел в виду аренду новых активов со стоимостью в размере порядка \$5,000 или менее. Исключение применяется на абсолютной основе, независимо от размера суммы лизингового договора или

существенности. Это означает, что арендатор не должен «доказывать», что аренда, подпадающая под данное изъятие, является несущественной.

Исключения предназначены также для таких договоров лизинга, которые часто повторяются у арендатора, но их реальное влияние на финансовую отчетность бывает очень низким. В отношении этих договоров IASB установил, что стоимость признания права пользования активами и обязательств по лизингу, вероятно, перевешивает ожидаемые выгоды. Вместо этого лизингополучатель может выбрать для учета аренды, подпадающей под исключение, вариант, аналогичный сегодняшней операционной аренде, — признав лизинговые платежи в качестве расходов в течение срока аренды, как правило, линейным методом. Лизингополучатель не должен предоставлять раскрытие информации в финансовой отчетности (балансе), относящееся к аренде, подпадающей под исключения. Следовательно, при применении IFRS 16 арендаторам не требуется фиксировать какую-либо дополнительную информацию об аренде, подпадающей под исключения, сверх информации, которая в настоящее время представляется в рамках учета текущей операционной аренды.

ВЛИЯНИЕ НА ОТЧЕТ О ФИНАНСОВОЙ ПОЗИЦИИ

Лизингополучатель, который заключает договор, подпадающий под понятие операционной аренды в настоящее время, будет показывать более высокую стоимость внеоборотных активов и финансовых обязательств в финансовой отчетности в случае применения положений IFRS 16. Для любой компании с существенным размером операционной аренды этот эффект будет значительным. Также будет происходить относительно небольшое уменьшение общего капитала предприятия или его чистых активов — это связано с тем, что права пользования активами обесцениваются быстрее, чем уменьшаются обязательства по лизингу. Поэтому в любой момент между нача-

лом и концом аренды размер права пользования будет несколько меньше, чем сумма лизингового обязательства. Также будет происходить изменение основных финансовых коэффициентов, которые рассчитываются на основании информации о стоимости активов и обязательств предприятия, как, например, коэффициенты левириджа. Несомненно, что такие изменения, будут значительными для арендаторов с большими суммами операционной аренды.

ВЛИЯНИЕ НА ОТЧЕТ О ПРИБЫЛИ ИЛИ УБЫТКАХ

Когда лизингополучатель начнет применять IFRS 16, то у него сократятся операционные расходы и увеличатся финансовые.

Обычно рассчитываемые прямолинейным способом расходы по операционной аренде, которые лизингополучатель признал при применении IAS 17, будут заменены амортизационными отчислениями по активам права пользования и процентными расходами по лизинговым обязательствам. Следовательно, при применении арендатором IFRS 16 произойдет сокращение операционных расходов и увеличение финансовых затрат. Это означает, что такие показатели доходности предприятия, как операционная прибыль, EBIT и EBITDA, станут выше.

Лизингополучатель обычно признает амортизационные отчисления по активам права пользования на основе применения прямолинейного метода расчета таких отчислений, в то время как процентные расходы сокращаются в течение срока аренды, поскольку периодически производятся лизинговые платежи. Это означает, что для конкретного договора аренды общая сумма расходов по аренде будет сокращаться каждый год по мере их погашения. Это отличается от сегодняшних операционных расходов, рассчитываемых на прямолинейной основе. Однако эта разница в сумме расходов, как ожидается, будет незначительной для большинства арендаторов.

Это связано с тем, что, если у лизингополучателя есть целый портфель лизинга, который начинается и заканчивается в разные отчетные периоды, влияние на отчет о прибылях или убытках новых арендных договоров с относительно более высокими процентными расходами будет сбалансировано лизингом по заканчивающимся договорам с относительно более низкими процентными расходами. Следовательно, для большинства компаний показатели прибыли, которые рассчитываются на основании показателей, включающих в себя финансовые издержки, например, прибыль до налогообложения, как ожидается, будут в значительной степени не затронуты при применении IFRS 16.

ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

IFRS 16 требует от арендатора классифицировать денежные выплаты за основную часть обязательств по аренде в рамках финансовой деятельности, а также для процентной части лизингового обязательства аналогично другим процентным платежам. Следовательно, для арендатора с существенной операционной арендой применение IFRS 16 приведет к сокращению оттоков денежных средств по операционной деятельности и увеличению оттока денежных средств по финансовой деятельности.

ОБЩИЙ ЭФФЕКТ

При применении IFRS 16 финансовые отчеты лизингополучателей станут более сопоставимыми с финансовыми отчетами аналогичных компаний, которые покупают свои активы, и обеспечат большую прозрачность в отношении финансового левириджа лизингополучателя и используемого капитала. В целом, такой учет обеспечит более точное представление о финансовом положении лизингополучателя, чем это происходит в настоящее время при применении IAS 17.

Учет и оценка выбывающих активов согласно МСФО (IFRS) 5

Наталья ТРАПЕЗНИКОВА,

К.Э.Н.

Стремление компаний к повышению эффективности своей деятельности определило рост их интереса к анализу финансовой результативности своего бизнеса. Достаточно часто по результатам такого анализа компаниям приходится осуществлять продажу долгосрочных активов, закрывать отдельные направления бизнеса, ликвидировать филиалы, продавать дочерние организации. Подобные действия могут оказать заметное влияние на финансовое состояние компании, будущие результаты ее деятельности и потоки денежных средств, что может привести к нарушению одного из основных принципов подготовки финансовой отчетности — принципа непрерывности деятельности компании. Это потребовало формирования особого подхода к учету и представлению в отчетности таких операций, который был реализован в Международном стандарте финансовой отчетности (МСФО) (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность».

КЛАССИФИКАЦИЯ ДОЛГОСРОЧНЫХ АКТИВОВ И ВЫБЫВАЮЩИХ ГРУПП, ПРЕДНАЗНАЧЕННЫХ ДЛЯ ПРОДАЖИ

Компания может принять решение о продаже в отношении как отдельного объекта долго-

срочных активов (основного средства, нематериального актива), так и группы активов, в том числе со связанными с ними обязательствами, применительно к которым МСФО (IFRS) 5 вводит понятие «выбывающая группа».

Согласно определению выбывающая группа — это группа активов, подлежащая выбытию путем продажи или иным образом вместе как группа в результате одной операции, и обязательства, непосредственно связанные с этими активами, которые будут переданы в результате этой операции (прил. к А МСФО (IFRS) 5). Выбывающая группа может включать в себя любые (как долгосрочные, так и краткосрочные) активы и обязательства, быть группой единиц, генерирующих денежные средства (далее — ЕГДС), отдельной ЕГДС или ее частью. В качестве примеров выбывающей группы можно привести дочернюю компанию, завод по производству оборудования или направление деятельности, состоящее из нескольких производств.

Долгосрочный актив (выбывающая группа) классифицируется как предназначенный для продажи, если его балансовая стоимость будет возмещена в основном за счет продажи, а не посредством продолжающегося использования (п. 6 МСФО (IFRS) 5). Например, если компания

решила продать автомобиль, то его балансовая стоимость в значительной степени будет возмещена поступлением денежных средств от продажи. С этой точки зрения автомобиль в полной мере соответствует определению «предназначенный для продажи».

Для того чтобы актив (выбывающая группа) был классифицирован в качестве предназначенного для продажи, необходимо его соответствие следующим критериям:

- долгосрочный актив (выбывающая группа) должен быть готов к немедленной продаже в его нынешнем состоянии (на условиях, обычных при продаже таких активов);
- осуществление продажи должно быть в высшей степени вероятным (п. 7 МСФО (IFRS) 5).

Пример 1

Руководство ОАО «Премьер» приняло решение о продаже офисного здания и приступило к поиску покупателя. Здесь возможны две ситуации:

- 1) здание полностью готово к продаже и не требует никакого ремонта. В этом случае оно может быть классифицировано как актив, предназначенный для продажи, так как в существующем состоянии его можно реализовать в любой момент;
- 2) до продажи здание требует проведения капитального ремонта, и компания не хочет передавать его покупателю до завершения всех ремонтных работ. Отсрочка в дате возможной передачи здания означает, что на отчетную дату у компании не будет в наличии актива для немедленной продажи. До завершения ремонтных работ первый из перечисленных ранее критериев не выполняется, поэтому здание не может быть классифицировано как актив, предназначенный для продажи и, следовательно, продолжает учитываться в составе основных средств.

Для выполнения второго критерия классификации необходимо одновременное соблюдение следующих условий:

- руководство компании приняло план продажи актива (выбывающей группы);
- запущена активная программа по поиску покупателя и реализации плана;
- прилагаются энергичные усилия по организации продажи по обоснованной (сопоставимой с текущей справедливой стоимостью актива) цене;
- ожидается, что продажа будет признана завершённой в течение одного года с даты признания актива (выбывающей группы) в качестве предназначенного для продажи;
- действия, необходимые для осуществления плана, указывают на то, что отказ от плана или значительные корректировки этого плана маловероятны (п. 8 МСФО (IFRS) 5).

Однако на практике могут возникнуть и часто возникают обстоятельства, которые не позволяют завершить продажу в течение 12 месяцев, что фактически говорит о несоблюдении одного из установленных критериев. Если задержка завершения продажи вызвана причинами, которые компания не может контролировать, но при этом оснований сомневаться в намерении руководства выполнить план продажи нет, компания продолжает классифицировать актив (выбывающую группу) в качестве предназначенного для продажи. Перечень ситуаций, которые являются исключением из «правила одного года», приведен в приложении к В МСФО (IFRS) 5.

Пример 2

Руководство ООО «Столица» разработало план продажи производственного корпуса в его текущем состоянии и классифицировало объект как «предназначенный для продажи». В рамках предварительно подписанного договора с покупателем была проведена техническая экспертиза здания и выявлены нарушения в эксплуатационных характеристиках (неисправность системы пожарной безопасности). Покупатель потребовал от ООО «Столица» устранить выявленные нарушения, что, по

оценке специалистов, вызовет увеличение срока продажи, превышающего 12 месяцев. Однако руководство компании оперативно разработало план ремонта и приступило к его выполнению, считая, что может решить проблемы с выявленными нарушениями.

С позиции МСФО (IFRS) 5 подобная ситуация является исключением из требования по ограничению периода продажи одним годом. Поскольку условия для применения исключения, установленные данным стандартом (необходимые действия по устранению выявленных нарушений были предприняты компанией вовремя, и ожидается благоприятное разрешение задерживающих факторов) выполнены, компания продолжит классифицировать производственный корпус как долгосрочный актив, предназначенный для продажи.

Решение о классификации актива в качестве предназначенного для продажи принимается на дату выполнения критериев. Если критерии классификации были соблюдены после окончания отчетного периода, но до утверждения финансово й отчетности к выпуску, соответствующую информацию следует раскрыть в примечаниях.

Пример 3

Компания «Красота» 25.12.2015 решила продать свое подразделение по производству косметики. Акционеры утвердили решение о продаже на внеочередном общем собрании 14.01.2016. Финансовый год компании заканчивается 31 декабря, отчетность утверждается к выпуску 25 апреля следующего года. Поскольку критерии признания выполнены только после отчетной даты (в части наличия согласия акционеров), в отчетности за 2015 г. ООО «Красота» не будет изменять ранее установленный порядок отражения группы активов подразделения, но раскроет необходимую информацию о продаже

в примечаниях к отчетности (как событие после отчетного периода).

ОБЩИЙ ПОДХОД К УЧЕТУ И ОТРАЖЕНИЮ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Общий подход к учету долгосрочных активов (выбывающих групп), классифицированных в качестве предназначенных для продажи, представлен на рисунке.

Рассмотрим более подробно основные требования стандарта к учету таких активов.

Этап I. Непосредственно перед тем как актив (выбывающая группа) впервые классифицируется в качестве предназначенного для продажи, балансовая стоимость актива (всех активов и обязательств в группе) оценивается согласно нормам соответствующих стандартов, регулирующих их учет (п. 18 МСФО (IFRS) 5). Иными словами, компания должна применять свою обычную учетную политику в отношении долгосрочных активов до того момента, пока не будут выполнены все критерии классификации таких активов в качестве предназначенных для продажи. Перечень стандартов, приведенных на рисунке (этап I), не является исчерпывающим. В ситуации, когда в качестве предназначенной для продажи классифицируется дочерняя компания, оценка любых ее активов и обязательств (в том числе краткосрочных активов, активов, к оценке которых требования МСФО (IFRS) 5 не применяются, и обязательств) осуществляется в соответствии с применимыми к ним стандартами. Их перечень будет определяться характером самих активов и обязательств дочерней компании. Если выбывающая группа является новоприобретенной дочерней компанией, которая отвечает критериям классификации как предназначенная для продажи при приобретении, то она должна быть оценена по нормам МСФО (IFRS) 5 — по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.



Рисунок. Логика учета долгосрочных активов, предназначенных для продажи

Пример 4

Закрытое акционерное общество (ЗАО) «Маяк» 30.04.2015 решило реализовать объект основных средств, балансовая стоимость которого составляет 18 тыс. USD. На указанную дату актив соответствовал всем критериям классификации в качестве предназначенного для продажи. Рыночная стоимость объекта основных средств была оценена в 16 тыс. USD, а расходы на его продажу — в 0,5 тыс. USD. Непосредственно перед признанием актива в качестве предназначенного для продажи он будет проверен на обесценение. Возникшую при этом разницу между балансовой и рыночной стоимостями объекта в размере 2 тыс. USD ЗАО «Маяк» отразит в отчете о совокупном доходе (раздел «Отчет о прибылях и убытках») как убыток от обесценения объекта основных средств или уменьшит на эту сумму резерв

переоценки в случае, если применяется модель учета по переоцененной стоимости, а объект ранее дооценивался.

Этап II. На дату классификации в качестве предназначенного для продажи долгосрочный актив (выбывающая группа) оценивается по наименьшей из двух величин: балансовой стоимости или справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу. Любое первоначальное уменьшение балансовой стоимости актива до справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу компания признает как убыток от обесценения.

При этом реклассифицированные долгосрочные активы (как отдельные, так и входящие в выбывающую группу), к оценке которых не применяются положения МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для про-

дажи, и прекращенная деятельность», должны по-прежнему учитываться в соответствии со стандартами, применяемыми к ним до рекласификации. К активам, находящимся вне сферы применения указанного стандарта в отношении оценки, относятся:

- финансовые активы;
- инвестиционное имущество, оцениваемое по справедливой стоимости;
- активы, признанные в результате вознаграждений работникам;
- отложенные налоговые активы и др.

Пример 5

Актив ЗАО «Маяк» на дату классификации в качестве предназначенного для продажи будет оценен по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу — в сумме 15,5 тыс. USD, так как эта величина меньше его балансовой стоимости (18 тыс. USD). В отчете о совокупном доходе ЗАО «Маяк» отразит убыток от обесценения в сумме 2,5 тыс. USD.

Особый подход требуется к оценке активов, входящих в выбывающую группу. Справедливая стоимость выбывающей группы, классифицируемой в качестве предназначенной для продажи, рассчитывается для всей группы активов в целом, а не как арифметическая сумма справедливых стоимостей отдельных активов за вычетом справедливой стоимости входящих в нее обязательств. При этом убыток от обесценения, относящийся к выбывающей группе, распределяется между долгосрочными активами, к оценке которых применяется МСФО (IFRS) 5.

Согласно п. 23 указанного стандарта, при распределении убытка между входящими в группу долгосрочными активами необходимо соблюдать следующий порядок: в первую очередь уменьшается балансовая стоимость гудвилла, а затем оставшаяся часть убытка распределяется между долгосрочными активами, входящими в выбывающую группу, пропорционально их балансовой

стоимости. Порядок распределения убытка от обесценения продемонстрирован в следующем примере.

Пример 6

В октябре 2015 г. ЗАО «Радуга» приняло решение в течение года продать розничный бизнес, приобретенный несколько лет назад. Эта продажа не влечет за собой выход ЗАО «Радуга» из конкретного рыночного сегмента. Критерии классификации розничного бизнеса как предназначенной для продажи выбывающей группы выполнены на 31.12.2015. По данным независимой оценки, по состоянию на 31.12.2015 справедливая стоимость розничного бизнеса за вычетом расходов на продажу составила 2,3 млн USD, а балансовая стоимость его активов — 2,59 млн USD.

На дату классификации бизнеса как выбывающей группы, предназначенной для продажи, ЗАО «Радуга» оценивает группу по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу (так как она наименьшая) и признает в отчете о совокупном доходе (разд. «Отчет о прибылях и убытках») убыток от обесценения в сумме 0,29 млн USD. Поскольку требования МСФО (IFRS) 5 не применяются к оценке входящих в выбывающую группу финансовых активов и отложенных налоговых активов, убыток от обесценения будет распределен между другими долгосрочными активами, входящими в группу. Данные примера систематизированы в табл. 1. Как следует из представленных данных, убыток в сумме 155 тыс USD уменьшит балансовую стоимость гудвилла до нуля, оставшаяся часть убытка — 135 тыс USD — будет распределена на пропорциональной основе между основными средствами и нематериальными активами.

Этап III. Согласно требованиям МСФО (IFRS) 5 в период классификации долгосрочного актива (выбывающей группы) в качестве предназначенного для продажи происходит следующее:

■ начисление амортизации по долгосрочным активам (в том числе являющимся частью выбывающей группы) прекращается;

■ долгосрочный актив (выбывающая группа) оценивается по наименьшей из балансовой и справедливой стоимостей за вычетом расходов на продажу;

■ долгосрочный актив (все активы и обязательства, включенные в выбывающую группу) представляется в ОФП отдельно от прочих активов (обязательств).

Необходимо отметить, что МСФО (IFRS) 5 не содержит конкретных указаний относительно того, в каком именно разделе отчета о финансовом положении следует отражать долгосрочный выбывающий актив, что приводит к отсутствию единого мнения по этому вопросу среди специалистов МСФО. Например, часть экспертов

считают, что статья «Долгосрочные активы (или выбывающие группы), предназначенные для продажи» отражается в составе краткосрочных активов, так как п. 3 данного стандарта предусматривает реклассификацию долгосрочных активов в краткосрочные в тот момент, когда они будут отвечать критериям классификации в качестве предназначенных для продажи.

Существует и иная точка зрения: рассматриваемые активы представляются обособленно в отчете о финансовом положении. Обоснованием этой позиции являются положения п. 38 МСФО (IFRS) 5, которые обязывают компании представлять долгосрочный актив (активы и обязательства выбывающей группы), классифицированный как предназначенный для продажи, отдельно от других активов (обязательств) в отчете о финансовом положении.

Таблица 1

Активы выбывающей группы ЗАО «Радуга», млн USD

Актив выбывающей группы, предназначенной для продажи	Балансовая стоимость актива до распределения убытка от обесценения	Распределенный убыток от обесценения	Балансовая стоимость актива выбывающей группы, предназначенной для продажи, после распределения убытка от обесценения
Гудвилл	0,155	(0,155)	0
Основные средства	0,51	(0,106)	0,404
Нематериальные активы	0,14	(0,029)	0,111
Отложенные налоговые активы	0,095	—	0,095
Финансовые активы	0,36	—	0,036
Запасы	0,07	—	0,07
Дебиторская задолженность	0,65	—	0,65
Денежные средства и их эквиваленты	0,61	—	0,61
Итого активов выбывающей группы, предназначенной для продажи	2,59	(0,29)	2,3

Подход обособленного представления в финансовой отчетности активов выбывающей группы, предназначенной для продажи, на примере ЗАО «Радуга» иллюстрирует табл. 2.

По нашему мнению, ни один из указанных подходов не противоречит положениям МСФО

(IFRS) 5 в отношении представления в отчетности предназначенных для продажи долгосрочных активов (выбывающих групп).

На каждую отчетную дату предназначенный для продажи актив (выбывающая группа) оценивается по наименьшей из двух величин — ба-

лансовой стоимости и справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу. При этом любое уменьшение балансовой стоимости до справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу признается как убыток от обесценения актива (выбывающей группы) и отражается аналогично признанию убытка, возникающего на дату первоначальной классификации.

В случае увеличения в последующих периодах справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу компания признает доход от восстановления ранее признанного убытка от обесценения. Такой доход отражается в сумме, не превышающей совокупных убытков от обесценения, признанных ранее (включая убытки, накопленные за все предыдущие периоды, как до, так и после классификации долгосрочного актива (или выбывающей группы) в качестве предназначенного для продажи).

Прибыль или убыток, не признанные к дате продажи долгосрочного актива (или выбывающей группы), признаются на дату прекращения признания (п. 24 МСФО (IFRS) 5).

ИЗМЕНЕНИЯ В ПЛАНЕ ПРОДАЖИ

Если критерии классификации актива (выбывающей группы) в качестве предназначенного для продажи более не выполняются, его классификация как такового прекращается, то есть актив реклассифицируется в прежнюю категорию. В такой ситуации актив оценивается по наименьшей из двух величин:

- балансовой стоимости на момент классификации актива (выбывающей группы) на продажу с учетом амортизации и переоценок, которые были бы признаны, если бы актив (выбывающая группа) никогда не был классифицирован подобным образом;

- возмещаемой суммы на дату принятия решения не продавать.

Результат корректировки балансовой стоимости включается в прибыль или убыток от продолжающейся деятельности за период, в течение которого перестали выполняться критерии классификации актива на продажу.

Таблица 2

Фрагмент отчета о финансовом положении ЗАО «Радуга», млн USD.

Актив	Стоимость актива на 31.12.2015	Стоимость актива на 31.12.2014
Долгосрочные активы:		
— основные средства	x	x
— нематериальные активы	x	x
Итого	x	x
Краткосрочные активы:		
— запасы	x	x
— торговая и прочая дебиторская задолженность	x	x
— денежные средства и их эквиваленты	x	x
Итого	x	x
Активы выбывающей группы, предназначенной для продажи*	2,3	-
Баланс	x	x

* Обязательства, непосредственно связанные с активами выбывающей группы, предназначенной для продажи, будут представлены аналогичным образом в ОФП (отдельно от других обязательств компании).

Пример 7

Руководство ООО «Ресурс» 30.09.2015 решило продать офисное здание. На эту дату здание соответствовало всем необходимым критериям классификации в качестве актива, предназначенного для продажи. Компания учитывает объекты недвижимости с использованием модели по первоначальной стоимости с применением линейного метода амортизации. Первоначальная стоимость офисного здания составила 200 тыс. USD, ликвидационная стоимость — 0, срок полезной службы — 40 лет. На дату решения о продаже балансовая стоимость здания составляла 175 тыс. USD, а справедливая стоимость, определенная независимым оценщиком, — 215 тыс. USD. Предполагаемые затраты на продажу составили 7 тыс. USD. Эти оценки сохранили свою актуальность на 31.12.2015.

Первоначально ООО «Ресурс» планировало продать объект недвижимости за 205 тыс. USD. Но в течение года справедливая стоимость здания существенно снизилась и на 30.09.2016 составила только 150 тыс. USD. Ценность использования здания на эту дату составила 155 тыс. USD. В связи с отсутствием спроса на здание по заявленной цене его продажа в течение года не состоялась. С момента классификации офисного здания в качестве предназначенного для продажи (30.09.2015) амортизация по нему не начислялась. В отчете о финансовом положении ООО «Ресурс» за год, закончившийся 31.12.2015, балансовая стоимость основных средств будет уменьшена на 175 тыс. USD, а офисное здание будет отражено обособленно в отчете о финансовом положении по статье «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи» в сумме 175 тыс. USD.

На 30.09.2016 классификация здания в качестве предназначенного для продажи была прекращена, поскольку в течение установленных 12 месяцев продажа не была

завершена. Компания «Ресурс» переведет объект недвижимости в основные средства и оценит его по возмещаемой стоимости на дату решения об отказе от продажи (155 тыс. USD). Эта сумма была выбрана как наибольшая из двух величин:

- ценности использования здания (155 тыс. USD);
- справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу (143 тыс. USD).

В качестве оценки здания выбрана возмещаемая сумма, поскольку она меньше его балансовой стоимости до классификации в качестве предназначенного для продажи, с корректировкой на накопленную амортизацию в 170 тыс. USD $(175 - [(200 - 0) / 40])$.

Одновременно в отчете о совокупном доходе компания признает убыток от обесценения здания в размере 20 тыс. USD $(175 - 155)$.

ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ИНФОРМАЦИИ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Основные требования МСФО (IFRS) 5 к раскрытию информации о долгосрочных активах (выбывающих группах), предназначенных для продажи, состоят в следующем:

- предназначенные для продажи долгосрочные активы (активы выбывающей группы) должны быть представлены в отчете о финансовом положении отдельно от других активов;
- обязательства выбывающей группы, предназначенной для продажи, также должны быть представлены в отчете о финансовом положении обособленно от других обязательств;
- взаимозачет указанных активов и обязательств запрещен;
- основные классы предназначенных для продажи активов и обязательств подлежат отдельному раскрытию непосредственно в отчете о финансовом положении либо в примечаниях;
- совокупные доходы (расходы), признанные в составе прочего совокупного дохода, ко-

которые относятся к долгосрочным активам (выбывающим группам), должны быть представлены отдельно от других прочих компонентов совокупного дохода;

- повторное представление сравнительной информации не требуется.

ВЫВОДЫ

Одно из принципиальных требований МСФО (IFRS) 5 состоит в том, чтобы долгосрочные активы, отвечающие критериям классификации в качестве предназначенных для продажи, представлялись отдельно в ОФП компании и к ним применялся особый порядок учета.

Требования к учету обусловлены экономической сущностью таких активов. Поскольку балансовая стоимость этих активов, как ожидается, будет возмещена посредством их продажи, а не в результате продолжающегося использования, то их учет представляет собой процесс оценки, а не соотнесения балансовой стоимости актива с доходами через начисление амортизации.

Информация, предоставляемая согласно МСФО (IFRS) 5, дает пользователям финансовой отчетности возможность оценить финансовые результаты продажи долгосрочных активов и выбывающих групп, с большей надежностью прогнозировать доходность, финансовое положение компании и потоки денежных средств.

КСТАТИ

Европейские финансовые регуляторы начнут учитывать «устойчивые» факторы

Европейская комиссия предложила, чтобы органы финансового надзора отныне принимали в расчет факторы устойчивого развития — имеется в виду влияние компаний на экологию («E»), их социальную политику («S») и корпоративное управление («G»), все вместе ESG. Это, кстати, стало всего лишь одним из предложений по реформе европейских финансовых регуляторов.

Три основных финансовых регулятора в ЕС — это Европейская организация страхования и пенсионного обеспечения (EIOPA), Европейское банковское управление (EBA) и Европейская организация по ценным бумагам и рынкам (ESMA). В отношении последней, кстати, уместно будет напомнить, что Еврокомиссия недавно не нашла серьезных оснований для ее реформы, удовлетворившись результатами прошлой работы.

Связанные с факторами устойчивого развития предложения от Европейской комиссии призваны заставить регуляторов на систематической основе принимать эти факторы в расчет в ходе осуществления надзора на панъевропейском уровне. По ее мнению, такой подход способен помешать наблюдаемым сегодня расхождениям.

Если органы европейского финансового надзора начнут их учитывать, это позволит отслеживать, как поднадзорные им финансовые институты идентифицируют, отражают в отчетности и минимизируют риски для своей финансовой стабильности, источником которых являются факторы «ESG». Кроме того, они также смогут предоставлять поднадзорным им организациям руководства по интегрированию факторов устойчивого развития в требования финансового законодательства.

Для примера, Европейская организация страхования и пенсионного обеспечения (EIOPA) могла бы учитывать риски ESG в тестировании пенсионных фондов — идея, ранее уже высказанная, но отвергнутая ассоциацией пенсионных фондов Pensions Europe, которая в ответ на консультации экспертной группы по устойчивому развитию заявила, что не видит в научной литературе «четкой картины, подтверждающей, что риски и доходности по портфелям ESG на самом деле систематически отличаются от рисков и доходности портфелей, управляемых традиционными методами». Пенсионная ассоциация также добавила, что пенсионные фонды в ЕС на самом деле не подлежат унифицированному режиму регулирования, а подпадают под индивидуальный надзор со стороны национальных органов.

Вопрос «чистой задолженности»: как внедрять поправки к МСФО (IAS) 7

Джон ЧАН,

ведущий специалист Группы по оказанию консультационных услуг в области бухгалтерского учета Deloitte

Займы составляют значительную часть практически любого бизнеса и любого производственного процесса. Информация об изменениях в займах помогает пользователям финансовой отчетности оценить финансовое положение организации.

Несмотря на то что и МСФО (IAS) 7 и МСФО (IFRS) 7 требуют раскрывать некоторый объем информации, пользователи все же отмечают трудности в понимании изменений в заимствованиях от периода к периоду. Для того чтобы решить эту проблему, Совет по МСФО внес изменения в МСФО (IAS) 7 в рамках Инициативы в сфере раскрытия информации.

ЦЕЛЬ И СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

Цель выпуска новой редакции требований к раскрытию информации заключается в оказании помощи пользователям при оценке изменений в займах. Так как в МСФО нет определения ни займов, ни чистой задолженности, Совет по МСФО установил требование о том, что раскрытие информации осуществляется в отношении **обязательств, возникающих в результате финансовой деятельности.**

Требования к раскрытию информации распространяются также:

- на финансовые активы, возникающие в результате финансовой деятельности (напри-

мер, активы по производным инструментам, используемые для хеджирования долгосрочных займов);

- прочие активы и обязательства.

Организации также должны представлять раскрытие для прочих активов и обязательств, которые могут быть включены в другие категории в составе отчета о движении денежных средств, если этому соответствуют цели раскрытия информации (например, для денежных средств эквивалентов денежных средств и процентных платежей, которые отнесены к операционной деятельности).

НЕОБХОДИМОЕ РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

Организации должны раскрывать изменения в перечисленных статьях, возникающие связи с денежными потоками, и неденежные изменения (например, приобретения и выбытия активов и курсовые разницы).

ФОРМАТ РАСКРЫТИЯ ИНФОРМАЦИИ

Поправка не предписывает применение конкретного формата, поэтому руководство должно рассмотреть варианты раскрытия и выбрать тот

вариант, который наилучшим образом отвечает цели в определенных обстоятельствах. описаны различные способы достижения цели раскрытия информации.

ПРИМЕРЫ РАСКРЫТИЯ ИНФОРМАЦИИ

Таблица сверки

Поправка предполагает, что сверка остатков перечисленных выше статей на начало и конец

периода будет соответствовать требованиям к раскрытию информации. Такой способ раскрытия информации, возможно, наилучшим образом обеспечивает достижение цели раскрытия в тех случаях, когда раскрывается информация о нескольких различных статьях или неденежные изменения возникают в результате различных операций или событий. В табличной форме сверка может выглядеть, например, следующим образом:

	На 1 января 2017 г.	Денежные потоки	Неденежные изменения					На 31 декабря 2017 г.
			Приобретение	прирост процентных платежей	изменение валютных курсов	новые договоры аренды	изменение справедливой стоимости	
(1) Краткосрочные банковские кредиты	10 000	(300)	—	—	—	—	—	9 700
Долгосрочные банковские займы	22 000	500	3 000	—	3 000	—	—	28 500
Прочие долгосрочные займы	1 000	(400)	—	—	—	—	—	600
Обязательства по финансовой аренде	3 000	(250)	—	200	—	500	—	3 450
Проценты к уплате	456	(2 500)	—	2 500	—	—	—	856
Активы, удерживаемые для хеджирования долгосрочных кредитов и займов	(300)	150	—	—	—	—	(40)	(190)
	36 156	(2 400)	3 000	2 700	3 000	500	(40)	42 916
(2) Денежные средства и эквиваленты денежных средств (кроме банковского овердрафта)	(30 000)	300	—	—	250	—	—	(29 450)
(3) Банковский овердрафт	2 100	(200)	—	—	—	—	—	1 900
Денежные средства и эквиваленты денежных средств	(27 900)	100	—	—	250	—	—	(27 550)
	8 256	(2 300)	3 000	2 700	3 250	500	(40)	15 366

1. Поправка требует представлять разъяснение связи между сверкой, остатками и суммами, представленными в бухгалтерском балансе и отчете о движении денежных средств. При принятии решения относительно уровня детализации информации руководство должно изучить бухгалтерский баланс и принять во внимание цель раскрытия информации.

2. Поправка требует отдельного раскрытия информации об изменениях в активах и обязательствах, классифицированных как относящиеся к финансовой деятельности, и изменений в прочих активах и обязательствах, включенных в другие категории.

3. Данный пример предполагает, что банковский овердрафт подлежит погашению по требованию и представляет собой неотъемлемую часть управления денежными средствами организации.

Текстовое описание

Раскрытие текстовой информации может быть уместно в тех случаях, когда раскрывается информация только о нескольких статьях или в случае, когда неденежные изменения имеют ограниченный объем, например:

В течение года, закончившегося 31 декабря 20xx г., неденежные изменения долгосрочных банковских кредитов составили 3 млн USD и являются результатом нереализованных курсовых разниц.

Прочая информация

Некоторые составители финансовой отчетности уже представляют аналогичные раскрытия в соответствии с местными требованиями или добровольно. Такие раскрытия могут не полностью соответствовать пересмотренным требованиям, поэтому руководству следует изучить статьи, включенные в эти раскрытия, с точки зрения их полноты, надлежащего разделения прочих активов и обязательств и связи с бухгалтерским балансом и отчетом о движении денежных средств.

Дата вступления в силу и переход к новому порядку учета

Данная поправка применяется для годовых периодов, начинающихся 1 января 2017 г. или после этой даты. Если организация применяет данную поправку впервые, предоставлять сопоставимые данные в отношении предыдущих периодов не требуется.

Для кого это важно?

Данная поправка окажет воздействие на все организации, составляющие финансовую отчетность в соответствии с МСФО. Кроме того, необходимо обеспечить доступность требуемой информации. Составители финансовой отчетности должны рассмотреть вопрос о том, как лучше представлять дополнительную информацию, разъясняющую изменения в обязательствах, возникающих в результате финансовой деятельности.

Центральный РОЧС напоминает!

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

Методологическое значение МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» для постановки учета

Лариса ШЕХМАН,
аудитор

Реформирование бухгалтерского учета связано не только с переходом на МСФО, но и с тщательной проработкой будущих изменений в них. К таким изменениям, носящим фундаментальный характер, можно отнести и новый Стандарт МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями». Попробуем раскрыть те изменения, которые предстоят в учете отечественных компаний. МСФО (IFRS) 15 является одним из немногих стандартов, основанных на Принципах. Однако чем более общий характер носят принципы, тем большая роль отводится профессиональному суждению.

Формирование конкурентных рыночных отношений предполагает реализацию широкого спектра организационно-экономических преобразований в области договорных отношений. В их числе и трансформация рыночных отношений, обеспечивающих функционирование самих бизнес-процессов в качестве эффективного института финансового рынка при создании нормативно-правовой базы бухгалтерского учета на основе регулирования договорных отношений между продавцами, покупателями продукции и услуг и инфраструктурными организациями.

В основу опубликованного МСФО (IFRS) 15 положено «установление принципов, которые

должна применять организация при отражении полезной для пользователей финансовой отчетности информации о характере, величине, распределении во времени и неопределенности выручки и денежных потоков, обусловленных договором с покупателем».

По существу, основной целью стандарта является установление принципов, обусловленных учетом расчетов в рамках договоров с покупателями. Иначе говоря, речь идет о методологическом обеспечении учета договорных обязательств и учетных процедур их исполнения с целью признания выручки организации для: «для отображения передачи обещанных товаров

или услуг покупателю в сумме, отражающей возмещение, право на которое организация ожидает получить в обмен на такие товары или услуги». В данных обстоятельствах представляется необходимым разработка концепции, позволяющей выполнять требования IFRS 15 при отражении информации о договорных обязательствах, методах оценки, отражение действий по исполнению обязательств и фактов хозяйственной жизни, трансформированного от обязательства, а также выявление влияний изменения рыночных условий на результаты деятельности организации, то есть признание выручки у продавца и признание актива у его покупателя.

Сами стандарты, в том числе и IFRS 15, не должны устанавливать бухгалтерские принципы, то есть формировать какие-либо фундаментальные истины. Для этого требуется концептуальная основа.

«Принцип — это фундаментальная истина (всеобъемлющий закон или доктрина), из которой происходят все остальные или на которой основываются остальные доктрины; основная истина, простейшее положение или основная предпосылка; аксиома, постулат».

Э.С. Хендриксон

В связи с этим закономерно возникает вопрос: почему целью Стандарта является установление принципов?

Ответить на него несложно. Традиционно методология бухгалтерского учета строилась и строится на сегодня на отражении фактов хозяйственной жизни: «Факты хозяйственной жизни — это то, что учитывает бухгалтер, то, что выступает как предмет и счетоводства, и счетоведения».

Упор на факты хозяйственной жизни сделан и в Бюллетене учетной терминологии № 1 (США): «Искусство регистрации, классификация и суммирование определенным образом в денежном вы-

ражении фактов хозяйственной жизни, которые, по крайней мере, частично носят финансовый характер, и интерпретации результатов этих процессов».

«Однако мир экономики быстро меняется. Модель текущей финансовой отчетности уже не соответствует главной цели: она не позволяет оценить качество и устойчивость финансовых результатов — отсутствует информация предвидения. Отражая свершившийся факт хозяйственной жизни, в отчетности отсутствует информация — как возник этот факт. А самое главное — нет элемента предвидения того, какие факты хозяйственной жизни появятся хотя бы в ближайшем будущем, то есть нет информации об обязательном праве и обязательстве, исполнение или неисполнение которых подтвердит факт хозяйственной жизни. Только имея такую информацию, можно делать вывод об устойчивости финансовых результатов».

К сожалению, на твердом убеждении признания факта хозяйственной жизни предметом бухгалтерского учета проявляется принцип бухгалтерского консерватизма, пытающегося сохранить незыблемость «фундаментальных истин» факта хозяйственной жизни для бухгалтерского учета. В то же время в IFRS 15 разработчики МСФО, пожалуй, впервые пытаются обратить внимание на необходимость «учитывать договор с покупателями исключительно при соблюдении всех критериев, перечисленных далее:

а) стороны по договору утвердили договор (в письменной форме, устно или в соответствии с другой обычной практикой) и обязуются выполнять предусмотренные договором обязательства».

Если исходить из этого положения IFRS 15, то получается, что именно договор должен являться объектом учета, то есть тем, что должен учитывать бухгалтер. Однако договор — это юридически оформленный документ, обеспечивающий законодательную защиту прав и обязательств участников обменной сделки, а утверждение до-

говора, то есть его «авизо» означает согласие контрагентов по сделке и принятие ими на себя договорных обязательств. Следовательно, сам договор не может быть объектом бухгалтерского учета, а выступает в качестве объекта бухгалтерского наблюдения, то есть является, скорее всего, регистром бухгалтерского учета, содержащим информацию об объектах бухгалтерского учета — договорных обязательствах. Это можно обозначить в качестве первого принципа концепции конструктивного обязательства. Более того, данный принцип находит свое подтверждение в подпунктах b) и c) п. 9 IFRS 15: «b) организация может идентифицировать права каждой стороны в отношении товаров или услуг, которые будут переданы; (c) организация может идентифицировать условия оплаты товаров или услуг, которые будут переданы».

Следует отметить, что в течение многих лет, вплоть до настоящего времени, договорные обязательства как объекты бухгалтерского учета были преданы забвению. Обязательства, как правило, представляются как синоним кредиторской задолженности, и поэтому все кажется очевидным:

- если не оплачен приобретенный товар, то у компании возникает обязательство (кредиторская задолженность) по его оплате;
- начисленная заработная плата вызывает обязательство (задолженность) по ее выплате, причем эти обязательства попадают под категорию кредиторской задолженности.

Всегда почему-то забывается, что обязательство возникает в результате договорных отношений (заключения договора), а кредиторская задолженность — это производная от свершившегося факта хозяйственной жизни: приобретения товара или хозяйственного процесса (отработанного времени). Именно в этом заключается их принципиальное различие, несмотря на схожесть многих характеристик.

Обязательство и обязательственное право — это то, что должен учитывать бухгалтер,

наряду с фактом хозяйственной жизни, являющимся их производной. Таким образом, обязательство и обязательственное право дополняют предмет бухгалтерского учета и выступают как элементы предмета и счетоводства и счетоведения.

В связи с этим второй принцип IFRS 15 заключается в отделении учета договорных обязательств от обязательств, возникающих по факту хозяйственной жизни, выраженных в качестве дебиторской и кредиторской задолженности.

Данное требование содержится и в п. 22 IFRS 15: «В момент заключения договора организация должна оценить товары или услуги, обещанные по договору с покупателем, и идентифицировать в качестве обязанности к исполнению каждое обещание передать покупателю:

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

Следовательно, договорное обязательство возникает в качестве объекта бухгалтерского учета в момент заключения договора, а не в момент начала исполнения его условий. Кроме того, в основе оценки обязательства лежит оценка базового актива (товара или услуги), который будет передан покупателю в будущем.

В то время как традиционно признаваемое обязательство отражает задолженность участника обменной сделки: «дебиторская задолженность — это неисполненное в срок обязательственное право (право требования) на фиксированное количество денежных единиц за поставленный актив, является производной от факта хозяйственной жизни и возникает одновременно с ним; кредиторская задолженность — это неисполненное в срок обязательство по уплате фиксированного количества денежных единиц за полученный актив, является производной от факта хозяйственной жизни и возникает одновременно с ним».

Главное то, на что указывает этот принцип, содержится в п. 106 и 107 IFRS 15: «Если покупатель выплачивает возмещение либо у организации имеется право на сумму возмещения, которое является безусловным (то есть дебиторская задолженность), прежде чем организация передаст товар или услугу покупателю, она должна представить договор как обязательство по договору в момент осуществления платежа или в момент, когда платеж становится подлежащим оплате (в зависимости от того, что происходит ранее). Обязательство по договору — это обязанность организации передать покупателю товары или услуги, за которые организация получила возмещение (либо возмещение за которые подлежит уплате) от покупателя».

Если организация передает товары или услуги покупателю до того, как покупатель выплатит возмещение, или до того момента, когда возмещение становится подлежащим выплате, организация должна представлять договор как актив по договору, за исключением сумм, представляемых в качестве дебиторской задолженности. Актив по договору является правом организации на получение возмещения в обмен на товары или услуги, переданные организацией покупателю».

Таким образом, мы сформулировали общий подход к признанию договорного обязательства за объект бухгалтерского учета, заключающийся в том, что договорное обязательство должно быть отражено в финансовом учете в фиксированном количестве денежных средств, которое не должно меняться на протяжении срока, обозначенного в договоре, условием его исполнения или прекращения его условий по другим причинам, отвечающим законодательному праву или в силу обычной деловой практики. Принцип неизменности оценки договорных обязательств можно обозначить в качестве третьего принципа МСФО 15, так как он соответствует его п. 105: «Если сторона договора исполнила какие-либо обязанности по договору, организация должна представлять договор в отчете о финансовом

положении либо в качестве актива по договору, либо в качестве обязательства по договору, в зависимости от соотношения между исполнением организацией обязательств по договору и платежами покупателя. Организация должна представлять отдельно в качестве дебиторской задолженности безусловные права на возмещение». При этом отметим, что в качестве дебиторской задолженности могут быть признаны только безусловные права, например, безусловное право на денежное возмещение за поставленный актив.

Однако договорное обязательство — это в большей степени юридическая характеристика, нежели бухгалтерская категория или объект. Поэтому, используя разрешение, данное в п. 109 МСФО 15: «Настоящий стандарт использует термины «актив по договору» и «обязательство по договору», — не запрещает организации использовать альтернативные названия для этих статей в отчете о финансовом положении. Если организация использует альтернативное название для актива по договору, организация должна предоставить достаточно информации для того, чтобы пользователь финансовой отчетности мог разграничить дебиторскую задолженность и активы по договору».

В данном случае мы считаем целесообразным рассматривать в качестве договорных обязательств как обособленных объектов учета монетарные активы и монетарные обязательства, поэтому использование счетов монетарных активов и монетарных обязательств может показаться отечественному бухгалтеру весьма непривычным и даже нарушающим основной метод бухгалтерского учета — метод имущественного обособления предприятия в балансе. Да, это действительно так. Но никто не утверждал и не утверждает, что этот метод является аксиомой для бухгалтера.

Введение в бухгалтерский учет счетов монетарных активов и обязательств значительно расширяет его сферу, вводя в нее учет взаимоотношений с покупателями и продавцами с момента заключения договора и последующего учета про-

цесса его исполнения до момента возникновения акта хозяйственной жизни.

Необходимость отражения в учете договорных обязательств подчеркивалась и ранее:

1) значение стоимости связано с текущей рыночной стоимостью объекта учета в обменной сделке. Следовательно конструирование справедливой стоимости договорных обязательств, изначально, должно основываться на анализе цен на объекты учета, существующих на активном рынке. Таким образом, используя методику трехуровневой градации исходной информации, предложенную МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», определить исходную цену договорного обязательства. Это только начало работы по конструкции обязательства.

2) значение стоимости связано со стоимостью будущих денежных потоков. Хотя провайдеры финансового капитала принимают во внимание и другие факторы, информация о рисках и вознаграждениях, и особенно то, как они влияют на будущие денежные потоки, имеет решающее значение для понимания того, как и в какой степени организация создает стоимость. Следовательно, справедливая стоимость договорных обязательств должна учитывать систему рисков и вознаграждений, присущих обменной сделке на активном рынке. Все это определяет систему конструирования обязательства как в договоре, так и соответственно в учете.

Отражение справедливой стоимости договорных обязательств (конструктивного обязательства) — это исходная точка учетных координат, позволяющая отразить изменения в стоимости объектов обменной сделки по факту хозяйственной жизни через прочий совокупный доход».

На сегодня главной причиной необходимости учетного отражения справедливой стоимости договорных обязательств (конструктивного обя-

зательства) является требование МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» по составлению отчета о прочем совокупном доходе в качестве отдельной части или в составе отчета о совокупном доходе, который «включает статьи дохода и расхода (в том числе корректировки в отношении реклассификации), которые не признаны в составе прибыли или убытка, как того требуют или допускают другие МСФО».

Если рассматривать перспективу данного направления, то следует обратить внимание на цели интегрированной отчетности: «Интегрированная отчетность направлена на следующее:

- катализацию более целостного и эффективного подхода к корпоративной отчетности, который соединит другие ветви отчетности и расскажет о полном ряде факторов, существенно влияющих на способность организации создавать стоимость со временем;

- информирование провайдеров финансового капитала, занимающихся распределением ресурсов, что будет способствовать созданию как долгосрочной, так и кратко- и среднесрочной стоимости».

Эта цель соответствует потребности провайдеров финансового капитала, занимающихся распределением ресурса в информации, пусть в краткосрочной перспективе, о справедливой стоимости договорных обязательств и тех изменений, которые происходят в периоды преобразования обязательств в факты хозяйственной жизни.

Подводя итог, можно с уверенностью сказать, что концепция конструктивного обязательства имеет не только теоретическое значение, но и увязана с процедурами составления отчета о прочем совокупном доходе и имеет непосредственное отношение к интегрированной отчетности, требующей формирования информации о создании стоимости во времени.

Трансформация финансовой отчетности в соответствии с МСФО

Тая ДЕНИСОВА,

К.Э.Н.

Юлия МАРКИНА,

К.Э.Н.

Рассмотрим роль трансформации финансовой отчетности в соответствии с МСФО и проанализируем этапы трансформации. Первый этап состоит в получении дополнительных сведений (помимо отечественной отчетности), необходимых для осуществления трансформации. Второй этап состоит в переклассификации и перегруппировке (реклассификации) статей нашей отчетности в соответствии с МСФО. Третий этап трансформации отчетности предполагает внесение корректировок (трансформационных записей), которые способствуют устранению выявленных различий между МСФО и ПБУ.

В условиях современной экономической ситуации наиболее достоверная информация будет содержаться в трансформированной отчетности, составленной с учетом инфляции. Помимо этого, пересчет показателей из национальной валюты в иностранную позволит сравнивать отчетность с отчетностями конкурентных иностранных компаний. Требования по составлению финансовой отчетности по МСФО подробно изложены в МСФО 1 «Представление финансовой отчетности». Согласно стандарту жестко регламенти-

рованной формы баланса нет и каждым предприятием разрабатывается собственная форма баланса, соответствующая особенностям его деятельности. Для предприятий основным критерием является финансовый вопрос подготовки информации по МСФО. Ведение параллельного бухгалтерского учета, а также покупка специализированных программ, соответствующих методу конверсии, требуют больших материальных затрат. По этой причине все больше компаний отдают предпочтение методу трансформации, несмотря на его недостатки.

В связи с постоянным развитием экономической ситуации в стране возрастает потребность в качественной системе бухгалтерского учета и отчетности, а также в адекватной трансформации бухгалтерского учета. Благодаря этому возникла необходимость в новом подходе к реформированию бухгалтерского учета и отчетности.

Но, несмотря на существенное сближение отечественных принципов учета с существующими международными, между ними остается много различий. Вследствие этого возрастает

роль трансформации белорусской бухгалтерской (финансовой) отчетности в отчетность по МСФО.

Система МСФО не предполагает определенных технических приемов составления финансовой отчетности. На практике применяются различные подходы, главной целью которых является подготовка достоверной финансовой отчетности в соответствии с МСФО.

Процесс трансформации можно разделить на три этапа, при этом этапы могут проходить как последовательно, так и параллельно.

Первый этап состоит в получении дополнительных сведений (помимо отечественной отчетности), необходимых для осуществления трансформации.

С ее помощью в дальнейшем выполняется реклассификация счетов, составляются корректировочные проводки, то есть осуществляются последующие этапы трансформации. Кроме того, собранные данные послужат основой для примечаний к финансовым отчетам, подготовленным в соответствии с МСФО.

Для проведения реклассификации счетов, составления корректировочных проводок требуются следующие дополнительные сведения:

- 1) правовой статус предприятия, его адрес и время создания;
- 2) организационная структура предприятия;
- 3) характеристика видов деятельности предприятия;
- 4) размер уставного капитала предприятия и сведения об операциях с ним;
- 5) дивидендная политика предприятия;
- 6) сведения о среднесписочной численности работников (подразделения, АУП);
- 7) данные о существенных событиях после отчетной даты;
- 8) информация об основных заключенных контрактах, а также предполагаемых;
- 9) сведения о потенциальном материальном ущербе, который связан с осуществлением или невыполнением обязательств;

10) информация о потенциальных задолженностях, доходах и расходах;

11) данные о сомнительной дебиторской задолженности;

12) сведения о кредитных договорах;

13) информация об имуществе, находящемся в залоге.

Помимо этого, необходимые для трансформации сведения можно получить путем анализа счетов бухгалтерского учета.

Также использование конкретных счетов при ведении учета зависит от особенности деятельности предприятия, которые необходимо учитывать при проведении анализа.

Второй этап состоит в переклассификации и перегруппировке (реклассификации) статей белорусской отчетности в соответствии с МСФО.

Он состоит в детализации остатков по счетам следующими способами:

1) детализация по классам используется для разделения неоднородных по экономическому содержанию объектов, которые учитываются на одном синтетическом счете. Также она применяется, когда в сводном учете нет необходимых сведений. В таком случае их получают из сведений аналитического учета;

2) детализация по видам учитываемых операций применяется для более подробного раскрытия сведений по счетам бухгалтерского учета.

Так как некоторые виды активов, обязательств или капитала предприятия в соответствии с МСФО могут быть другим видом, то проводится реклассификация статей отечественной отчетности. Помимо этого, некоторые объекты учета, формирующие статьи по форме МСФО, могут не отражаться в национальной отчетности. Следовательно, целью реклассификации является устранение отличий показателей отчетности, составленных по ПБУ и МСФО.

Согласно МСФО группа основных средств представляет собой объединение активов, одинаковых по содержанию и характеру их применения в процессе деятельности предприятия.

Примерами групп основных средств могут быть следующие: земля; земля и здания; оборудование; суда; самолеты; автотранспортные средства; мебель и хозяйственные принадлежности; оборудование административных помещений и т.д.

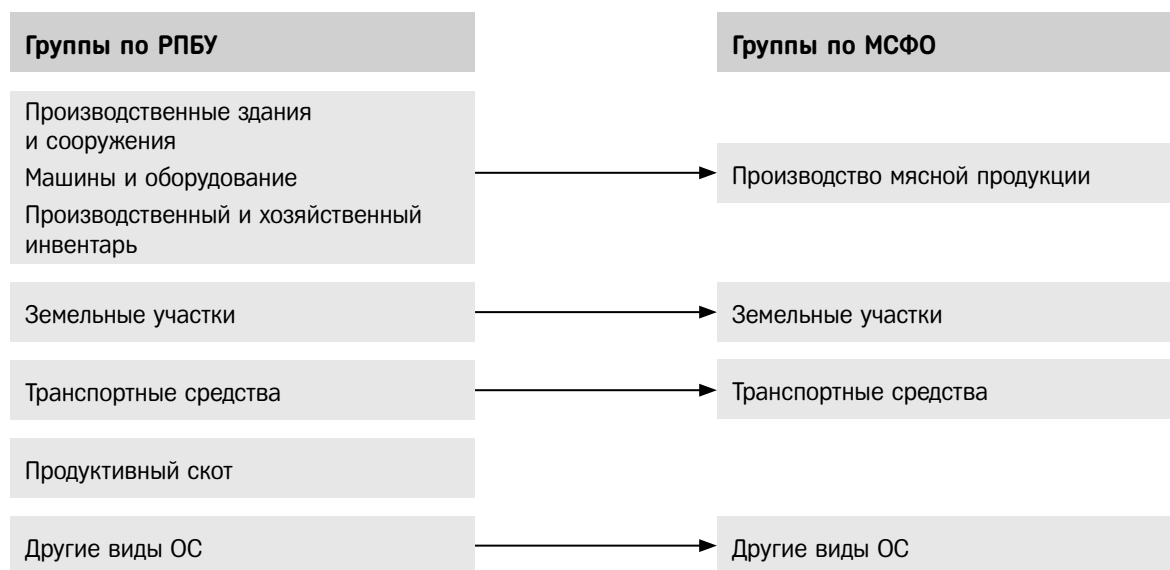
Порядок переклассификации данных по учету ОС представлен на рисунке.

После проведения переклассификации закрываются счета в белорусском Плане счетов и открываются счета в Плане счетов МСФО. Для каждого предприятия разрабатывается индивидуальный план счетов, количество аналитических счетов которого определяется с учетом особенностей его деятельности.

Третий этап трансформации отчетности предполагает внесение корректировок (трансформационных записей), которые способствуют устранению выявленных различий между МСФО и ПБУ.

Существует два типа корректировочных проводок:

1) относящиеся к отчетному периоду. Они отражают различия осуществленных предприятием хозяйственных операций отчетного периода в разрезе с МСФО. Данные корректировочные проводки вносятся в пробный баланс на конец отчетного периода и отражаются на счету нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) отчетного периода;



Перегруппировка объектов основных средств

2) относящиеся к прошлому периоду. Они отражают различия операций за прошлые периоды в разрезе с МСФО.

Формирование корректировочных проводок решает существенные задачи трансформации:

1) признание активов и обязательств, требующееся в форме МСФО;

2) исключение элементов активов и обязательств отечественной отчетности, если эти элементы не соответствуют МСФО;

3) дополнение отчетности статьями в оценке, соответствующей МСФО.

Статьи отчетности проходят процедуру переоценки в следующих случаях:

- если критерии признания активов или обязательств в ПБУ и МСФО имеют различия;

- если необходимо исключить расходы (убытки), которые возникли в результате движения активов, не соответствующие МСФО;

- если начисляются или доначисляются оценочные резервы;

- если требуется учет фактора гиперинфляции.

Для рационализации процесса трансформации существует определенный набор рабочих документов.

Основным рабочим документом трансформации является сводная трансформационная таблица, состоящая из сводки трансформационных поправок и переклассификаций.

Структура сводной таблицы представляет собой несколько блоков:

- 1) оборотно-сальдовый баланс, составленный по счетам бухгалтерского учета во взаимосвязи со статьями отчетности;

- 2) поправки, примененные к остаткам по счетам для приведения их в соответствие с МСФО;

- 3) остатки по статьям международной отчетности.

Количество рабочей документации напрямую зависит от сложности процесса трансформации. При трансформации группы компаний количество процедур возрастает и, соответственно, увеличивается количество рабочих таблиц. Так как формы таблиц не стандартизированы, для каждого конкретного предприятия можно разработать рабочие таблицы, соответствующие характерным особенностям деятельности предприятия.

В журнале трансформационных записей указывается корреспонденция счетов выполненной поправки.

Частные трансформационные таблицы являются частью сводной трансформационной таблицы, которая относится к определенной рабочей таблице и журналу трансформационных записей. С их помощью распределяются трансформационные процедуры между исполнителями, с закреплением за каждым из них определенных разделов учета. По всем разделам производятся все требующиеся процедуры трансформации. Формирование частной таблицы происходит таким образом, что сумма остатков по включенным в

нее счетам равна статье (или нескольким статьям) отчетственной отчетности.

Для выбора методики трансформации отчетности в первую очередь следует обратить внимание на показатель инфляции.

В условиях современной экономической ситуации наиболее достоверная информация будет содержаться в трансформированной отчетности, составленной с учетом инфляции. Помимо этого, пересчет показателей из национальной валюты в иностранную позволит сравнивать отчетность с отчетностями конкурентных иностранных компаний.

Требования по составлению финансовой отчетности по МСФО подробно изложены в МСФО 1 «Представление финансовой отчетности». Согласно стандарту жестко регламентированной формы баланса нет и каждым предприятиям разрабатывается собственная форма баланса, соответствующая особенностям его деятельности.

В стандарте не регламентирован перечень статей баланса, порядок их раскрытия, но есть перечень статей, которые необходимо раскрывать в бухгалтерском балансе в обязательном порядке:

- основные средства;
- нематериальные активы;
- финансовые активы;
- биологические активы;
- запасы;
- дебиторская и кредиторская задолженность;
- денежные средства и их эквиваленты;
- активы и обязательства для продажи;
- оценочные и финансовые обязательства;
- капитал и резервы;
- доля меньшинства.

Для предприятий основным критерием является финансовый вопрос подготовки информации по МСФО. Ведение параллельного бухгалтерского учета, а также покупка специализированных программ, соответствующих методу конверсии, требуют больших затрат. По этой причине большинство компаний отдадут предпочтение методу трансформации, несмотря на его недостатки.

Капитал организации: его определение и раскрытие в финансовой отчетности

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)*

По существу, в финансовых отчетах представляются два класса капитала (capital): долгового капитал (или обязательства (debt)), и собственный капитал (equity). Однако долги и долевыми инструментами могут иметь разные уровни выражаемых прав, доходности и рисков. Когда предприятие выпускает какой-то финансовый инструмент, ему прежде всего необходимо определить класс капитала, к которому этот финансовый инструмент относится, то есть либо к обязательствам, либо к собственному капиталу. Результат такой классификации может существенно повлиять на финансовые результаты деятельности и финансовое положение (позицию) компании. Классификация обязательства существенно влияет на коэффициенты финансового рычага компании и приводит к необходимости возникновения платежей, в том числе и процентов, которые приводят к уменьшению прибыли предприятия. Классификацию же собственного капитала компании можно рассматривать как размывание существующих интересов собственников в собственном капитале.

Разнообразие инструментов, выпускаемых предприятиями, затрудняет эту классификацию, что иногда приводит к появлению финансовых инструментов, которые выглядят как составная часть собственного капитала, но учитываются как обязательства. Недавние изменения в видах вы-

пускаемых финансовых инструментов усложнили структуру капитала с вытекающими из этого трудностями в толковании и понимании отдельных его составляющих. Следовательно, классификация капитала является субъективной, что имеет последствия, в первую очередь для анализа финансовой отчетности.

Чтобы избежать этой субъективности, инвесторам часто рекомендуется сосредоточиться на денежных средствах и движении денежных средств при анализе корпоративных финансовых отчетов. Однако недостаточный финансовый капитал может вызвать проблемы с ликвидностью и создать проблемы для роста компании. Исследование проблем управления финансовым капиталом обычно осуществляется на предприятиях, структура и размер капитала которых регулируются внешним регулятором, но оно не менее важно для всех остальных компаний, в отношении капитала которых такие регуляторы не действуют.

Не существует формализованного определения финансового капитала до настоящего времени; финансовый капитал определяется по-разному: как собственный капитал, принадлежащий акционерам, или как собственный капитал плюс заемный капитал, включая финансовую аренду. Такие разные подходы, как правило, влияют на то, как измеряется капитал, что влияет на финансовый пока-

затель доходности используемого капитала (ROCE). Понимание того, что предприятие рассматривает как капитал и какова его стратегия управления таким капиталом, важно для всех компаний, а не только для банков и страховых компаний. Пользователи финансовых отчетов имеют разные взгляды на то, что важно для них при анализе капитала. Некоторые пользователи акцентируют внимание на исходном инвестиционном капитале, другие — на капитале, отраженном в финансовой отчетности (бухгалтерском капитале), а третьи — на показателе рыночной капитализации.

У каждого инвестора есть свои конкретные, но такие разные потребности в информации о капитале в зависимости от применяемого подхода к оценке деятельности. Если подход оценки основан на модели дивидендов, то нехватка капитала может повлиять на будущие дивиденды. Если ROCE используется для сравнения результатов деятельности различных компаний, то инвесторы должны знать природу и сумму исходного капитала, используемого в деятельности компании. На практике же существуют разные подходы как к самой структуре капитала компании, так и к тем показателям, на основе которых рассчитывается сама эффективность управления капиталом.

Существуют различные требования к компаниям в части раскрытия информации о «капитале». При разработке IFRS 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации» Совет по МСФО (IASB) рассмотрел вопрос о том, следует ли вообще требовать раскрытия в финансовой отчетности информации о капитале. При оценке уровня риска компании важно учитывать уровень управления капиталом и размер капитала предприятия. Совет по МСФО (IASB) полагает, что раскрытие информации о капитале полезно для всех компаний. Но такая информация в финансовой отчетности не предназначена для замены раскрываемой информации о капитале, требуемой регулирующими органами, поскольку их причины для раскрытия такой информации и состав раскрываемой информации могут существенно

отличаться от требований IASB. Поскольку капитал компании не относится исключительно к финансовым инструментам, то IASB отразил состав раскрываемой информации именно в IAS 1 «Представление финансовой отчетности», а не в МСФО (IFRS) 7. МСФО (IFRS) 7 требует определенной информации о финансовых обязательствах; у него нет аналогичных требований к долевым инструментам.

Совет по МСФО (IASB) рассмотрел вопрос о том, отличается ли определение капитала от определения собственного капитала в МСФО (IAS) 32. Было установлено, что в большинстве случаев размер и структура капитала будут такими же, как и размер и структура собственного капитала, но могут быть и различия вследствие включения либо исключения некоторых других элементов. Походы к раскрытию капитала по IFRS предназначены для того, чтобы дать компаниям в финансовой отчетности возможность высказать свое мнение об элементах капитала, если они отличаются от элементов собственного капитала.

В результате IAS 1 требует, чтобы компания раскрывала информацию, которая позволяет пользователям оценивать цели, политику и процессы компании для управления капиталом. Эта цель достигается путем раскрытия качественных и количественных данных. Первые должны включать в себя описательную информацию, то, как компания управляет своим капиталом, независимо от того, существуют ли какие-либо внешние требования к размеру и структуре капитала, и как эти требования включены в систему управления капиталом. Некоторые компании рассматривают свои финансовые обязательства как часть их капитала, в то время как другие компании рассматривают капитал как результат исключения некоторых компонентов собственного капитала — например, из-за хеджирования денежных потоков.

IASB решил не требовать количественного раскрытия информации о внешних требованиях, предъявляемых к капиталу, а решил остановиться на том, что должно быть раскрыто в финансовой

отчетности в отношении капитала, соответствует ли капитал компании любым внешним требованиям в его отношении и если нет, то последствия такого несоблюдения. Кроме того, в настоящее время нет требования раскрывать целевые показатели капитала, установленные руководством компании, и показывать соответствие или же несоответствие капитала компании этим установленным целям, равно как последствия любого их недостижения.

Как показывает практика, в финансовой отчетности различных компаний обычно представляют информацию о том, каковы результаты управления показателем финансового рычага, какова эффективность управления капиталом для поддержания будущей деятельности, как и какие финансовые коэффициенты используются для оценки уместности структуры их капитала. Компании основываются при этом в основном на внутренней информации, предназначенной для ключевого управленческого персонала. Если предприятие работает в нескольких юрисдикциях с различными внешними требованиями к характеристикам капитала, вследствие чего совокупное раскрытие капитала не предоставляет полезной информации для пользователей, то предприятие может раскрывать отдельную информацию для каждого отдельного требования каждого внешнего регулятора к капиталу.

Помимо требований МСФО (IAS) 1, предполагается, что руководство должно включать информацию о перспективах, о тенденциях, неопределенностях или других факторах, которые могут повлиять на капитальные ресурсы предприятия, в соответствующих комментариях. Кроме того, некоторые юрисдикции относят раскрытие информации о капитале к своей компетенции (Англия и т.п.). Любой анализ финансового положения компании при этом должен включать рассмотрение того, сколько капитала у нее есть и достаточно ли его для нужд компании.

В дополнение к годовому отчету в этом случае инвестор может найти подробную информацию о

структуре капитала предприятия, когда предприятие участвует в сделке, например, по продаже облигаций или акций. Считается вполне естественным, что предприятие должно составить таблицу о капитализации в проспекте эмиссии, отражающую влияние транзакций на структуру капитала. В таблице обычно могут быть показаны имущественные права и долговые обязательства организации, а также могут быть показаны потенциальные источники финансирования. Таблица капитализации может представлять собой и проформу влияния событий, которые произойдут в результате, например, возможной автоматической конвертации привилегированных акций, выпуска обыкновенных акций или использования предлагаемой выручки для погашения долга или других целей.

Совет по МСФО не требует составления такой таблицы и представления такой информации, но эта информация часто требуется регуляторами ценных бумаг.

Итак, как видим, информация о структуре капитала предприятия представляется и описывается в нескольких документах, включая комментарии руководства, примечания к финансовой отчетности, промежуточные отчеты и любые документы, требуемые регуляторами ценных бумаг.

Существует много подходов как к определению термина «капитал», так и к структуре капитала компании, что неудивительно, учитывая трудности с поиском источников информации о капитале и разнообразием бизнес-моделей в экономике. Потребности в капитале очень специфичны для бизнеса и зависят от многих факторов, таких как долговые обязательства и сохранение долговых рейтингов. Разнообразие информации и несогласованность в области раскрытия капитала не способствуют процессу принятия решений инвесторами.

Поэтому все проблемы, имеющие отношение к определению структуры капитала компании, существенно влияют на оценку любого потенциального изменения в финансовой гибкости и стоимости компании.

Дополнительное руководство по обесценению в соответствии с МСФО (IFRS) 9 для банков

Ханна КИНГ,

ведущий специалист Группы по оказанию консультационных услуг в области бухгалтерского учета Deloitte

Совет по МСФО выпустил окончательную редакцию МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» в июле 2014 г., но для банков эта тема еще не закрыта.

МСФО (IFRS) 9 ввело новый подход к созданию резерва по обесценению для финансовых инструментов, основанный на ожидаемых кредитных убытках (ECL), который радикально отличается от используемой в соответствии с МСФО (IAS) 39 модели понесенных убытков. После выхода МСФО (IFRS) 9 два органа — Базельский комитет по банковскому надзору (далее — Комитет) и Рабочая группа по расширенному раскрытию информации (далее — EDTF) — недавно опубликовали руководство относительно ECL в МСФО (IFRS) 9.

Обе публикации предназначены для крупных банков, ведущих активную международную деятельность, но дополнительное руководство может оказаться полезным и для других банков со сложной структурой.

РУКОВОДСТВО БАЗЕЛЬСКОГО КОМИТЕТА ПО БАНКОВСКОМУ НАДЗОРУ ПО УЧЕТУ ECL ДЛЯ БАНКОВ

В декабре 2015 г. Базельский комитет выпустил «Руководство по кредитным рискам и учету ожидаемых кредитных убытков». В этом

документе представлено руководство по применению надежной практики управления кредитным риском, связанное с внедрением и последующим применением концепции ECL, введенной МСФО (IFRS) 9. В частности, Комитет ожидает, что будет применяться хорошо организованный и качественный подход к оценке ECL банками.

В Руководстве рассматриваются области, требующие значимых суждений, применяемых для обеспечения соблюдения требований ECL, а также подчеркивается потребность в надежном управлении, системах контроля, процессах и раскрытии информации.

ПЕРСПЕКТИВНАЯ ИНФОРМАЦИЯ

Комитет подчеркивает важность включения в учетную оценку банком ECL большого объема уместной, обоснованной и подтверждаемой перспективной информации, в том числе макроэкономических данных. В частности, банки не должны игнорировать будущие события только потому, что вероятность их наступления низкая или существуют основания для увели-

чения затрат или проявления субъективности. Это особенно актуально для однократных неопределенных событий, например будущих последствий выхода Великобритании из Европейского союза. Однако Комитет признает, что в определенных исключительных случаях информация о будущем событии может не быть обоснованной и подтверждаемой, и в этом случае такое событие должно быть исключено из определения ECL.

ОСВОБОЖДЕНИЕ ДЛЯ «НИЗКОГО КРЕДИТНОГО РИСКА»

По мнению Комитета, использование освобождений по МСФО (IFRS) 9 должно быть ограничено для банков, ведущих активную международную деятельность. Данное ограничение включает запрет на использование «освобождения для низкого кредитного риска» для кредитов (хотя для ценных бумаг также могут быть предусмотрены некоторые случаи использования этого освобождения).

Использование этого освобождения в МСФО (IFRS) 9 отменяет необходимость оценки наличия значительного увеличения кредитного риска после первоначального признания для финансовых инструментов с низким кредитным риском (например, имеющим инвестиционный рейтинг). Невозможность воспользоваться освобождением может повлечь необходимость выполнения значительного объема дополнительной работы и анализа.

РЕКОМЕНДАЦИИ ПО РАСКРЫТИЮ ИНФОРМАЦИИ ОБ ОБЕСЦЕНЕНИИ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО (IFRS) 9

В ноябре 2015 г. EDTF опубликовала отчет «Влияние подхода, основанного на ожидаемых кредитных убытках, на раскрытие банками информации о рисках». В нем рекомендуется раскрывать в годовой отчетности банков ин-

формацию для облегчения понимания рынком подхода ECL к определению обесценения, как того требует МСФО (IFRS) 9.

ПЕРЕХОДНЫЙ ПЕРИОД С НАСТОЯЩЕГО МОМЕНТА ДО ПРИНЯТИЯ СТАНДАРТА

EDTF подчеркивает, что необходимо представлять информацию в течение переходного периода, что обуславливает необходимость перехода на МСФО (IFRS) 9, начиная с годовой отчетности на 31 декабря 2015 г. Как показано в приведенной далее таблице, EDTF рекомендует использовать для раскрытия информации постепенный поэтапный подход в течение переходного периода. EDTF предлагает первоначально сконцентрироваться на раскрытии качественной информации. Количественная информация о воздействии МСФО (IFRS) 9 может быть представлена не позднее чем в составе годовой отчетности 2017 года.

ПОСТОЯННОЕ РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

EDTF также рекомендует раскрывать информацию, которая будет применяться на постоянной основе после принятия МСФО (IFRS) 9 и объем которой превышает объем, необходимый в соответствии со стандартами учета. Например, EDTF рекомендует банкам представлять раскрытие информации о чувствительности. Такая информация поможет увидеть ключевые причины изменения кредитных убытков, когда они оказываются значимыми и полезными для понимания существенных изменений.

ЧТО БУДЕТ ПРЕДПРИНЯТО ДАЛЬШЕ?

Банки, а особенно банки, осуществляющие активную внутреннюю деятельность, и другие крупные банки со сложной структурой, должны изучить воздействие Руководства Базельского

комитета и рекомендаций EDTF по раскрытию информации. Банки должны определить степень применимости дополнительных руководств и то, каким образом им следует запланировать их включение в процесс внедрения МСФО (IFRS) 9.

При этом банкам придется учитывать мнение местных регулирующих органов. Помимо

требований о постоянном раскрытии информации после перехода на МСФО (IFRS) 9, банкам также следует рассмотреть вопрос о раскрытии информации в переходном периоде, которое будет необходимо в настоящее время и впоследствии вплоть до первого периода после перехода на МСФО (IFRS) 9.

Ориентировочные сроки внедрения рекомендаций EDTF по раскрытию информации в переходном периоде

Ранее	Общая концепция, отличия от используемого подхода и стратегия внедрения <ul style="list-style-type: none"> Разъяснение общей концепции подхода ECL. Описание текущих подходов к определению обесценения и сравнение с подходом ECL. Разъяснение метода внедрения стратегии, включая сроки, основные контрольные этапы и ответственность
Ранее	Подробное описание принципов, организация управления рисками и воздействие на планирование капитала <ul style="list-style-type: none"> Разъяснение путей внедрения ключевых концепций и методик моделирования кредитного риска. Разъяснение новых принципов управления, процессов и процедур контроля и их связи с существующими принципами управления, процессами и процедурами контроля Разъяснение ожидаемого воздействия на планирование капитала
2017 год	Раскрытие количественной информации <ul style="list-style-type: none"> Представление количественной оценки потенциального воздействия, если она может быть надежно определена (не позднее чем в составе годовой отчетности 2017 г.). Рассмотрение вопроса о дополнительном временном раскрытии информации
2018 год и позже	Полномасштабный переход на МСФО (IFRS) 9 <ul style="list-style-type: none"> Представление информации в переходный период в соответствии с МСФО (IFRS) 7 в первом промежуточном периоде после принятия стандарта. Рассмотрение всех рекомендаций EDTF

КСТАТИ

Комментарии EFRAG по теме существенности

Одни из самых существенных поправок, предложенных Советом по МСФО за все последнее время, затронули вопрос существенности в финансовой отчетности. Хотя комментарии будут приниматься до 15 января 2018 г., уже сейчас Европейская консультативная группа по финансовой отчетности готова поделиться со всеми интересующимися своим мнением.

В предварительном варианте своего письма с комментариями европейские эксперты выражают поддержку основной идее устранения сохранившихся до сих пор логических непоследовательностей в определении существенного в стандартах МСФО — с одной стороны, и в Концептуальных основах — с другой. Замена условия *could influence* («может повлиять») на *could reasonably be expected to influence* («можно обоснованно ожидать влияния») также кажется авторам письма удачным решением, поскольку при таком варианте подчеркивается, что решения по существенности требуют профессиональных суждений.

При этом из определения существенности следует исключить отсылки к «пропускам» (*omitting*), «неправильным отражениям» (*misstating*) или «неясностям» (*obscuring*), потому что определять существенность следует по возможности проще и более прямым способом — как информацию, от которой на индивидуальной или коллективной основе можно обоснованно ожидать влияния на экономические решения, принимаемые пользователями финансовой отчетности. Конечно, трудно не согласиться, что важная информация ни в коем случае не должна пропускаться, неправильно отражаться и т.д., но это скорее вопрос представления информации, а не самого определения, и поднимать его стоит разве что в сопутствующих руководствах по теме существенности.

Расширение круга консолидации в IFRS (проблема Special Purpose Entities)

Ирина ГОНЧАРОВА,

ЭКОНОМИСТ

Галина БУШМЕЛЕВА,

К.Э.Н.

В соответствии с IAS 27.4 консолидированная финансовая отчетность представляет собой отчетность группы компаний, представленную как отчетность единой компании. Это система показателей, отражающих финансовое положение, финансовые результаты деятельности концерна, определяемой в соответствии с требованиями IFRS. При этом под группой компаний понимается головная (материнская) компания и все ее дочерние компании. Для того чтобы компания была признана дочерней, необходимо, чтобы ее деятельность находилась под контролем (прямым или косвенным) другой компании, признаваемой головной. Таким образом, понятие контроля является ключевым при определении круга консолидации.

В соответствии с абз. 3 IAS 27.4 контроль представляет собой полномочия головной компании по управлению финансовой и хозяйственной политикой дочерней компании с целью получения выгод от нее. Ключевой вопрос, является ли группа концерном, то есть подлежит ли она консолидации и какие ее члены входят в круг консолидации, IAS 27.13 решает введением двух возможностей наличия контроля:

■ контроль посредством большинства голосующих прав — контроль считается установлен-

ным, если одно общество прямо или косвенно владеет более чем половиной голосующих прав другого общества;

■ контроль без большинства голосующих прав — контроль может быть установлен и без владения большинством голосующих прав, если одно общество иным способом (например, посредством преобладания в правлении или наблюдательном совете) может определять хозяйственную и финансовую политику другого общества.

Контроль посредством большинства голосующих прав считается основным видом контроля, при его наличии предприятия группы подлежат полной консолидации. IFRS предусматривает исключение из этого правила только если этот контроль ограничен, например, процедурой банкротства или наличием ограничений со стороны государства в отношении слияний, ведения бизнеса, производства, определения цен и т.д. Контроль со стороны одного общества без большинства голосующих прав в другом обществе считается установленным при наличии хотя бы одного из следующих оснований:

■ возможность определять хозяйственную и финансовую политику организации, основанная на уставе или ином соглашении (IAS 27.13b);

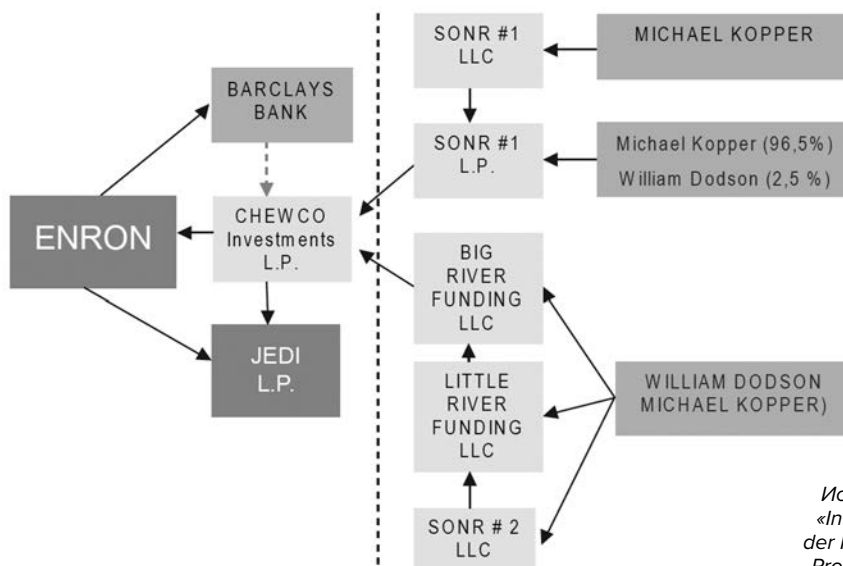
■ возможность назначения и смещения большинства членов совета директоров или аналогичного органа управления организации (IAS 27.13c);

■ возможность владеть большинством голосов на совещаниях директората или наблюдательного совета (IAS 27.13d).

Контроль без большинства голосующих прав имеет особое значение в сегодняшней действительности. В связи с этим особо следует рассмотреть вопрос наличия обществ, специально созданных для определенных целей (special purpose entities).

Вопрос о консолидации зависимых обществ, контроль над которыми базируется не на владении голосующими правами, обсуждается на Западе уже давно. Этот момент сыграл важную роль в так называемом ENRON — скандале в США в 2004 году, когда одна из мощнейших компаний, показывающая из года в год высокие финансовые результаты, была признана банкротом в одночасье. Этот инцидент, а также цепь других фактов, проявившихся в кризисе ипотеки 2007 года, оказал влияние на эволюцию IFRS.

Итак, что касается ENRON-скандала, то согласно SEC¹ необходимость включения зависимого общества в круг консолидации оценивается в US-GAAP как владение головной организацией более чем 3% ее капитала. Коппер М. и Додсон У., одновременно будучи менеджерами ENRON, создали собственные предприятия, являющиеся единственными держателями акций LITTLE RIVER FUNDUNG LLC, BIG RIVER FUNDUNG LLC и SONR 2 LLC, которые в свою очередь имели незначительную долю (менее 3%) в самом ENRON и его крупнейшем дочернем обществе CHEWCO Investments L.P. Бизнес был построен так, что все сделки с низкой или отрицательной рентабельностью проводились в концерне ENRON через фирмы Коппера и Додсона, при этом фирмы LITTLE RIVER FUNDUNG LLC, BIG RIVER FUNDUNG LLC и SONR 2 LLC не входили в круг консолидации, то есть их нулевые или зачастую глубоко отрицательные индивидуальные финансовые результаты на основании незначительности участия не присоединялись к консолидированному результату, который, состоя из остальных десятков дочерних обществ, был великолепен.



Источник. Vorlesung «Internationalisierung der Rechnungslegung» Prof. Dr. T. Schildbach, Universität Passau 2007, Folie 12.

Рисунок. ENRON-скандал

IFRS численно выраженных ограничений на вступление в круг консолидации не знает. По мнению профессора М. Плендья в IFRS подобного произойти не могло ввиду действия принципа *substance over form*, то есть приоритета экономической сути операции над юридическими нормами. По его мнению, ENRON уцепился за юридическую норму в 3%, с юридической точки зрения все было правильно, финансовая же суть была отодвинута на второй план. Установление численных рамок в стандартах, как он считает, облегчает их «обход», так как дает для этого направление, ставит юридическое предписание выше экономического смысла. Если IFRS действительно так хорош, то возникает лишь один вопрос: почему немецкие и лондонские банки имели такие же проблемы с SPE в консолидации, как и американские компании? Данный вопрос, однако, не умаляет тот факт, что принцип *substance over form* является ключевым во всей системе IFRS.

По причине описанного скандала, а также на волне кризиса и озабоченности проблемами полноты консолидированного отчета (значит, и его достоверности), последние тенденции развития IFRS таковы, что простое наличие факторов, указывающих на единое руководство или владение большинством даже не голосующих прав предприятия, считается достаточным для консолидации этого предприятия^{1,2,3}. Обсуждение темы *special purpose entities* (SPE) сегодня не сходит с передовых страниц финансовых газет всего мира. Согласно разъяснениям SIC3 12.1 общества, специально созданные для определенных целей (*special purpose entities*), характеризуются следующим:

- служат строго ограниченной цели;
- ведут деятельность в интересах другого предприятия (спонсора);
- обычно (но не обязательно) спонсор является основателем SPE.

Если бы спонсор обладал более чем половиной прав в SPE, то консолидация была бы

необходимостью в соответствии с IAS 27.13. В этом случае в разъяснениях SEC надобности вообще не было бы. Проблема, однако, в том, что, как показал кризис, банки создавали эти SPE именно с целью обойти требования IAS 27. Спонсор в проблеме SPE имеет, как правило, менее 50% прав, что позволяет ему вывести определенные операции, активы или долги из круга консолидации.

Так, американские и европейские банки продавали в специально созданные для этого SPE ценные бумаги ипотеки, которые подлежали отражению в SPE по рыночной стоимости. Когда эта стоимость вдруг стала близка к нулю, SPE имели колоссальные убытки. В случае полной консолидации SPE эти убытки снивелировались бы с выручкой спонсора от продажи этих ипотечных бумаг, то есть валюта и финансовый результат концерна был бы гораздо ниже. Однако без нормы SEC эти SPE не являлись дочерними обществами в смысле IAS 27, потому их убытки не вошли в консолидированную финансовую отчетность концерна. Результатом является то, что американские и европейские банки, покупавшие ипотечные бумаги для своих SPE, имея «красивый консолидированный баланс и отчет о прибылях и убытках», испытывают трудности с ликвидностью и по оценкам экспертов без помощи государства стали бы банкротами.

Как пишет профессор Люденбах Н., аналогичной была ситуация и с *sale-lease-back*, когда объекты имущества продавались в SPE, затем брались от него в операционный лизинг. То есть на балансе спонсора объект исчезал, тем самым «облегчая» структуру баланса, улучшая его экономические показатели, показывая прибыль от реализации объектов, наконец. По причине той же неконсолидации SPE в смысле IAS 27, элиминирования данной операции в консолидации не происходило. По его мнению, именно проблемы в консолидации SPE явились причиной, не позволившей распознать вовремя индикаторы ENRON скандала в 2004 году и кризиса ипотеки в 2007.

Сегодня в IFRS (как и в US-GAAP) в отношении SPE введена специальная норма. Как верно отмечает Модеров С.В. «...в вопросах включения в консолидированную отчетность компаний специального назначения требования IFRS основаны на US-GAAP, а именно на FIN 46R^{4, 5, 6} «Компании с переменными целями». Так, согласно SIC 12.8 SPE подлежат консолидации, если спонсор оказывает на них экономическое влияние. Отношения «материнское общество — дочернее общество» считаются установленными даже тогда, когда спонсор владеет менее чем большинством прав и не выполнены критерии IAS 27.13b-d (большинство в правлении и т.д.). А именно в любом из следующих случаев:

- бизнес ведется в интересах спонсора (SIC 12.10a);
- спонсор имеет решающее влияние в ключевых вопросах бизнеса (SIC 12.10b);
- спонсор имеет право извлекать большинство выгод SPE в свою пользу (SIC 12.10c);
- спонсор несет большинство рисков, связанных с деятельностью SPE (SIC 12.10d).

Как видим, IFRS расширяет круг консолидации, пытаясь включить все возможные проявления контроля в консолидированную финансовую отчетность. При этом высказываются лишь опасения, что теперь консолидации будет подлежать и то, что, по сути, к концерну отношения не имеет, например фонды пенсионного страхования предприятий.

По причине скандала ENRON, кризиса ипотеки 2007, а также на волне текущего финансового кризиса и озабоченности проблемами полноты консолидированной отчетности (значит и ее достоверности), последние тенденции развития IFRS таковы, что круг консолидации расширяется. Это

общее направление на Западе оценивается как верное, хотя и запоздалое решение.

Важно, что с появлением нормы SIC 12.8 в IFRS страны — члены ЕС стали вводить идентичные нормы в национальное законодательство о консолидации. Так, в немецком HGB2 с 2009 года действует новая редакция §290 абз. 2, которая вводит обязанность консолидации для случаев «наличия влияния одной организации на другую при сохранении большинства шансов и рисков у первой³». В нашем законодательстве о консолидации пока такой пункт не предусмотрен, поэтому данный пробел, судя по западному опыту, может привести к плачевным последствиям. Стоит согласиться в этой связи с замечанием Модерова С.В., что «... будет ли выгодно крупным предприятиям показывать все свои компании специального назначения — оффшоры, «карманные» банки, пенсионные фонды и т.п., как этого требуют МСФО? Вероятно, нет. В этой ситуации аудиторам придется контролировать наличие таких компаний и не давать положительных заключений, если они не включены в консолидированную отчетность по МСФО».

Примечания

¹ SEC - Security Exchange Commission - комитет по надзору за биржами США.

² Из материалов лекций «Konzerrechnungslegung und deren Prüfung» von Prof. Dr. T. Schildbach, Universität Passau 2009, Folie 5.

³ SIC — Standard Interpretation Committee.

⁴ FASB Interpretation 46 for ARB 51, Willey GAAP 2004, — 484-489 с.

⁵ HGB — Handelsgesetzbuch Deutschland.

⁶ HGB nach Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, §290 абз. 2.

Развитие оценок по справедливой стоимости в свете применения МСФО (IFRS) 13

Нина ИЛЫШЕВА,

Д.Э.Н.,

Ольга НЕВЕРОВА,

К.Э.Н.

В течение последних 5 лет использование такого метода оценки, как «справедливая стоимость», является одной из самых актуальных и дискуссионных тем в области бухгалтерского учета и отчетности. Словосочетание «справедливая стоимость» широко использовалось на практике и ранее. Но зачастую в различных системах учета и Международных стандартах финансовой отчетности встречаются различные трактовки этого термина. Именно поэтому Совет по МСФО в течение нескольких лет проводил работу по приведению к единообразию и упрощению применения стандартов по оценке справедливой стоимости. В итоге все указания в отношении данных оценок Совет по МСФО объединил в один стандарт — МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости».

Еще одной целью принятия МСФО (IFRS) 13 явилось усовершенствование раскрытия информации о справедливой стоимости. Новые требования, сформулированные в стандарте, направлены на то, чтобы пользователи отчет-

ности смогли лучше понять методы оценки и исходные данные, используемые для определения справедливой стоимости. Следует отметить, что такое усовершенствование — одна из важных мер по преодолению последствий финансового кризиса, принятых Советом по МСФО в ответ на рекомендации стран «Группы двадцати» (Group of Twenty Finance Ministers and Central Bank Governors, G20), а также значимый этап конвергенции с Общепринятыми принципами бухгалтерского учета США (Generally accepted accounting principles, GAAP). Совет по МСФО и Совет по стандартам финансового учета США (Financial Accounting Standards Board, FASB) совместно работали над тем, чтобы значение термина «справедливая стоимость», соответствующие требования к оценке справедливой стоимости и раскрытию в ней информации в МСФО и GAAP были одинаковыми. Опубликование и вступление в действие МСФО (IFRS) 13 следует рассматривать не только как факт появления нового стандарта, но и с точки зрения формирования

единой методологической платформы по определению справедливой стоимости, которую поддерживают значительное число стран Европы, США и Россия.

В настоящее время сфера применения МСФО (IFRS) 13 включает в себя:

1) оценки по справедливой стоимости:

- инвестиционное имущество, которое после первоначального признания оценивается по справедливой стоимости;

- основные средства, оцениваемые по справедливой стоимости;

- финансовые инструменты, оцениваемые по справедливой стоимости (долговые и долевыми ценные бумаги, векселя, производные финансовые инструменты, займы, дебиторская задолженность);

2) раскрытие информации о справедливой стоимости:

- требуется раскрывать информацию о справедливой стоимости инвестиционного имущества, которое после первоначального признания оценивается по фактической стоимости;

- требуется раскрывать информацию о справедливой стоимости финансовых инструментов, которые после первоначального признания оцениваются по амортизированной стоимости;

3) оценки на основе справедливой стоимости/ раскрытие информации о таких оценках:

- справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу применительно к биологическим активам;

- справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие, которая определяется в отношении единицы, генерирующей денежные потоки, при проверке последней на предмет обесценения.

Представленная информация наглядно демонстрирует, что сфера применения оценок или раскрытий о справедливой стоимости достаточно широка: в тех случаях, когда стандартами не предполагается оценка по справедливой стоимости, требуется раскрытие информации о ней. Из сферы применения МСФО (IFRS) 13 однознач-

но исключаются только следующие операции и оценки:

- выплаты на основе акций, которые относятся к сфере применения МСФО (IFRS) 2 «Платеж, основанный на акциях»;

- арендные операции, которые относятся к сфере применения МСФО (IAS) 17 «Аренда»;

- показатели, которые схожи с оценками справедливой стоимости, но таковыми не являются;

- резервы, которые в соответствии с МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» оцениваются исходя из наилучшей расчетной оценки затрат, необходимых для погашения существующей обязанности.

Справедливая стоимость в контексте МСФО (IFRS) 13 — это цена, которая может быть получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства при проведении операции добровольно на основном (или наиболее выгодном) рынке на дату оценки в текущих рыночных условиях (выходная цена), независимо от того, является ли такая цена непосредственно наблюдаемой или рассчитывается с использованием другого метода оценки.

Как видно из данного определения, акцент делается на цене продажи актива. Для определения справедливой стоимости актива или обязательства предприятие выбирает те подходы и методы оценки, которые уместны в данных обстоятельствах, и при этом данные, необходимые для оценки с использованием выбранных подходов и методов, имеются в достаточном объеме. Для применения выбирается техника оценки, позволяющая в максимальной степени использовать значимые наблюдаемые исходные параметры и свести к минимуму использование ненаблюдаемых параметров.

Чтобы обеспечить более высокий уровень последовательности и сопоставимости, в МСФО (IFRS) 13 установлена иерархия справедливой стоимости, выстраиваемая по исходным параметрам соответствующих методов и моделей, с помощью

которой и оценивается справедливая стоимость. Указанные исходные параметры группируются по трем уровням. Наивысший приоритет отдается прямым котировочным ценам с активных рынков для идентичных активов или обязательств, а самый низкий — ненаблюдаемым исходным параметрам.

Исходные параметры 1-го уровня — прямые котировки с тех активных рынков для идентичных активов или обязательств, к которым предприятие может получить доступ на дату проведения оценки.

Исходные параметры 2-го уровня — рыночные данные, кроме котировок, отнесенных к 1 уровню, которые наблюдаются по данному активу или обязательству либо прямо (непосредственно цены), либо опосредованно (данные, основанные на ценах).

Исходные параметры 3-го уровня — ненаблюдаемые исходные параметры для данного актива или обязательства.

Важность оценок по справедливой стоимости достаточно высока из-за их влияния на такие показатели деятельности предприятия, как величина активов, финансовый результат и капитал. Вольно или невольно сделанные ошибки и неточности в применении оценок и определении суммы справедливой стоимости как на этапе первоначального признания, так и при последующем признании активов и обязательств могут привести к искажениям данных показателей и в

итоге оказать негативное влияние на финансовую отчетность. В свою очередь, это может стать причиной сужения возможностей финансирования и заимствования, ухудшения взаимодействия с контрагентами и т.д. Исходя из ранее сказанного, представляется, что закреплённая в МСФО (IFRS) 13 иерархия источников справедливой стоимости фактически прорисовывает четкую методологическую цепочку, следование которой поможет избежать ошибок и некорректных оценок.

Другой важный аспект обнародования данного стандарта заключается в том, что приведение «к единому знаменателю» подходов и последовательности их применения для достижения наиболее достоверных результатов оценки справедливой стоимости активов и обязательств позволило обеспечить сопоставимость результатов оценки различных предприятий. Ранее такое сравнение было затруднительным по причине отсутствия единообразия. В таких условиях составители отчетности, используя многообразие подходов и методов, представленное стандартами, по-разному понимали и применяли их в практике оценки. Пользователи отчетности в итоге имели результаты оценок, сравнение которых было по данной причине некорректным, что отрицательно сказывалось на качественных характеристиках отчетности и уровне ее достоверности. Введение в действие МСФО (IFRS) 13 в значительной степени позволило решить и данную проблему.

Все новости законодательства Республики Беларусь
вы найдете на сайте
www.profmedia.by

СООО «ИПА «Регистр», УНП 100004413

МСФО: особенности учета гудвилла

Ольга КУЗНЕЦОВА

Гудвилл — специфический вид активов, возникающий в процессе объединения компаний. Грамотная организация учета гудвила в рамках МСФО — важный компонент формирования достоверной финансовой отчетности.

В процессе приобретения компании фирма-покупатель может получить гудвилл. Согласно МСФО (IFRS) 3 гудвилл — это будущие экономические выгоды, возникшие в связи с активами, которые не могут быть индивидуально идентифицированы и отдельно признаны.

В соответствии с IFRS 3 на дату покупки экономического субъекта покупатель должен:

- признать гудвилл, полученный в результате операции объединения бизнеса, в качестве актива;

- оценить гудвилл по фактической стоимости.

Фактическая стоимость гудвилла рассчитывается следующим образом:

$$G = ZO - \text{ICA}_{\text{Acc}}, \quad (1)$$

где G — гудвилл;

ZO — затраты по объединению;

ICA_{Acc} — идентифицируемые чистые активы, оцененные по справедливой стоимости.

Если приобретается компанией доля менее 100 % в чистых активах предприятия, то гудвилл будет рассчитываться по формуле:

$$G = ZO - D\% \times \text{ICA}_{\text{Acc}}, \quad (2)$$

где $D\%$ — доля фирмы в чистых активах приобретаемого бизнеса.

При этом формируется доля меньшинства на дату объединения бизнеса, то есть часть чистых активов дочернего предприятия, которая не принадлежит материнской фирме:

$$DM = (100 - D\%) \times \text{ICA}_{\text{Acc}}. \quad (3)$$

Рассмотрим порядок исчисления каждой из составляющих стоимостной оценки гудвилла в соответствии с МСФО (IFRS) 3.

Пример 1

Компания А приобретает компанию Б за 100 млн руб. и дополнительно оплачивает юридические услуги на сумму 5 млн руб. Общие административные расходы — 4 млн руб. В итоге, стоимость покупки составляет 105 млн руб.: **Д-т «Инвестиции» — К-т «Денежные средства»** 105 млн руб.

Если фирма-покупатель получает контроль уже после совершения операции обмена, дата обмена совпадает с датой приобретения. Но возможна и другая ситуация, когда объединение производится поэтапно, например, путем постепенной покупки акций.

Пример 2

Компания А 1 марта дала согласие на покупку компании Б. Покупка осуществлялась в несколько этапов: 1 марта компания А приобрела 10% акций, 1 апреля — 50 %, 1 мая — последние 40%. Стоимость покупки составляет 105 млн руб. (по данным примера 1).

В результате, 1 марта, 1 апреля и 1 мая являются датами обмена. 1 апреля — это дата приобретения, потому что именно на эту дату компания А приобрела контрольный пакет акций компании Б.

Пример 3

Компания А приобретает компанию Б за 100 млн руб. Компания Б заключила долгосрочный договор на поставку продукции покупателю В. Справедливая стоимость: договора — 10 млн руб., прочих активов — 80 млн руб., обязательств — 20 млн руб.

Следовательно, величина гудвилла определяется как: $G = 100 \text{ млн руб.} - (80 \text{ млн. руб.} + 10 \text{ млн руб.} - 20 \text{ млн руб.}) = 30 \text{ млн руб.}$

Если бы справедливая стоимость данного контракта была бы неизвестна, то величина гудвилла составила бы: $G = 100 \text{ млн руб.} - (80 \text{ млн. руб.} - 20 \text{ млн руб.}) = 40 \text{ млн руб.}$

Пример 4

Компания А приобретает компанию Б, имеющую текущее судебное разбирательство, за 100 млн руб. Справедливая стоимость активов компании Б — 80 млн руб., обязательств — 10 млн руб., условного обязательства (а именно текущего судебного разбирательства) — 5 млн руб.

Значит, гудвилл составит: $G = 100 \text{ млн руб.} - (80 \text{ млн руб.} - 10 \text{ млн руб.} - 5 \text{ млн руб.}) = 35 \text{ млн руб.}$

Следовательно, при формировании консолидированной финансовой отчетности на дату приобретения инвестиции фирмы-покупателя (100 млн руб.) будут отражены как чистые активы и гудвилл:

Д-т «Активы» — 80 млн руб.;

Д-т «Гудвилл» — 35 млн руб.;

К-т «Инвестиции» — 100 млн руб.;

К-т «Обязательства» — 10 млн руб.;

К-т «Условные обязательства» — 5 млн руб.

Покупатель отражает в учете условное обязательство обособленно, только если его справедливая стоимость может быть надежно определена. Иначе итоговая сумма, признаваемая в качестве гудвилла, будет меньше на величину условного обязательства.

Пример 5

Справедливая стоимость условных обязательств (см. пример 4) не может быть надежно определена. Тогда величина гудвилла составит 30 млн руб. (100 млн – (80 млн – 10 млн)).

Тестирование гудвилла на предмет обесценения включает сравнение возмещаемой стоимости приобретенного гудвилла с его балансовой стоимостью. В то же время проведение тестирования на обесценение гудвилла на индивидуальной основе (то есть определение его возмещаемой стоимости) нельзя осуществить на практике. Для решения обозначенной проблемы МСФО (IAS) 36 вводит специальный термин — единица, генерирующая денежные средства. Поэтому тестирование гудвилла осуществляется на основе данных единиц.

Единица, генерирующая денежные средства (ЕГДС), представляет собой наименьшую группу активов, которая за счет ее использования создает приток денежных средств, независимый от притоков денег от других активов или групп активов.

С целью проверки на обесценение гудвилл, приобретенный при объединении компаний, должен быть разделен на единицы, генерирующие денежные средства, которые получают преимущества от операции покупки.

Приобретенный гудвилл не может генерировать денежные потоки независимо от других активов фирмы и обычно оказывает положительное влияние на денежные потоки от нескольких

единиц. В результате, возмещаемая стоимость гудвилла как отдельного актива не может быть точно определена. Поэтому при обнаружении признаков вероятного обесценения гудвилла будет рассчитываться не его возмещаемая стоимость, а возмещаемая стоимость генерирующей единицы, к которой данный гудвилл относится.

В соответствии с МСФО (IAS) 36 единица, генерирующая денежные средства, на которую распределяется гудвилл, должна тестироваться на предмет обесценения как минимум ежегодно, вне зависимости от наличия показателей, свидетельствующих об обесценении единицы.

Тестирование связано со следующим алгоритмом действий:

Этап 1. Распределение гудвилла между ЕГДС.

Этап 2. Сравнение возмещаемой стоимости ЕГДС с балансовой стоимостью.

Если возмещаемая стоимость этой единицы превышает ее балансовую стоимость, то дальнейших действий не требуется, так как факт обесценения гудвилла за рассматриваемый период не установлен. Если же балансовая стоимость единицы окажется выше предполагаемой возмещаемой стоимости, фирма должна признать убыток от обесценения, который уменьшает прибыль отчетного периода. Но при распределении убытка от обесценения балансовая стоимость актива не должна быть ниже наибольшего значения из следующих трех показателей:

- его чистой продажной цены, если ее можно определить;
- ценности его использования, если ее можно определить;
- нуля.

При этом предприятия не должны иметь так называемой «свободы выбора» при отнесении гудвилла к единицам учета. Согласно МСФО такое отнесение должно быть «разумным и приемлемым». Ведь если гудвилл отнести к слабой единице, то его, вероятно, придется списать сразу или довольно быстро, а гудвилл, отнесенный на высокорентабельную единицу, скорее всего,

никогда не подвергнется списанию. Поэтому, выбирая единицы учета, руководитель и главный бухгалтер фирмы должны оценить, будет ли предприятие расти, приносить прибыль, развиваться циклично, возможны ли резкие изменения в ближайшем будущем.

Если в последующие годы после признания убытка от обесценения намечется существенный рост гудвилла (например, связанный с увеличением стоимости имени компании, развитием клиентской базы и других факторов, которые способны генерировать экономические выгоды), то этот факт указывает, что убыток от обесценения, признанный в предыдущие годы, уменьшился или исчез.

В то же время Международные стандарты финансовой отчетности не допускают восстановления убытка от обесценения гудвилла, в связи с тем, что любое последующее увеличение возмещаемой стоимости гудвилла будет являться увеличением гудвилла, созданного внутри фирмы. А внутренне сформированный гудвилл не отвечает критериям признания в финансовой отчетности.

В финансовой отчетности компании обязательно должна быть отражена информация: о факторах, повлиявших на увеличение стоимости гудвилла при признании его к учету, то есть описание каждого нематериального актива, который не был учтен отдельно от гудвилла, а также объяснение того, почему справедливая стоимость указанного актива не может быть надежно оценена;

- о совокупной стоимости гудвилла и накопленных убытках от его обесценения;
- гудвилле, включенном в группу активов, предназначенных для выбытия;
- об убытках от обесценения, отраженных в течение отчетного периода;
- о суммах, признанных в отчете о совокупном доходе в качестве отрицательного гудвилла.

Таковы основные аспекты в области учета гудвилла согласно МСФО.

Структуризация форм и видов объединения компаний

в соответствии с МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса»

Людмила ТРИФОНОВА,
юрист

Консолидированная финансовая отчетность составляется в соответствии с МСФО, принимаемыми Советом по МСФО. Стандарты должны пройти процедуру признания в порядке, установленном с учетом требований законодательства Республики Беларусь.

Консолидация отчетности включает следующие этапы:

- суммирование отчетных данных материнской и дочерних предприятий, входящих в группу;
- расчет гудвилла и неконтролируемой доли и определение их влияния на консолидированную отчетность;
- применение техники консолидации (элиминирование внутригрупповой прибыли, взаиморасчетов и прочих операций).

Вопросы объединения бизнеса раскрываются в международном стандарте IFRS 3 «Объединения бизнеса».

Под консолидированной финансовой отчетностью понимается систематизированная информация, отражающая финансовое положение, финансовые результаты деятельности и изменения финансового положения группы организаций, определяемой в соответствии с МСФО.

Цель IFRS 3 «Объединения бизнеса» состоит в том, чтобы повысить релевантность (соответствие запрашиваемым данным), надежность и сопоставимость информации об объединении бизнеса. Стандарт содержит требования в отношении того, как покупатель:

- признает и измеряет в отчетности идентифицируемые приобретенные активы, принятые обязательства, неконтролирующую долю в приобретаемом предприятии;
- признает и измеряет гудвилл, приобретенный при объединении бизнеса;
- определяет, какую информацию следует раскрыть в отчетности.

Стандарт IFRS 3 не применяется к следующим объединениям предприятий:

- при объединении на основе договоров о совместной деятельности;
- при общем контроле за бизнесом;
- объединениям предприятий или бизнесов, находящихся под общим контролем.

Стандарт IFRS 3 применяется к объединению бизнеса, для которого дата приобретения выпадает на начало первого годового отчетного периода, начинающегося 01.07.2009 или после этой даты, или на более позднюю дату. Данный стандарт заменил предыдущий стандарт IFRS 3 в

редакции 2004 года Между принятием этих двух редакций (от 2004 и 2009 гг.), в 2007 году была принята редакция стандарта IFRS 3R, основным новшеством которого явилось то, что объединение бизнеса стало учитываться по методу приобретения вместо ранее применяемого метода покупки. Изменение этой терминологии обусловлено тем, что объединение бизнеса фактически может произойти в отсутствие операции покупки, без передачи возмещения.

Новые стандарты, имеющие буквенную аббревиатуру IFRS, как правило, имеют следующую структуру:

- цель;
- сферу применения;
- особенности организации учета и отчетности (раскрываются понятие «метод приобретения», определение объединения бизнеса, идентификация покупателя, определение даты приобретения, принцип признания, принцип и период измерения, признание и измерение гудвилла, раскрытие информации, дата вступления в силу и прекращение действия предыдущего стандарта).

В приложении А стандарта содержатся определения терминов, а в приложении В — руководство по применению.

Существуют две формы объединения предприятий (рис. 1).

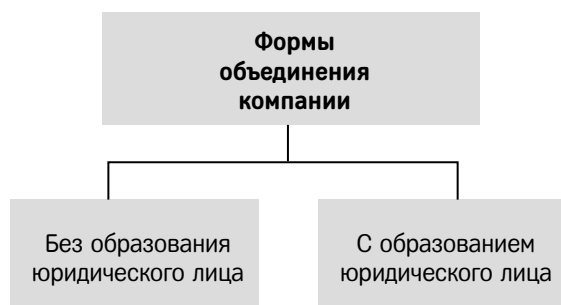


Рис. 1. Формы объединения предприятий

Объединение с образованием юридического лица может быть осуществлено путем слияний

компаний, их присоединений, поглощений, приобретений и прочими способами.

Объединение без образования юридического лица — это группа (материнское предприятие и все его дочерние предприятия). Разновидностью групп являются следующие формы: концерны, монополии, финансово-промышленные группы, конгломераты, транснациональные компании, картели, тресты, синдикаты, консорциумы, холдинги и прочие формы объединений.

Холдинг — это совокупность материнского предприятия и контролируемых ею дочерних предприятий. При данном объединении приобретаемая компания не утрачивает своей юридической обособленности, а остается самостоятельным юридическим лицом с конкретным пакетом акций у компании-покупателя, но при этом у нее появляется финансовая зависимость от головной организации.

ОБЪЕДИНЕНИЕ БИЗНЕСА БЕЗ ОБРАЗОВАНИЯ ЮРИДИЧЕСКОГО ЛИЦА

При объединении бизнеса без образования юридического лица покупатель получает контроль за одним или более бизнесами следующими способами:

- путем передачи денежных средств, их эквивалентов или других активов (включая чистые активы, составляющие бизнес);
- путем принятия обязательств;
- путем выпуска долей участия в капитале;
- путем предоставления более одного вида возмещения;
- без передачи возмещения;
- путем поэтапного объединения бизнеса;
- путем обратного приобретения;
- путем объединения бизнеса посредством договора.

Передача денежных средств, их эквивалентов или других активов компанией «А» компании «В», либо принятие обязательств компанией «А» (рис. 2).

В силу множества причин объединение предприятий может быть произведено различными способами. При объединении может состояться приобретение организацией акций, покупка всех чистых активов, принятие обязательств либо покупка части чистых активов другой организации, которые вместе образуют одно или несколько предприятий. Оно может быть осуществлено путем выпуска долевых инструментов, перечисления денежных средств или других активов, либо путем сочетания перечисленных способов. Объединение может включать в себя формирование новой организации для осуществления контроля за объединяющимися компаниями или за передаваемыми чистыми активами либо реструктуризацию одной или более чем одной из объединяющихся компаний.



Рис. 2. Формы объединения бизнеса

При принятии обязательств компании «В» компанией «А» последняя приобретает контроль за компанией «В».

Объединение бизнеса путем выпуска долей участия в капитале либо путем предоставления более одного вида возмещения.

Термин «доля участия в капитале» используется для обозначения долей участия в предприятиях, находящихся в собственности инвестора и собственника, долей участников или членов взаимных предприятий. Как правило, обязательство покупателя передать дополнительные активы или доли участия в капитале прежним собственникам приобретаемого предприятия в рамках обмена на контроль за приобретаемым предприятием, которое может быть достигнуто, к примеру, путем

эмиссии акций той компании, доли участия в капитале которой приобретаются другой стороной. Помимо приобретения долей участия, возможно также приобретение чистых активов и деловой репутации, то есть путем предоставления более одного вида возмещения (рис. 3).

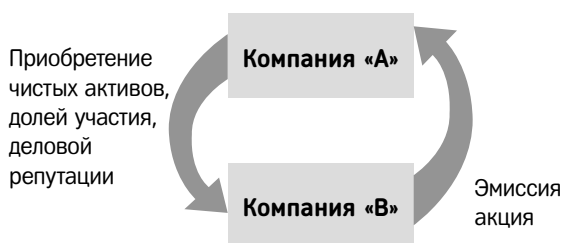


Рис. 3. Формы объединения бизнеса

Объединение бизнеса, осуществляемое без передачи возмещения

Иногда у приобретающей стороны возникает контроль за приобретаемым предприятием без передачи возмещения (денежных активов, имущества и прочих активов). Тем не менее метод приобретения, используемый для учета объединения бизнеса, распространяется и на такое объединение. К объединению бизнеса без передачи возмещения относятся следующие операции:

- выкуп предприятием своих собственных акций в целях получения контроля;
- истекло право «вето меньшинства», которое раньше удерживало покупателя от контроля за приобретаемым предприятием, в котором покупателю принадлежит большинство голосующих прав.

Поэтапное объединение бизнеса

При данном виде объединения приобретающая сторона владеет долей в капитале непосредственно перед датой приобретения. Например, на дату приобретения предприятием «А» дополнительной 40% неконтролирующей доли оно уже владеет 30% неконтролирующей доли предприятия «В». В момент приобретения 40% неконтро-

лирующей доли возникает контроль предприятия «А» над предприятием «В».

При объединении бизнеса, осуществляемом поэтапно, покупатель должен переоценить долю капитала, которой он ранее владел в приобретаемом предприятии, по справедливой стоимости на дату приобретения и признать полученный в результате доход или расход (если таковой имеется) в составе прибыли или убытка. В предыдущие отчетные периоды покупатель мог признавать свою долю в капитале приобретаемого предприятия в составе прочей совокупной прибыли.

Обратное приобретение

Обратное приобретение происходит в том случае, когда предприятие, выпускающее ценные бумаги в целях учета, идентифицируется в качестве приобретаемого предприятия. Предприятие, доли в капитале которого приобретаются, в целях учета должно быть покупателем в отношении операции, которая рассматривается в виде обратного приобретения. Например, обратные приобретения иногда происходят, когда частное предприятие хочет стать публичным предприятием, но не хочет регистрировать свои долевые инструменты. Чтобы достигнуть своей цели, частное предприятие договаривается о том, чтобы публичное предприятие приобрело доли в его капитале в обмен на доли в капитале публичного предприятия.

Объединение бизнеса посредством договора

Бывают ситуации, когда покупатель и приобретаемое предприятие соглашаются объединить свой бизнес только по договору. Покупатель не передает никакого возмещения в обмен на контроль за приобретаемым предприятием и не имеет доли в капитале приобретаемого предприятия ни на дату приобретения, ни ранее.

Примером объединения бизнеса, осуществленного только посредством договора, может служить объединение двух фирм по «скрепляю-

щему» соглашению или формирование двойной листинговой корпорации (для акций, допущенных к биржевым торгам и имеющих двойную котировку).

При объединении, осуществляемом только посредством договора, покупатель должен отнести на владельцев приобретаемого предприятия сумму чистых активов приобретаемого предприятия, признанных в соответствии с МСФО (IFRS) 3. Другими словами, доли участия в капитале приобретаемого предприятия, держатели которых не являются покупателями, отражаются в качестве неконтролирующей доли в финансовой отчетности покупателя после объединения, даже если это приводит к тому, что все доли участия в капитале приобретаемого предприятия отнесены на неконтролирующую долю.

ОБЪЕДИНЕНИЯ С ОБРАЗОВАНИЕМ ЮРИДИЧЕСКОГО ЛИЦА

Приобретение компании может состояться в том случае, когда одна из объединяющихся компаний получает контроль за другой объединяющейся компанией. Контроль — это возможность определять финансовую и хозяйственную политику компании. Для составления отчетности важно вовремя определить возникновение контроля одной организации за другой.

Объединение бизнеса с образованием юридического лица может быть структурировано следующим образом:

- одна или несколько коммерческих организаций становятся дочерними предприятиями покупателя, или чистые активы одного или нескольких коммерческих организаций объединяются в одно предприятие;
- одно объединяющееся предприятие передает свои чистые активы, либо его собственники передают свои доли участия другому предприятию или его собственникам;
- все объединяющиеся предприятия передают свои чистые активы, или владельцы таких

предприятий передают свои доли участия вновь сформированному предприятию (такие операции иногда упоминаются как операции по слиянию или компиляции);

- группа прежних собственников одного из объединяющихся предприятий получает контроль за объединенным предприятием.

На рис. 4 приведен пример юридического слияния, при котором активы и обязательства одной компании переходят к другой, при этом первая компания прекращает существование.



Рис. 4. Формы объединения бизнеса между двумя компаниями

Бывают ситуации, когда активы и обязательства обеих компаний переходят к вновь образу-

емой компании, а обе объединяющиеся компании ликвидируются (рис. 5).

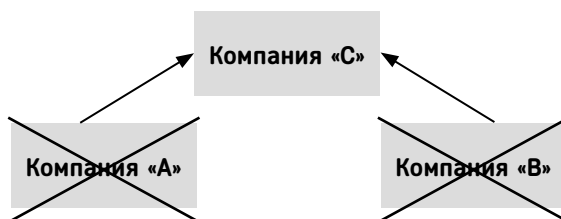


Рис. 5. Формы объединения бизнеса между тремя компаниями

Проанализировав все формы объединений, можно сделать вывод, что при объединении с образованием юридического лица процедура консолидации выполняется один раз, далее отчетность составляется как единичная от одного юридического лица, и вновь созданная компания юридически выступает уже как отдельная организация. При объединении без образования юридического лица процедура консолидации проводится регулярно, при каждом составлении отчетности.

КСТАТИ

Еврокомиссия получила «добро» на разработку правил для разрешения налоговых споров

Страны — члены ЕС дали Европейской Комиссии официальное разрешение на разработку новых правил, призванных улучшить разрешение налоговых споров и вопросов, связанных с двойным налогообложением, которые могут в отдельных случаях стать значительным препятствием для бизнеса. Решение о необходимости разработки дополнительных правил было принято европейскими финансовыми министрами по ходу последнего совещания Совета министров финансов и экономики Евросоюза (ECOFIN) в Люксембурге: по их мнению, это могло бы обеспечить быстрое и эффективное разрешение бизнесом и европейскими гражданами ситуаций, связанных с имеющимся несовершенством налоговых соглашений.

Улучшение уже действующих правил приведет к охвату ими существенно большего числа случаев, а страны — члены ЕС получат четко прописанные временные рамки для официального одобрения принятых решений. Кроме того, они будут обязаны принимать официальные и законные решения по отдельным случаям, если их не приняли национальные суды.

Правила призваны обеспечить налогоплательщиков, оказавшихся в ситуации налогового спора, инструментарием для инициализации процедуры, которую госорганы обязаны будут разрешить в течение 2 лет. Если под конец второго года решения так и будет найдено, его все равно вынесет созданная для таких случаев Консультативная комиссия. В нее войдут три независимых члена и представители компетентных органов, которые должны будут прийти к заключению в течение шести месяцев.

По словам комиссара по экономическим и финансовым вопросам Пьера Московичи, «это важный шаг, чтобы предоставить европейским гражданам и бизнесу право на справедливое налоговое решение».

Проблемы оценки рыночной стоимости нематериальных активов и незавершенных НИОКР

Алексей ВЯЗНИКОВ

Вопрос оценки рыночной стоимости незавершенных НИОКР весьма актуален для предприятий, проводящих НИОКР, и их заказчиков. Не менее важен этот вопрос при оценке рыночной либо справедливой стоимости таких работ:

1) для профессиональных оценщиков — при оценке рыночной стоимости нематериальных активов и незавершенных НИОКР;

2) для бухгалтеров и аудиторов — при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности в процессе принятия решения о признании нематериального актива;

3) для топ-менеджмента предприятия, проводящего НИОКР и создающего нематериальный актив, или топ-менеджмента предприятия, приобретающего долю в капитале такого предприятия, для понимания перспектив завершения НИОКР и получения экономических выгод от использования нематериального актива;

4) для банков — при оценке в качестве заемщика предприятия, проводящего НИОКР и создающего нематериальные активы, а также для понимания перспектив завершения НИОКР и получения экономических выгод от использования нематериального актива в случае, если статья незавершенных НИОКР составляет значительную долю валюты баланса;

5) для государственных ведомств и иных организаций, являющихся заказчиками НИОКР, проводимых сторонними предприятиями, — при оценке перспектив завершения НИОКР от ранней до

завершающей стадии выполнения работы, когда еще есть возможность остановки финансирования работ в случае, если станет понятным, что такие НИОКР не будут завершены с положительным результатом или не принесут экономических выгод в будущем от использования результатов.

Следует отметить, что специальных методических рекомендаций, посвященных оценке рыночной стоимости незавершенных НИОКР, на сегодняшний день практически не существует.

Одним из подготовительных этапов при проведении оценки бизнеса является нормализация финансовой (бухгалтерской) отчетности оцениваемой организации, в процессе которой производятся корректировки различных типов с целью определения рыночной стоимости активов/обязательств для составления экономического баланса. Исследовательские институты и предприятия, проводящие дорогостоящие НИОКР на постоянной основе, как правило, имеют в балансе на отчетную дату тот или иной объем затрат, отраженный в строках «незавершенное производство (оборотные активы)» или «исследования и разработки (внеоборотные активы)». Оценка стоимости таких предприятий вызывает трудности уже на этапе нормализации отчетности.

Актуальность данной проблемы обусловлена тем, что традиционные бухгалтерские подходы к калькулированию расходов на НИОКР и ре-

зультатов этой инновационной деятельности не отвечают современным потребностям рыночной среды.

Анализ нормативной правовой базы учета по национальным стандартам показал, что информация о расходах, понесенных в процессе выполнения НИОКР, отражается в бухгалтерском учете в качестве вложений во внеоборотные активы, а именно: счет 08, субсчет 4 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ». Если НИОКР не дал положительного результата, то связанные с ним затраты списываются в счет расходов в отчете о прибылях и убытках. Если же НИОКР дал положительный результат, который отвечает критериям признания (актив может быть продемонстрирован, в будущем ожидаются экономические выгоды от его применения или продажи), то на баланс предприятия должен быть принят нематериальный актив с первоначальной стоимостью, равной понесенным затратам. Бухгалтерский и налоговый учет относительно вышесказанного имеют различия, но они несущественны для рассматриваемого вопроса.

Обратимся к вопросу учета расходов на НИОКР по требованиям МСФО. Порядок отнесения затрат на исследования и разработки собственными силами компании (в международной практике используется выражение «исследования и разработки» аналогично «советским» понятиям НИР и ОКР соответственно) регламентируется стандартом МСФО 38 «Нематериальные активы» (IAS 38). МСФО 38 однозначно предписывает затраты, связанные со стадией исследования, или НИР, списывать на текущие расходы в отчете о прибылях и убытках. В то же время затраты на разработки, или ОКР, следует капитализировать, если указанные разработки удовлетворяют критерию признания нематериального актива. В случае если стадии «исследования» и «разработки» не могут быть разделены, а должны рассматриваться лишь совместно, расходы, понесенные в процессе таких работ, признаются аналогично расходам

на «исследования». Но и затраты на «разработки» могут быть списаны на расходы, если не выполняется широкий перечень следующих критериев:

- 1) намерение завершить разработку нематериального актива;
- 2) наличие для этого достаточных технических, финансовых, интеллектуальных и иных ресурсов;
- 3) способность использовать созданный нематериальный актив для извлечения будущих экономических выгод;
- 4) технические возможности завершения проекта;
- 5) возможности нематериального актива приносить будущие экономические выгоды;
- 6) способность надежно оценить затраты, связанные с созданием нематериального актива.

В случае выполнения критериев по требованиям МСФО на баланс предприятия должен быть поставлен актив в оценке по справедливой стоимости. В большинстве случаев понятия «справедливая стоимость» и «рыночная стоимость» совпадают, что облегчает нормализацию отчетности в отношении стоимости нематериальных активов.

Белорусское законодательство и международные стандарты схожи в принципиальной позиции: пока нет уверенности, что создаваемый актив удастся завершить и он принесет экономические выгоды от использования или продажи, то и признавать его в отчетности нельзя.

Различия подходов в основном выражаются: а) в более консервативном подходе МСФО в части критериев признания; б) в недопустимости признания в первоначальной стоимости нематериального актива затрат на исследовательскую стадию его создания.

Критерии признания ПБУ и МСФО имеют некоторую степень свободы, которой могут воспользоваться составители отчетности и, умышленно или неумышленно, исказить данные бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Исследовав вопрос о влиянии на величину первоначальной стоимости нематериального актива таких факторов, как капитализация и срок полезного использования нематериального актива, американский экономист Дж.М. Зак выделил следующие виды рисков, соответствующих названным факторам:

- риск неправомерной капитализации расходов, связанных с созданием нематериального актива, в случае, если не выполняются критерии признания нематериальных активов;

- риск искусственного увеличения балансовой стоимости нематериального актива при приобретении группы активов;

- риск применения ложных сроков полезного использования нематериальных активов или ложное утверждение о неограниченном сроке полезного использования такого актива (в этом случае он не подлежит амортизации);

- риск завышения ликвидационной стоимости нематериального актива (приводит к снижению амортизационных отчислений).

Рассмотрим подробнее, на чем основаны выделяемые Дж.М. Заком риски.

Капитализация или отнесение на текущие расходы. Как уже отмечалось, расходы на исследование, связанные с нематериальными активами, относятся на расходы того периода, в котором они произведены. Расходы, связанные с разработками, можно капитализировать при соблюдении критериев признания. При этом общий подход одинаков как в МСФО, так и в GAAP США, критерии признания различаются незначительно. Невыполнение хотя бы одного из критериев приводит к необходимости относить затраты по созданию нематериального актива на текущие расходы. При этом оценка выполнимости потенциальным нематериальным активом указанных критериев часто затруднена, в некоторых случаях может быть крайне субъективной.

Определение срока полезного использования нематериального актива. Нематериальные активы признаются в отчетности (IFRS и GAAP) в оценке по справедливой стоимости. В дальнейшем такие активы подлежат амортизации, если имеется возможность определить срок полезного использования актива (в месяцах, годах или иных количественных единицах). Отсюда балансовая стоимость нематериального актива напрямую зависит от точности определения не только справедливой стоимости, но и срока его полезного использования. Ряд нематериальных активов имеет юридически фиксированные сроки полезного использования, для иных же активов требуется мотивированное суждение менеджмента организации в отношении таких сроков. Срок полезного использования нематериального актива в случаях, когда юридически такой срок не фиксирован, часто определить затруднительно ввиду отсутствия прямых аналогов.

Использование отчетности, составленной в соответствии с МСФО, облегчает задачу оценщика по нормализации отчетности предприятия, особенно в отношении корректировки стоимости нематериальных активов. Однако для оценки незавершенных НИОКР существенных различий в подходах МСФО и ПБУ не выявлено. Более того, требования международных стандартов финансовой отчетности, помимо дополнительных рисков манипулирования отчетными данными, накладывают ограничения на капитализацию части затрат в течение начальной стадии исследования, что, на наш взгляд, неуместно для целей оценки рыночной стоимости. Определение рыночной стоимости незавершенных НИОКР должно строиться на принципиально ином подходе, основанном на измерении как количественных, так и качественных характеристик каждой конкретной НИОКР.

Альтернативные показатели результатов деятельности.

Не лучше ли их назвать «прибыль до учета неблагоприятных списаний»?

Дженнифер ЛАУ, Анна ШВЕЙЦЕР

*ведущие специалисты Группы по оказанию консультационных услуг
в области бухгалтерского учета Deloitte*

Использование альтернативных показателей результатов деятельности (АРМ) получило широкое распространение. Недавно проведенный анализ практики подготовки отчетности в британских компаниях FTSE 100 показал необходимость большей прозрачности, особенно в свете методического руководства Европейского управления по надзору за рынком ценных бумаг (ESMA), которое применяется ко всем отчетам после 3 июля 2016 г.

Проведенное исследование всех компаний FTSE 100, финансовый год которых закончился до 31 марта 2015 г., показало, что большинство компаний объясняют свои АРМ и выполняют их сверку с показателями по ОПБУ. Но такую сверку не всегда легко найти.

Опросы показывают, что инвесторы считают АРМ полезными, но хотели бы, чтобы раскрываемая информация была более прозрачна. Мы ожидаем, что регулирующие органы не только в Европе будут обращать все большее внимание на использование и окажут значительное влияние на раскрытие информации об АРМ. Компании теперь должны рассмотреть вопрос о том, что им следует предпринять, чтобы публиковать прозрачную, объективную и сопоставимую информацию о своих финансовых результатах.

ОСНОВНЫЕ ВЫВОДЫ

- 95% компаний FTSE 100 корректируют свои показатели прибыли, определенные в соответствии с ОПБУ.
- Практически всегда корректировки оказывают положительное влияние на прибыль.
- Обычно компании выполняют корректировки следующих показателей: амортизация приобретенных нематериальных активов; обесценение активов; процентные доходы и расходы, амортизация и налоги.
- Описание сверки статей часто носит очень общий характер, и поэтому бывает трудно понять, к чему они относятся.
- Место и характер представления сверки выбираются непоследовательно.

Эти выводы говорят о том, что для обеспечения соответствия методическому руководству ESMA компаниям требуется выполнить дополнительную работу.

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ СКОРРЕКТИРОВАННЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ПРИБЫЛИ

95% компаний FTSE 100 раскрывают скорректированную сумму прибыли. Для описания скорректированной суммы прибыли использовались различные варианты терминов, при этом наиболее популярными среди них были следующие:

- скорректированная операционная прибыль (39%);
- скорректированная прибыль;
- до налогообложения (PBT) (35%);
- EBITDA/скорректированный;
- EBITDA (11%).

Такое разнообразие подходов, иногда у конкурирующих компаний и отраслей, часто затрудняет понимание и сравнение АРМ пользователями.

Анализ всех корректировок показал, что у компаний, использующих АРМ, произошли изменения по сравнению с показателями по Из 95 компаний, представивших скорректированную сумму прибыли, только 12 показали значения, которые оказались ниже, чем первоначально определенные в соответствии с ОПБУ.

КАКИЕ ПОКАЗАТЕЛИ ПОДВЕРГАЮТСЯ КОРРЕКТИРОВКАМ?

Для описания корректировок сумм, определенных в соответствии с ОПБУ, а также для преобразования их в показатели АРМ используются различные термины. Чаще всего корректировки относятся к следующим показателям:

- амортизация приобретенных нематериальных активов;
- обесценение активов;

- процентные доходы и расходы, амортизация основных средств и нематериальных активов и налоги;

- специфические банковские корректировки для организаций банковского сектора.

Хотя количество выполняемых корректировок велико, их сумма представляет собой незначительную долю от общей суммы. Компании должны задать следующий вопрос: достаточно ли существенны эти корректировки для того, чтобы выделять их по отдельности?

10% компаний выполняют корректировку статей, связанных с пенсиями, и почти 30% компаний выполняют корректировку затрат, связанных с приобретением, при этом их величина составляет 0,4% и 0,7% от общей суммы корректировок.

Корректировки, составляющие 28%, не могут быть отнесены ни к одной из этих категорий, так как представленные описания недостаточны для их классификации.

РАСПОЛОЖЕНИЕ СВЕРКИ В ОТЧЕТНОСТИ

Хотя большинство компаний (98%) представляли сверку АРМ с показателями по ОПБУ, единообразие в расположении сверки в отчетности отсутствует, а иногда она может быть представлена в нескольких местах:

- в первой части отчетности (45%);
- в основных формах отчетности (37%);
- в примечаниях к финансовой отчетности (57%);
- в других разделах (7%).

Это не проблема, за исключением тех случаев, которые имели место только в некоторых компаниях, когда в тексте отсутствуют указания относительно местоположения сверки.

МЕТОДИЧЕСКОЕ РУКОВОДСТВО ESMA

Руководство применяется к АРМ, которые раскрываются в рамках регулируемой информации, публикуемой эмитентами ценных бумаг, обращающихся на биржах. В эту группу входят АРМ, представляемые в первой части годовой отчетности и промежуточных финансовых отчетах, за исключением финансовой информации, представляемой в финансовой отчетности, прошедшей аудит. Руководство также применяется к АРМ, включенным в другую регулируемую информацию, публикуемую организацией, такую как управленческая отчетность, проспект эмиссии или специальное раскрытие информации о прибыли.

АРМ являются «финансовыми показателями исторической или будущей деятельности, финансового положения или денежных потоков, отличными от финансовых показателей, определенных или указанных в применимых правилах составления финансовой отчетности».

В соответствии с руководством эмитенты должны:

- дать четкое и понятное определение АРМ и сопроводить их предметными описаниями (начисление резервов под обесценение и реструк-

туризацию является редким, необычным или неповторяющимся);

- выполнить сверку АРМ со статьями отчетности по ОПБУ, к которым они имеют прямое отношение, и представить объяснение существенных расхождений;

- объяснить использование АРМ, для того чтобы пользователи осознали их уместность и надежность;

- не представлять АРМ, выделяя их более наглядно, делая на них акцент или подчеркивая их особую важность или большую значимость по сравнению с показателями по ОПБУ;

- сопровождать представление АРМ сравнительными данными, которые также должны пройти сверку;

- сохранять последовательность определения АРМ в различные периоды времени и обосновывать любые изменения.

СЛЕДУЮЩИЕ ШАГИ

Тема АРМ сохраняет актуальность для многих сторон: от регулирующих органов и инвесторов до представителей средств массовой информации. Сделанные нами выводы по этой теме дают основания полагать, что компаниям потребуется выполнить дополнительную работу, чтобы сделать свою сверку уместной, понятной и не вводящей в заблуждение.

Центральный РОЧС напоминает!

При обнаружении незнакомых предметов ни в коем случае не нужно трогать, вскрывать, перекладывать находку.

Нужно немедленно отойти на безопасное расстояние и сообщить о находке в службу МЧС по телефону «101» или МВД по телефону «102».

Профессиональные суждения: применение учетной политики или оценка?

Регуляторов до сих пор волнует разница между суждениями, относящимися к применению учетных политик, и суждениями, предполагающими оценку. Как отмечает постоянный ведущий авторской колонки на IAS Plus Роберт Брюс, они к тому же не единственные.

Довольно часто можно слышать, что главная проблема с экономикой заключается в том, что это и не наука, и не искусство. И когда заходит речь об отдельных областях учета и финансовой отчетности, та же самая дилемма вновь проявляет себя. В самом деле, какая разница между суждениями при определении учетной политики в отношении транзакции (и того, как именно ее применять) и суждениями при оценке величины в результате этой транзакции?

Информация о ключевых сделанных суждениях и оценках дает инвесторам полезный обзор, помогая им понять множество выборов и суждений, которые менеджмент пропустил через себя в ходе подготовки финансовой отчетности. Также она позволяет инвесторам получить лучшее представление о качестве решений, принятых менеджментом в отношении учетной политики, и идентифицировать области, где зависимость от оценки сильнее всего. Все это позволяет людям думать том, что может произойти, и какие факторы влияют на результаты оценок, проливая свет на мыслительный процесс — на что неспособно простое раскрытие сухих фактов.

И применение учетной политики, и оценка подразумевают суждения. Например, суждение может привести компанию к выбору раскрытия справедливой стоимости по определенной области бизнеса, а суждение уже потребуется для оценки этой справедливой стоимости.

Возвращаясь обратно к детализации — отправной точке в стандарте IAS 1 по представлению финансовой отчетности. Стандарт оговаривает раскрытия вокруг суждений, которые выносят менеджеры в применении учетных политик, допущений и других видов оценки, которые лежат в основе указанных в финансовой отчетности величин.

Учетные политики определяют общую форму финансовой отчетности, а МСФО дают менеджерам определенный выбор в их отношении. Этот выбор и показывает, как именно они видят транзакцию. После того как был сделан выбор в отношении выбора учетного подхода в отношении транзакции, необходимо основательно оценить последствия. IAS 1 требует раскрывать суждения, которые делают менеджеры в процессе применения учетных политик своей организации, и которые имеют самое весомое влияние на признаваемые в финансовой отчетности величины.

С другой стороны, оценки отражают и неизбежные неопределенности вокруг транзакции и связанных с ней величин. Неопределенности означают, что отраженные в отчетности величи-

ны могут с легкостью поменяться в будущем вместе с разрешением этих неопределенностей. IAS 1 требует раскрытия информации о допущениях, которые организаций делает на будущее, а также о других важных источниках неопределенности по состоянию на конец периода, если они несут значительный риск внесения существенных корректировок в балансовую стоимость активов и обязательств в следующем отчетном периоде.

Это та вещь, на которую обращают внимание регуляторы рынков капитала. Они хотят деталей — они не хотят списка учетных политик или величин, которые потребовали применения профессионального суждения. Они хотят знать, чем мыслят менеджеры, и как именно они применяют свое суждение. Они желают деталей и в отношении одного, и в отношении второго, а не шаблонных, бесполезных отчетов по оценкам и неопределенностям. Если компании делают именно это, результатом становится «вода».

Но важность различия суждений в отношении учетных политик и суждений в отношении оценок кроется не только в раскрытиях. Учет одного и учет второго имеет очень разное влияние на финансовую отчетность. Когда организации меняют свою учетную политику, они меняют текущие

данные и сравнительные данные, как если бы они всегда применяли свою новую политику. Кто-то скажет, что они «переписывают историю». Изменение учетной политики обычно меняет время признания доходов и расходов с течением срока жизни актива или обязательства (контракта) — но при этом не денежных потоков. Изменения же в оценках обычно свидетельствует, что изменилось время признания или величина денежных потоков — и они, как правило, имеют влияние на прибыли и убытки, когда те возникают.

Таким образом, очень важно, чтобы неопределенность оценки не воспринималась в качестве суждений в отношении учетной политики с последствиями, исправляемыми задним числом.

Не так давно Совет по МСФО представил предварительный вариант поправок к IAS 8, направленных на прояснение различий между изменениями в оценках и изменениями в учетных политиках. Возможно, это принесет с собой немного «науки» в «искусство» определения того, какие именно суждения выносит организация. Но прежде чем мы получим готовое руководство по четким и полезным раскрытиям, нужно последить, как будет продвигаться работа IASB по проекту о принципах раскрытий.

КСТАТИ

EFRAГ рекомендует быстрое внедрение последних изменений к IFRS 9

Европейская консультативная группа по финансовой отчетности дала положительные рекомендации относительно недавно внесенных поправок к стандарту МСФО (IFRS) 9 по оценке активов с возможностью досрочного погашения при отрицательной компенсации их держателю. С момента официального выхода этих поправок в окончательном варианте прошла одна неделя.

Внесенные Советом по МСФО поправки вступают в силу с 1 января 2019 г. Досрочное применение также разрешено. Чтобы дать европейским составителям отчетности достаточно времени на подготовку, EFRAГ в этот раз раздумывала максимально быстро, ведь ей еще предстоит, среди прочего выслушать обратный отклик со стороны самих европейских составителей отчетности и официально представить свои рекомендации Еврокомиссии в окончательном варианте (это произойдет в последние пару месяцев 2017 года). Само внедрение стандарта, если все пройдет гладко, состоится вовремя — в 2018 году.

Предварительный анализ Европейской консультативной группы по финансовой отчетности дает понять, что внесенные Советом по МСФО поправки отвечают необходимым критериям для принятия нового варианта стандарта в ЕС.