

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

МСФО

№ 6 (36), 2016

ISSN 2222-0275

**О важных изменениях
в стандартах МСФО**

**Выплаты на основе долевых
инструментов**

Учетная политика на 2017 год



МСФО: ВНИМАНИЕ

НА НАЦИОНАЛЬНЫЕ ОСОБЕННОСТИ!



Мы на facebook

«МСФО»
№ 6 (36), 2016

Производственно-практический
журнал.

Издается с января 2011 г.
Выходит 1 раз в 2 месяца.

Учредитель
ООО «ИПА «Регистр»

Издатель
ООО «РегистрМедиа»
e-mail: info@profmedia.by

Главный редактор
ООО «РегистрМедиа»
Алексей Владимирович Решетников

Адрес редакции:
ул. Новаторская, 26,
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 21.12.2016.
Формат 60×84 1/8.
Бумага офсетная. Печать цифровая.
Усл. печ. л. 5,6. Уч.-изд. л. 3.
Тираж 140 экз. Заказ .
Цена свободная.

Отпечатано в ООО «Полиграфт».
ЛП № 02330/466 от 21.04.2014
до 21.04.2019.
Ул. Кнорина, д. 50, корп. 4,
220103, г. Минск.
Подписные индексы:
01514(и), 015142(в).

Редакция не всегда разделяет
мнения и взгляды авторов.
Редакция не несет ответственности
за содержание рекламных
объявлений.
Рукописи не рецензируются
и не возвращаются.

© ООО «РегистрМедиа», 2016
© МСФО, 2011–2016

Для МСФО облигации не являются ценными бумагами?

На международной практической конференции «Применение МСФО в Беларуси: состояние и последующие шаги», организованной Министерством финансов Республики Беларусь, специалисты нашей страны обсудили с российскими коллегами особенности перехода на МСФО, открытость отчетности и использование полученных данных.

Согласно Закону «О бухгалтерском учете и отчетности» составлять отчетность в соответствии с МСФО за 2016 год обязаны лишь общественно значимые организации. Таковыми в нашей стране признаются ОАО, являющиеся учредителями унитарных предприятий и (или) основными хозяйственными обществами по отношению к дочерним компаниям, банки и небанковские кредитно-финансовые организации, страховые организации.

Заместитель Министра финансов Беларуси Дмитрий Кийко сообщил, что в дальнейшем круг предприятий, составляющих отчетность по МСФО, может расширяться. Международный валютный фонд рекомендует включить в него крупные государственные предприятия. В МВФ полагают, что это повысит прозрачность госсектора и будет способствовать улучшению в нем корпоративного управления. Предполагается, что первоначально составлять отчетность по МСФО обяжут госпредприятия и ОАО с долей государства свыше 50%, выручка которых превышает \$30 млн за 2017 год и \$15 млн за 2018-й, сообщила начальник главного управления регулирования бухгалтерского учета, отчетности и аудита Минфина Татьяна Рыбак.

Следует обратить внимание, что белорусская сторона допустила некую коллизию между национальным и международным законодательством. Законом Республики Беларусь от 14.07.2014 № 183-З ратифицировано Соглашение о консолидированной финансовой отчетности национальных хозяйствующих субъектов государств — участников содружества независимых государств. Несмотря на оговорку «С учетом особенностей законодательства Республики Беларусь часть вторая статьи 11 Соглашения применяется в отношении национальных хозяйствующих субъектов Республики Беларусь начиная с отчетности за 2016 год», главным является указание на то, кто же обязан составлять отчетность по МСФО.

В статье 4 однозначно говорится: «Положения настоящего Соглашения в части составления, представления, публикации (раскрытия), аудита консолидированной финансовой отчетности распространяются, как минимум, на те национальные хозяйствующие субъекты, ценные бумаги которых допущены к обращению на организованных торгах.

Стороны самостоятельно определяют круг других национальных хозяйствующих субъектов, на которые распространяются положения настоящего Соглашения».

Где истина и почему Министерство финансов забыло про наше законодательство о ценных бумагах, мы с вами узнаем уже в новом году.

С наступающими праздниками! И пусть ничто не омрачает вашу жизнь!

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

Новое в МСФО

- 3 **О важных изменениях в стандартах МСФО**
- 4 **Почему МСФО всегда будут актуальными в США**

Методология

- 5 Александр БУГАЕВ
МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе долевых инструментов»
- 10 Александр ЗАМКОВЕЦ
Консолидация отчета о финансовом положении в проводках на примере задачи
- 23 Александр БУГАЕВ
Некоторые особенности применения МСФО (IFRS) 13
- 30 Екатерина РУДШТЕЙН
Учетная политика на 2017 год и возможности МСФО

Полемика

- 39 **О расширении перечня организаций, обязанных работать по МСФО**

Аудит

- 42 **Белорусский аудит: состояние и перспективы развития под влиянием МСА и национального законодательства**
- 45 Ольга СЕДЫХ
Рынок аудиторских услуг стран ЕАЭС унифицируют Соглашением об аудиторской деятельности
- 48 **Краткий обзор: новые и пересмотренные стандарты подготовки аудиторских отчетов и заключений и поправки к отдельным МСА**

Путеводитель

- 61 **Путеводитель по страницам журнала «МСФО» за 2016 год**

О важных изменениях в стандартах МСФО

В рамках своих стандартных обязанностей по поддержанию надлежащего качества международных стандартов Совет по МСФО выпустил проясняющие корректировки к нескольким стандартам и одной интерпретации, а именно:

- Ежегодные улучшения к МСФО технического плана, корректирующие либо устраняющие из текста то или иное ненужное слово;

- IFRIC 22 «Транзакции с иностранной валютой и учет авансов» (вопрос выбора обменного курса для учета транзакций, предполагающих авансовые платежи в иностранной валюте);

- IAS 28 «Инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия» (передача инвестиционной собственности).

В рамках ежегодных улучшений к стандартам МСФО (цикл 2014–2016) Совет в этот раз внес корректировки к стандартам IFRS 12 «Раскрытие информации о долях участия в других компаниях», IFRS 1 «Первое применение МСФО» и IAS 28 «Инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия».

Совет по МСФО опубликовал второе обновление к Таксономии МСФО версии 2016 года, которое отражает новые и обновленные недавно стандарты и делает их доступными для применения компаниями в подготовке электронной отчетности без необходимости введения дополнительных бухгалтерских концепций. Первое обновление имело место в апреле — оно в основном касалось IAS 7.

Отдельно следует отметить, что обновленная версия включает элементы, учитывающие сентябрьское очень важное обновление к стандарту по учету страховых контрактов (IFRS 4), который окончательно и формально оговорил порядок его применения вместе с IFRS 9 «Финансовые инструменты».

Также напомним, что попечители Фонда МСФО, ответственные за надзор и управление Советом по международным стандартам финансовой отчетности (IASB), внесли корректировки в Конституцию. О том, какие именно это корректировки, было известно уже давно: уменьшение численного состава Совета и требования к географическому распределению попечителей. Согласно требованиям Конституции попечители обязаны проводить ее пересмотр каждые 5 лет. Последний такой пересмотр начался в июле прошлого года и прошел два раунда публичных консультаций. Таким образом, сегодняшнее фактическое внесение изменений отражает договоренности, к которым удалось прийти по ходу:

- число членов IASB снижает с 16 до 14 человек. В принципе, именно с таким числом Совет уже и так проработал некоторое время, и никаких проблем это не создало;

- добавлены требования к географическому распределению (в плане происхождения) членов Совета по МСФО и попечителей;

- добавлены требования к профессиональному образованию и опыту членов Совета по МСФО и попечителей.

Почему МСФО всегда будут актуальными в США

Хотя полное принятие МСФО в США пока остается весьма отдаленной перспективой, само понимание международных стандартов очень важно как для инвесторов, так и компаний — считает новый старший бухгалтер Комиссии по ценным бумагам и биржам Уэс Брикер, о чем заявил вчера на совместной конференции AICPA и PCAOB в Вашингтоне.

По мнению Брикера, участникам американских рынков капитала важно понимать МСФО и постоянно оставаться в курсе последних наработок хотя бы потому, что — как он же сам говорил 16 сентября этого года — уже около 525 иностранных организаций с общей капитализацией более \$7,3 трлн торгуются на американских рынках и составляют отчетность по международным стандартам. Но эта причина не единственная, поскольку многие американские компании с международными операциями также имеют интерес к МСФО.

«Например, американские компании часто выслеживают за рубежом потенциальные цели для приобретения и инвесторов, которые применяют МСФО. В дополнение, международные компании США с иностранными дочерними структурами могут добровольно или обязательно применять МСФО в других странах для подготовки обязательной финансовой отчетности в случае с неамериканскими дочерними подразделениями», — сказал он.

Американские компании ведут бизнес с иностранными организациями на МСФО. А кое-кто составляет и управленческую отчетность с использованием международных стандартов.

Однако в ближайшем будущем — признает новый старший бухгалтер SEC — стандарты US GAAP от FASB останутся оптимальным выбором для американских инвесторов и других пользователей отчетности.

Наилучшим моментом для перехода США на МСФО был 2008 год, когда председатель SEC (на тот момент — Кристофер Кокс) представил многолетнюю программу в качестве базиса для практической реализации этого. Но момент, как показала история, оказался упущен, и в 2012 году Комиссия опубликовала доклад, в котором поставила под сомнение действующие механизмы международного финансирования IASB и эффективность, с которой Совет реагирует на обнаруженные Комитетом по интерпретациям проблемы. В той же публикации высказывалось предположение, что принятие МСФО может оказаться затратным для американских компаний.

Тем не менее Уэсли Брикер считает разумным не отказываться от идеи МСФО полностью и продолжать рассматривать их просто как теоретически осуществимую, в принципе, возможность — так же, как относился к международным стандартам финансовой отчетности его предшественник на этой должности Джеймс Шнурр.

МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе долевого инструментов»

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)

МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе долевого инструментов» (Share-based Payment) применяется, когда компания приобретает или получает товары и услуги в обмен на собственные долевого инструменты. Такие товары могут включать в себя производственные запасы, недвижимое имущество, основные средства, нематериальные активы и другие нефинансовые активы. Есть два исключения: акции, выпущенные в результате объединения бизнеса, которые рассматриваются в соответствии с **МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса» (Business Combinations)**, и контракты на покупку товаров, которые входят в сферу применения **IAS 32** и **IAS 39**. Кроме того, покупка казначейских акций не подпадает под сферу применения **IFRS 2**, как и в случае, когда некоторые сотрудники являются акционерами.

Примеры некоторых инструментов, которые будут учитываться в соответствии с **IFRS 2**, являются опционы, права на доли, схемы владения акциями, а также платежи за услуги внешним консультантам за счет собственного капитала компании.

ПРИЗНАНИЕ ВЫПЛАТ НА ОСНОВЕ ДОЛЕВЫХ ИНСТРУМЕНТОВ

IFRS 2 требует признание затрат за товары или услуги, полученные компанией. Соответствующая запись в бухгалтерском учете будет проводиться либо как увеличение обязательства, либо как увеличение собственного капитала компании, в зависимости от того, была ли сделка оплачена денежными средствами или долевыми инструментами. Товары или услуги, приобретенные на основе оплаты долевыми инструментами, должны быть признаны, когда они получены. В случае товаров, это, очевидно, дата, когда происходит такое получение. Однако довольно часто бывает трудно определить, когда будут оказаны услуги. Если долевого инструменты выпущены и переданы права на них, то можно предположить, что это произошло в счет оплаты прошлых услуг. В результате, расход должен быть немедленно признан.

В качестве альтернативы, если опционы на долевого инструменты предполагают пере-

дачу прав на них в будущем, предполагается, что долевые инструменты относятся к будущим услугам, поэтому и признание расходов будет относиться к этим периодам.

ОПЕРАЦИИ ПО ВЫПЛАТЕ ДОЛЕВЫМИ ИНСТРУМЕНТАМИ

Операции по выплате долевыми инструментами работникам и директорам, как правило, рассматриваются как расходы и основываются на справедливой стоимости долевого инструмента на дату выдачи. Справедливая стоимость должна быть основана на рыночной цене во всех случаях, где это возможно. Многие акции и опционы на акции не будут торговаться на активном рынке. В этом случае методы оценки, такие как модель ценообразования опционов, будут использоваться. IFRS 2 не устанавливает, какие модели ценообразования должны быть использованы, но описывает факторы, которые следует принимать во внимание. Он указывает, что «подлинную стоимость» следует использовать только тогда, когда справедливая стоимость не может быть надежно оценена. Подлинная стоимость есть разница между справедливой стоимостью акций и ценой, которая должна быть выплачена за акции контрагентом.

Цель IFRS 2 заключается в определении и признании компенсационных расходов в периоде, в котором предоставляются услуги. Например, если компания предоставляет опционы на акции работникам с передачей права в будущем при условии их занятости в фирме, то процесс бухгалтерского учета выглядит следующим образом:

- справедливая стоимость опционов будет рассчитываться на дату предоставления опционов;

- справедливая стоимость будет отнесена на прибыль или убыток в равной мере в течение периода перехода права собственности на

акции, с учетом корректировок, сделанных на каждую отчетную дату, чтобы отразить наилучшую оценку опционов, на которые передаются права;

- собственный капитал будет увеличен на величину, равную затратам в составе прибыли или убытка. Расходы в отчете о прибылях и убытках будут отражать сумму переданных опционов персоналу. Если сотрудники решили не реализовывать свои возможности и права, если цена акции ниже цены опциона, то прибыль или убыток в этом случае не корректируются. В начале урегулирования арбитражного решения без замены компания должна взимать баланс, который был бы начислен в течение оставшегося периода.

Пример 1

Компания выпустила опционы на акции 1 июня 2016 г., чтобы заплатить за покупку запасов. Запасы были проданы по состоянию на 31 декабря 2016 г. Стоимость запасов на 1 июня 2016 г. составила \$4 млн, и эта стоимость остается неизменной вплоть до даты продажи. Доходы от продажи запасов составили \$5 млн. Выпущенные акции имеют рыночную стоимость в размере \$5 млн.

Посмотрим, как такая сделка отразится в финансовой отчетности компании.

IFRS 2 устанавливает, что справедливая стоимость полученных товаров и услуг должна использоваться для того, чтобы оценить опционы на акции, если справедливая стоимость товаров не может быть надежно измерена. Таким образом, сумма собственного капитала (акции) будет увеличена на \$4 млн, и стоимость запасов также увеличится на \$4 млн. Стоимость запасов будет также учтена как расходы на продажу.

УСЛОВИЯ СДЕЛОК

Сделки часто содержат условия, которые должны быть выполнены, прежде чем появиться право на акции. Они называются условиями передачи прав. Если условия конкретно относятся к рыночной цене акций компании, то тогда такие условия игнорируются для целей оценки количества обыкновенных акций, которые будут переданы. Аргументация состоит в том, что эти условия уже были приняты во внимание при оценке справедливой стоимости акции. Если же передача прав или условия исполнения сделки основаны, например, на росте прибыли или прибыли на одну акцию, то такие условия должны быть приняты во внимание при оценке справедливой стоимости опциона на дату выдачи.

Пример 2

Компания предоставила 1 000 опционов на акции каждому из своих трех директоров 1 января 2016 г., при условии, что директора нанимаются на срок по 31 декабря 2017 г. Права по опциону переходят 31 декабря 2017 г. Установленная справедливая стоимость каждого опциона на 1 января 2016 г. составляет \$10, и ожидается, что права на все акции перейдут 30 декабря 2017 г. При этом права на акции перейдут только при условии, если цена акций компании составит \$12 за акцию. Цена акций по состоянию на 31 декабря 2016 г. составляет \$9, и не ожидается, что она будет расти в течение следующего года. Ожидается также, что по состоянию на 31 декабря 2017 г. будут работать только два директора из нанятых трех. Посмотрим, как будут учтены опционы в финансовой отчетности за год, закончившийся 31 декабря 2016 г.

В данном случае условия, основанные на рынке (то есть увеличение цены акций) могут быть проигнорированы для целей нашего расчета. Однако условия занятости директоров должны быть обязательно приняты во внимание. Сам расчет делается следующим образом: $1\ 000 \text{ опционов} \times 2 \text{ директора} \times \$10 \times 1 \text{ год} / 2 \text{ года} = \$10\ 000$.

Собственный капитал будет увеличен на эту сумму, и эта же сумма как расходы будет показана в составе прибыли или убытка за год, закончившийся 31 декабря 2016 г.

РАСЧЕТЫ НА ОСНОВЕ ПЛАТЕЖНЫХ ОПЕРАЦИЙ

Расчеты на основе платежных операций возникают, когда товары или услуги оплачиваются в суммах, которые основаны на стоимости долевых инструментов компании. Расходами по расчетам на основе платежных операций является денежная сумма, выплачиваемая компанией.

В качестве примера может служить сделка, когда работники имеют право по долевым инструментам на денежные платежи, равные увеличению стоимости обладаемых ими акций компании за данный период. В результате этого увеличивается обязательство, а признаваемые затраты оцениваются по справедливой стоимости инструмента на отчетную дату. Справедливая стоимость обязательства переоценивается на каждую отчетную дату до момента осуществления расчетов.

Пример 3

ОАО «К» предоставило по 100 акций каждому из своих 50 сотрудников 1 января 2016. Руководство общества считает, что по результатам работы за 2016 год (на 31 декабря 2016 г.) 90%

суммы причитающегося работникам вознаграждения будет выплачено 31 декабря 2017 г. Справедливая стоимость одной акции компании «К» на 31 декабря 2016 г. составляет \$15. Рассмотрим, какую справедливую стоимость обязательства следует отразить в финансовой отчетности за год, закончившийся 31 декабря 2016 г. Расчет производится следующим образом:
 $100 \text{ акций} \times 50 \text{ сотрудников} \times 90\% \times \$ 15 \times 1 \text{ год} / 2 \text{ года} = \$33,750.$

Несколько усложним пример.

Пример 4
 ОАО «К» предоставило 70 долевых инструментов с правами на акции каждому из своих 40 сотрудников на 1 января 2016 г. Права к сотрудникам должны перейти 31 декабря 2018 г. с оплатой дивидендов 31 декабря 2019 г. В течение 2016 года 5 сотрудников уволились, ожидается, что еще 5 сотрудников уволятся в течение всего срока действия программы. Справедливая стоимость ТДБ заключаются в следующем. Справедливая стоимость долевых инструментов составляет следующие суммы:

Дата	\$
1 января 2016 г.	10
31 декабря 2016 г.	16
31 декабря 2017 г.	22

Определим сумму обязательства в отношении долевых инструментов в отчетности на 31 декабря 2016 г.:
 $70 \times (40 - 10) \times \$16 \times 1 / 3 = \$11\,200.$

ПОСЛЕДСТВИЯ ОТЛОЖЕННЫХ НАЛОГОВ

В некоторых юрисдикциях при осуществлении сделок с долевыми инструментами предоставляются налоговые льготы. Маловероятно, что сумма налоговой льготы будет равна сумме, отражаемой на счете прибылей и убытков в соответствии со стандартом. Часто налоговый вычет основан на подлинной стоимости опциона, которая представляет собой разницу между справедливой стоимостью и ценой исполнения акции. Следовательно, будет возникать отложенный налоговый актив, который представляет собой разницу между налоговой базой оказанных услуг работником, полученных организацией на дату отчетности, и балансовой стоимости, которая обычно равна нулю. Отложенный налоговый актив будет признан, если компания имеет большую будущую налогооблагаемую прибыль, которая компенсирует отложенный налоговый актив.

Для проведения расчетов на основе платежей операций стандарт требует, чтобы оценка налогового вычета основывалась на текущей цене акций. В результате, все налоговые льготы, полученные (или, как ожидается, будут получены), отражаются в составе прибыли или убытка компании.

Пример 5
 Компания «К» осуществляет свою деятельность в стране, где она получает налоговый вычет, равный цене исполнения опциона на акции на дату осуществления. Компания предоставляет опционы на акции своим работникам по справедливой стоимости в \$3,8 млн на дату выдачи. В результате этой сделки компания получает налоговые льготы на сумму по цене исполнения опционов, которая составляет \$3,2 млн. Ставка налога на прибыль составляет 30%, и право на

акции по опциону переходят в течение 3 лет.

Отложенный налоговый актив рассчитывается в данном случае следующим образом:

$\$3\,200\,000 \times 30\%$ ставки налога на $\times 1$ год / $\div 3$ года = $\$320\,000$.

Отложенный налог будет признаваться только при условии достаточности налогооблагаемой прибыли в будущем.

РАСКРЫТИЕ

IFRS 2 требует обширного раскрытия информации по трем основным направлениям:

1. Информация, которая позволяет пользователям финансовой отчетности понять характер и масштабы основанных на долевых инструментах платежных операций, которые были осуществлены в течение отчетного периода.

2. Информация, которая позволяет пользователям финансовой отчетности понять, как была определена справедливая стоимость полученных товаров или услуг, или справедливая стоимость долевых инструментов, которые были предоставлены в течение отчетного периода.

3. Информация, которая позволяет пользователям финансовой отчетности понять влияние расходов, которые возникли из основанных на долевых инструментах операциях, на прибыль или убыток за период.

Кстати

Любопытные результаты исследования по XBRL

Институт сертифицированных финансовых аналитиков (CFA Institute) представил результаты опроса по теме электронного языка деловых отчетов XBRL, проведенного среди своих членов (а это, между делом, очень обширное международное сообщество инвесторов). Хотя основной темой исследования был предположительно недостаточный, к сожалению, уровень знания XBRL, плохое качество представляемой компаниями информации и тот факт, что ни компании, ни инвесторы пока не воспринимают XBRL в качестве универсальной коммуникационной платформы, специалистам удалось прийти к другим не менее интересным выводам, в частности, о том, как именно инвесторы сегодня собирают информацию.

Лишь 11% респондентов получают всю необходимую им информацию вручную напрямую из финансовой отчетности и других источников — эта цифра снизилась в два раза с 2009 года. С другой стороны, доля тех, кто полагается исключительно на информацию третьих сторон либо получает ее преимущественно от третьих сторон (и лишь очень незначительную часть — самостоятельно), возросла с 42% в 2009 году до сегодняшних 58%.

Отсюда следует вывод: если компании изменят свой подход к использованию структурированных данных и не будут использовать электронные средства ее представления лишь для того, чтобы выполнить требования регулирования, это действительно может стать революцией в отчетности и повысить популярность XBRL среди инвесторов. А ситуация на данный момент печальна: 90% из выборки CFA Institute не используют его, потому что либо просто не в курсе (55%), либо что-то слышали, но не имеют самой последней информации, чтобы полноценно пользоваться этим в отношении финансовой отчетности (35%). Остановит ли лучшая техническая подкованность инвесторов сегодняшний тренд излишней зависимости от результатов анализа финансовой отчетности третьими сторонами, покажет время (если покажет вообще): исследователи не ставили перед собой задачу установить здесь взаимосвязь.

Консолидация отчета о финансовом положении в проводках

на примере задачи

Александр ЗАМКОВЕЦ,

АССА, DiplFR, старший преподаватель-консультант Академии бизнеса ЕУ в Беларуси

В данной статье для удобства будут использованы следующие сокращения:

ФО — финансовая отчетность;
 ОФП — отчет о финансовом положении;
 ОСД — отчет о совокупном доходе;
 ОПУ — отчет о прибылях и убытках (основная часть ОСД);
 БС — балансовая стоимость;
 ЧА — чистые активы;
 МК — материнская компания;
 ДП — дата покупки;
 ДК — дата консолидации;
 СС — справедливая стоимость;
 ОС — основное средство;
 Кор-ки — корректировки;
 НРП — нераспределенная прибыль, отраженная кумулятивно в ОФП в составе капитала;
 ДНА — доля неконтролирующих акционеров;
 ДНА % СС ЧА — ДНА пропорционально справедливой стоимости ЧА (метод учета ДНА);
 ДНА по СС — ДНА по справедливой стоимости (метод учета ДНА);
 АК — акционерный капитал;
 СК — собственный капитал;
 Об-ва — обязательства;
 Дт/Кт — Дебет/Кредит.

Консолидированная ФО — это ФО группы, представленная как ФО единой компании. Составление консолидированной ФО группы представляет собой процесс объединения индивидуальных ФО нескольких компаний с последующими консолидационными корректировками полученной объединенной ФО. Существует ряд разработанных алгоритмов, предлагаемых, в частности, различными учебными центрами при подготовке к таким экзаменам, как ДипИФР или АССА, которые позволяют упростить данный процесс, опуская лишние промежуточные расчеты. Однако не всегда может быть очевидно, каким образом данные алгоритмы работают и почему использование этих алгоритмов дает верный результат. Может возникнуть вопрос: как так получается, что согласно консолидационным алгоритмам считается ряд разрозненных сумм, которые потом собираются в одну консолидированную ФО, при этом одни суммы исчезают, другие появляются, и в итоге полученная ФО балансирует? Это, в свою очередь, приводит к сложностям в усвоении данных алгоритмов и в понимании самого процесса консолидации.

В данной статье будет разобран общий процесс составления консолидированного ОФП с использованием бухгалтерских про-

водов, чтобы детальнее разобраться в данном процессе и увидеть ряд закономерностей, которые позволяют перейти к одному из предлагаемых алгоритмов подготовки консолидированного ОФП группы. Ведь если весь процесс разбить на ряд проводок, где будет дебет и кредит, и суммы по дебету будут равны суммам по кредиту в каждой проводке, то процесс консолидации станет более прозрачным, станет более понятным, почему в итоге мы приходим к балансирующей ФО, а также более ясным станет то, какова разница между индивидуальной ФО и консолидированной. Рассмотрим этот процесс на примере следующей задачи.

УСЛОВИЯ ЗАДАЧИ: Компания «М» приобрела 80% акций компании «Д» 3 года назад (31 декабря 2013 г.). НРП компании «Д» на ДП составляла 650 руб. Инвестиция в компанию «Д» отражена в ОФП «М» по себестоимости приобретения, равной 6 000 руб. СС активов и обязательств компании «Д» на ДП не отличалась существенно от их БС на ДП, за исключением ОС, для которых СС на ДП была больше, чем его БС, на 1 750 руб., и которые на ДК все еще продолжали оставаться в ФО компании «Д» (остаточный срок полезного использования данных ОС по состоянию на ДП составлял 10 лет.). С момента приобретения стоимость гудвилла снизилась на 610 руб. В индивидуальных ФО компаний все операции отражены в соответствии с МСФО. Внутригрупповых операций между компаниями «М» и «Д» не было. Изменений в АК компании «Д» с ДП по ДК не было.

Таблица 1

Индивидуальные ОФП компаний «М» и «Д» на 31 декабря 2016 г.:

	«М»	«Д»
Инвестиции в «Д»	6 000	
ОС	2 900	1 300
Прочие ЧА	5 100	4 700
Итого активы	14 000	6 000
АК	5 000	2 000
НРП	6 500	2 500
	11 500	4500
Обязательства	2 500	1 500
Итого СК и об-ва	14 000	6 000

ВОПРОС: Подготовить консолидированный ОФП группы «М» на 31 декабря 2016 г.

РЕШЕНИЕ: Отправной точкой для формирования консолидированного ОФП группы «М» является индивидуальный ОФП МК (ОФП компании «М»), так как в ОФП «М» помимо данных по самой компании «М» также содержится информация и об инвестициях в компанию «Д». Но данные по инвестициям в компанию «Д» пока представлены в ОФП «М» (строка «Инвестиция в Д») не в соответствии с МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса». Поэтому общая суть процесса консолидации будет состоять в том, чтобы подкорректировать индивидуальный ОФП «М» путем замены строки «Инвестиция в Д» на элементы ФО (активы и обязательства) из ОФП «Д», гудвилл (или прибыль в случае выгодной покупки) и ДНА так, чтобы получить консолидированный ОФП группы «М», который будет соответствовать МСФО (IFRS) 3¹.

¹ В данной статье будут рассматриваться только основные проводки, отражающие саму суть процесса консолидации, без учета всех прочих возможных консолидационных проводок (например, таких как исключение внутригрупповых операций или нерезализованной прибыли).

Данный процесс консолидации в виде пошаговых последовательных корректировок для ОФП «М» продемонстрирован в табл. 2, которая представляет собой обобщенное решение задачи (переход от индивидуального ОФП «М» к консолидированному ОФП группы «М»).

Таблица 2

Результат составления консолидированного ОФП для группы «М»

	«М»	Корректировки									Конс. ОФП
		1		2		3		4		5	
		1.1	1.2	2.1	2.2	3.1	3.2	4.1	4.2		
Гудвилл		+3 880	-1 400							-610	= 1 870
«Инвестиции в Д»	6000	-6 000									= 0
ОС	2900							+1 300	+1 225		= 5 425
ЧА дочки		+2 120	+1 400	+530	+350	+1 850	-525	-4 500	-1 225		= 0
Прочие ЧА	5 100							+4 700			= 9 800
Итого активы	14 000	—	—	+530	+350	+1 850	-525	+1 500	—	-610	17 095
АК	5 000										5 000
НРП	6 500					+1 480	-420			-610	= 6 950
ДНА				+530	+350	+370	-105				= 1 145
	11 500										13 095
Об-ва	2 500							+1 500			= 4 000
Итого СК и об-ва	14 000	—	—	+530	+350	+1 850	-525	+1 500	—	-610	17 095

Теперь разберем каждую из вышеприведенных корректировок по отдельности.

Корректировка 1. Выделение гудвила

Согласно МСФО (IFRS) 3 в консолидированной ФО должен быть выделен отдельно гудвилл в качестве актива, если совокупная стоимость приобретенного комплекса видов деятельности и активов превышает стоимость приобретенных идентифицируемых материальных и нематериальных активов².

² Гудвилл на ДП рассчитывается как превышение а) над б) [МСФО (IFRS) 3.32]:

- а) сумма: 1) переданного вознаграждения;
- 2) стоимости ДНА в приобретаемом предприятии;
- б) СС идентифицируемых ЧА на ДП.

В данной статье рассматривается измененный вариант расчета гудвила для акцентирования внимания на сути процесса консолидации, а не на нюансах расчета самого гудвила. В связи с этим, в частности, пункт, в котором должна учитываться СС на ДП ранее принадлежавшей приобретающей стороне доли участия в приобретаемом предприятии, опущен и не используется, а пункт 2) для целей поэтапного отображения проводок по консолидации не используется в расчете корректировки 1, но учитывается в расчетах далее.

31 декабря 2013 г. (ДП), когда компания «М» купила 80% акций компании «Д», компания «М» тем самым условно купила 80% всех ЧА компании «Д». Поэтому, для того чтобы определить величину гудвилла и выделить его отдельно, необходимо рассчитать превышение стоимости инвестиции над стоимостью приобретенной доли (80%) в ЧА приобретенной компании на ДП. Для этого нужно определить стоимость ЧА на ДП.

Для того чтобы определить стоимость ЧА компании на ДП, достаточно определить величину СК компании на ДП³:

АК «Д» на ДП (сумма взята из ОФП «Д» на ДП)	2 000
НРП «Д» на ДП (сумма взята из условий задачи)	<u>650</u>
Итого БС СК «Д» на ДП (совпадает с БС ЧА на ДП)	2 650

Отсюда можем получить величину гудвилла, как превышение стоимости инвестиции над стоимостью ЧА:

Стоимость инвестиции на ДП(сумма взята из ОФП «М») ⁴	6 000
–80% от СС ЧА на ДП = 80%*2650 (сумма взята из предыдущего расчета)	<u>(2 120)</u>
Гудвилл на ДП	3 880

Теперь инвестицию в «Д» можно разбить на следующие составные части:

$$6\,000 \text{ (Инвестиция в «Д»)} = 2\,120 \text{ (80\% ЧА на ДП)} + 3\,880 \text{ (гудвилл на ДП)}$$

Отсюда получаем первую корректирующую проводку, которая разбивает инвестицию на 2 составные части (гудвилл и ЧА), то есть:

- 1) отнимаем 6 000 из инвестиции в «Д» в ОФП «М»;
- 2) добавляем вместо инвестиции в «Д» в ОФП «М»:
 - а) ЧА на ДП в сумме 2 120;
 - б) и гудвилл на ДП в сумме 3 880.

Корректирующая проводка получится такая (корректировка 1.1):

Дт гудвилл на ДП (признаем актив в ОФП)	3 880
Дт ЧА на ДП (признаем актив в ОФП)	2 120
Кт инвестиция в «Д» (удаляем актив из ОФП)	6 000

³ Исходя из балансового уравнения (Активы = СК + Обязательства), следует, что ЧА = СК (ЧА = Активы – Обязательства) для ОФП.

⁴ Стоимость инвестиции должна быть именно на ДП. Изменения с ДП по ДК по инвестиции в расчете гудвилла участвовать не должны. В данном случае, исходя из условий задачи, стоимость инвестиции на ДП (это себестоимость — 6 000 руб.) соответствует сумме, отраженной в ОФП «М» на ДК.

После корректировки 1.1 ОФП «М» по-прежнему балансирует (активы соответствуют обязательству с капиталом), так как суммы по дебету проводки равны сумме по кредиту проводки. Общее влияние на активы от корректировки 1.1 равно нулю, так как сумма итога активов не изменилась (активы были и уменьшены на 6 000 руб., и одновременно увеличены на $3\,350 + 2\,650 = 6\,000$ руб.). Изменилось лишь представление в ОФП, так как вместо одной старой строчки (Инвестиции в «Д») появились две новые строчки («гудвилл» и «ЧА дочки»).

Корректировка стоимости ЧА на ДП

Однако согласно МСФО (IFRS) 3 стоимость ЧА в расчете гудвилла должна быть отражена по СС на ДП, а в корректировке 1.1 выше в расчете гудвилла была использована БС ЧА на ДП. Так как СС ОС на ДП была больше, чем БС ОС на ДП на 1 750 руб., это означает, что в корректировке 1.1 стоимость ЧА была занижена, и, как следствие, была завышена стоимость гудвилла.

Учитывая, что мы признавали не все 100% ЧА, а только 80%, то гудвилл был завышен не на всю сумму в 1 750 руб., а только на 80%, и необходимо сделать еще проводку (корректировка 1.2):

Дт ОС в составе ЧА дочки (увеличиваем актив в ОФП) = $1\,750 \times 80\% = 1\,400$	
Кт гудвилл (уменьшаем актив в ОФП)	1 400

То есть для корректировки 1.1 нужно было считать не БС ЧА, а СС ЧА на ДП следующим образом:

АК «Д» на ДП (сумма взята из ОФП «Д» на ДП)	2 000
НРП «Д» на ДП (сумма взята из условий задачи)	<u>650</u>
Итого БС СК «Д» на ДП (совпадает с БС ЧА на ДП)	2 650
+ корректировки до СС на ДП:	
Корректировки до СС по ОС (сумма взята из условий задачи)	<u>1 750</u>
Итого СС ЧА «Д» на ДП	4 400

Корректировки до СС берутся только по ОС, так как для остальных активов и обязательств по условиям задачи существенных отклонений между их СС и БС нет⁵.

В итоге гудвилл должен был быть таким:

Стоимость инвестиции на ДП (сумма взята из ОФП «М»)	6 000
–80% от СС ЧА на ДП = $80\% \times 4\,400$ (сумма взята из предыдущего расчета)	(3 520)
Гудвилл на ДП	2 480

Мы получили ту же величину гудвилла путем двух корректировок ($3\,880 - 1\,400 = 2\,480$ руб.)

⁵ Несущественные отклонения считаем равными нулю.

Корректировка 2. Отображение контроля у МК над активами/обязательствами и ДНА

Согласно МСФО (IFRS) 3 в консолидированной ФО должны быть продемонстрированы:

1) контроль МК над ЧА контролируемой компании;

2) право ДНА на часть ЧА группы «М».

Компания «М», купив 80% акций компании «Д», получила контроль над всеми 100% ЧА компании «Д», а не только над 80%, и теперь группа «М» имеет возможность распоряжаться всеми активами полностью, а не только их частью. В таком случае МСФО требует, чтобы в консолидированной ФО были отображе-

ны все 100% контролируемых активов и 100% предполагаемых обязательств приобретенной дочерней компании, чтобы пользователи ФО видели, какие активы подконтрольны группе и какие обязательства несет группа.

Для отображения контроля, необходимо признать остальные 20% ЧА (80% ЧА уже признаны посредством корректировки 1). А так как на эти 20% претендуют ДНА, то такую корректирующую проводку необходимо сбалансировать по кредиту признанием прав ДНА. В итоге сумма по дебету проводки будет равна сумме по кредиту и ФО будет по-прежнему балансировать.

Корректирующая проводка 2 будет выглядеть следующим образом:

$$\begin{array}{l} \text{Дт ЧА дочки (актив в ОФП)} = 20\% \times 4\,400^6 = 880 \\ \text{Кт ДНА на ДП (капитал в ОФП)} \qquad \qquad \qquad 880 \end{array}$$

Дебетовой частью проводки будет продемонстрирован контроль группы над остальными 20% ЧА компании «Д», а кредитовой частью проводки будет продемонстрировано право ДНА на 20% ЧА компании «Д». При этом, так как 80% ЧА уже отражены по полной (справедливой) стоимости (БС + корректировки до СС), то

и данные дополнительные 20% ЧА также должны быть отражены по СС.

Учитывая, что в индивидуальной отчетности компании «Д» данных о корректировках до СС нет, а есть лишь данные о БС ЧА, то (для визуализации расчета дальнейших корректировок) мы разобьем данную проводку на две корректировки:

1) Проводка по признанию доли ДНА в БС ЧА «Д» (корректировка 2.1):

$$\begin{array}{l} \text{Дт ЧА дочки (актив в ОФП)} = 20\% \times 2\,650 \text{ (из расчета корректировки 1.1)} = 530 \\ \text{Кт ДНА на ДП (капитал в ОФП)} \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad 530 \end{array}$$

2) Проводка по признанию доли ДНА в дооценке ЧА «Д» до их СС (корректировка 2.2):

$$\begin{array}{l} \text{Дт ЧА дочки (актив в ОФП)} = 20\% \times 1\,750 \text{ (из расчета корректировки 1.2)} = 350 \\ \text{Кт ДНА на ДП (капитал в ОФП)} \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad 350 \end{array}$$

⁶ СС ЧА из расчета корректировки 1 выше = 2 650 (БС ЧА) + 1 750 (корректировка до СС) = 4 400 руб.

Сумма обеих корректировок дает долю ДНА в полной (справедливой) стоимости ЧА (530 + 350 = 880). Теперь в ОФП будут признаны все 100% ЧА дочерней компании, которые компания «Д» имела на момент покупки компанией «М» 31 декабря 2013 г. При этом после данной корректировки ОФП по-прежнему балансирует (активы соответствуют СК с обязательствами), так как в результате корректировок активы и обязательства с СК изменились на одну и ту же величину (активы увеличились на 880 руб., СК с обязательствами увеличились также на 880 руб.).

Корректировка 3.

Отображение изменений с ДП по ДК

В корректировках 1 и 2 все суммы были рассчитаны, исходя из данных на ДП по компании «Д». Однако консолидированная ФО де-

лается через 3 года после ДП, и за эти 3 года произошли изменения в ЧА компании «Д», которые должны быть отображены в консолидированной ФО, составляемой по состоянию на ДК. Оценить изменение в ЧА компании «Д» с ДП по ДК можно, сравнив значения ЧА на ДП и ДК. При этом, учитывая, что ЧА равны СК, изменение в ЧА компании соответствует изменению в ее СК. При этом, учитывая, что СК компании «Д» состоит только из АК и НРП, а изменений в АК за период с ДП по ДК не было, то изменения в ЧА соответствует изменению в НРП, то есть соответствует прибыли/убытку компании за данный период с ДП по ДК⁷. Это значит, что положительное изменение в ЧА соответствует чистой прибыли компании «Д», заработанной за данный период, а отрицательное изменение в ЧА соответствовало бы чистому убытку компании «Д» за соответствующий период.

Таблица 3

Расчет изменений в ЧА компании «Д» с ДП по ДК

	ДК	ДП	изменения
АК	2 000	2 000	0 (изменений нет)
НРП	2 500	650	2 500 – 560 = 1 850
Итого	4 500	2 650	7 500 – 5 650 = 1 850
Корректировки до СС:			
По ОС	1 750	1 750	0 (изменений нет)
Амортизация ОС	(525) ⁸	0	(525) – 0 = (525)
Итого с кор-ками	5 725⁹	4 400	5 725 – 4 400 = 1 325

В данном случае СК вырос на 1 850 руб. согласно расчету выше. Это значит, что на 1 850 руб. выросли ЧА компании «Д», что со-

ответствует заработанной чистой прибыли за период с ДП по ДК. Поэтому проводка по отражению изменений в ЧА должна затрагивать

⁷ Наличие уплаченных дивидендов (если таковые были на стандартных условиях) не повлияло бы на трактовку ситуации для целей составления ОФП.

⁸ 525 = 1 750 / 10 лет × 3 года

⁹ 5 725 = 4 500 + 1 750 – 525

ЧА компании «Д» и капитал как заработок группы. Однако, хотя акционеры МК контролируют все 100% ЧА компании «Д» (и соответственно все изменения в ЧА компании «Д» также попадают под контроль акционеров МК), но в части прибыли, заработанной компанией «Д», акционеры МК имеют право претендовать толь-

ко на 80% от общей суммы заработанной ею прибыли, так как на остальные 20% претендуют ДНА¹⁰.

Поэтому в консолидированной ФО корректировка по отражению изменений в БС СК компании «Д» с ДП по ДК (значит, изменений в БС ЧА) будет выглядеть так (корректировка 3.1):

Дт ЧА дочки (на все 100% изменений в ЧА «Д» с ДП по ДК)	1 850
Кт НРП (на долю МК в изменениях ЧА = 1 850 × 80%)	1 480
Кт ДНА (на долю ДНА в изменениях ЧА = 1 850 × 20%)	370

Однако нельзя не учитывать изменения с ДП по ДК из-за корректировок до СС, которые не повлияли на ЧА в индивидуальной ФО, но влияют на ЧА (то есть и на СК) в консолидированной ФО. Если в индивидуальной ФО компании «Д» ОС были отражены на ДП по стоимости, скажем, X руб., то и амортизация за период с ДП по ДК в индивидуальной ФО также отражена, будучи начисленной на стоимость X руб., так как в индивидуальной ФО корректировки

до СС никак не были отражены. Но в консолидированной ФО стоимость ОС была увеличена на 1 750 руб. за счет корректировки до СС, а, значит, амортизироваться должна сумма не X руб., а X + 1 750 руб., что приведет к увеличенной амортизации. Поэтому тут же делается еще проводка на изменения в корректировках ЧА до СС, соответствующей в нашем случае дополнительному расходу от амортизации с суммы в 1 750 руб. за 3 года (корректировка 3.2):

Кт ЧА дочки (амортизация ОС из табл. 3)	525	
Дт НРП (на долю МК в изменениях ЧА из табл. 3 = 525 × 80%)		420
Дт ДНА (на долю ДНА в изменениях ЧА из табл. 3 = 525 × 20%)	105	

Отражением по дебету всех 100% изменений в ЧА компании «Д» (корректировка 3.1) в консолидированной ФО демонстрируется контроль со стороны акционеров компании «М» над всеми ЧА компании «Д». Отражением по кредиту всех 100% изменений в ЧА компании «Д» (корректировка 3.2) в консолидированной ФО демонстрируется уменьшение суммы (стоимости) контролируемых ЧА (в данном случае уменьшение стоимости ОС ввиду амортизации).

Отражением по кредиту в НРП группы только 80% от общей прибыли компании «Д»

демонстрируется то, что акционеры компании «М» имеют права только на 80% прибыли, тогда как на остальные 20% претендуют ДНА. Отражением по дебету НРП группы 80% от общей суммы дополнительной амортизации по корректировкам до СС демонстрирует то, что, как и любые доходы дочерней компании, так и любые расходы дочерней компании распределяются между акционерами МК и ДНА в соответствии с их долями в дочерней компании.

Из определений доходов и расходов в Концептуальных основах МСФО следует, что любая

¹⁰ Деление общей суммы изменений на долю ДНА и долю МК будет аналогичным и для случая с ДНА по СС.

прибыль должна соответствовать увеличению в ЧА (например, увеличению денег в кассе), а убыток — уменьшению в ЧА (например, сокращению денег в кассе). Поэтому прибыль компании «Д» в размере 1 850 руб. означает, что ЧА группы увеличились на 1 850 руб., которыми распоряжаются акционеры МК, так как им подконтрольны все ЧА (включая и ЧА дочерней компании). Но так как на компанию имеют права и МК (80%), и ДНА (20%), то и права на заработанную прибыль (которая соответствует увеличенным ЧА) поделены между ними соответственно, что должно быть отражено в капитале в виде ДНА и НРП как двух отдельных компонентов капитала. При этом в НРП показана часть, на которую имеют права только акционеры МК, а в ДНА показана часть, на которую имеют права именно ДНА.

В результате корректировок активы выросли на 1 850 и уменьшились на 525 (чистое увеличение активов = $1\,850 - 525 = 1\,325$), а СК и обязательства также изменились аналогично: увеличились на $1\,480 + 370 = 1\,850$ и уменьшились на $420 + 105 = 525$ (чистое увеличение СК и обязательств = $1\,480 + 370 - 420 - 105 = 1\,325$). В итоге баланс по-прежнему соблюдается (активы соответствуют СК и обязательствам).

**Корректировка 4.
Разворачивание ЧА «Д»**

Согласно МСФО (IFRS) 3 все идентифицируемые активы и обязательства компании «Д» должны быть представлены в консолидирован-

ном ОФП отдельно в соответствующих статьях ФО. Это значит, что ОС компании «Д» должны быть отражены в составе ОС группы, запасы компании «Д» должны быть отражены в составе запасов группы, кредиторская задолженность компании «Д» должна быть отражена в составе кредиторской задолженности группы и т.д. При этом ЧА компании «Д» не должны представляться отдельно от ЧА МК. То есть в рамках группы нет необходимости знать, какие активы/обязательства отражены на балансе МК, а какие — на балансе дочерней компании, так как и те и другие активы/обязательства контролируются акционерами МК, но важно видеть разбивку этих активов по типам (ОС, НМА, запасы и т.д.).

Так как неттирование между активами/обязательствами согласно МСФО по умолчанию запрещено¹¹, а разрешения на неттирование нет, то величину ЧА нужно развернуть на отдельные суммы конкретных активов и обязательств. Для этого необходимо разбить все ЧА дочки по соответствующим статьям ФО группы (а это все то, что было в первых трех корректировках 1, 2 и 3) в строке «ЧА дочки».

Сумма корректировок 1.1, 2.1 и 3.1, которые были рассчитаны на основе данных из индивидуальной ФО компании «Д» без учета корректировок до СС, по строке «ЧА дочки» дает БС ЧА компании «Д» на ДК = $2\,120 + 530 + 1\,850 = 4\,500$. Данная сумма разворачивается в консолидированном ОФП на отдельные статьи, исходя из данных из индивидуального ОФП компании «Д» по состоянию на ДК, следующей проводкой (корректировка 4.1):

Дт ОС	1 300 — признаем построчно все активы «Д»
Дт Прочие ЧА	4 700 — признаем построчно все активы «Д»
Кт обязательства	1 500 — признаем построчно все обязательства «Д»
Кт ЧА дочки	4 500 — списываем ту сумму, которую разворачиваем

¹¹ «По умолчанию запрещено» означает, что запрещено всегда, кроме случаев, когда разрешено.

То есть в результате проведенных корректировок, мы вышли на суммы БС активов и обязательств из ОФП компании «Д» по состоянию на ДК.

Также разворачиваются и все прочие суммы, которые попали в агрегированную строчку «ЧА дочки»: это суммы корректировок до СС (корректировки 1.2, 2.2 и 3.2 по строчке «ЧА дочки») = $1\ 400 + 350 - 525 =$

Дт ОС	1225 — признаем построчно все активы «Д»
Кт ЧА дочки	1225 — списываем ту сумму, которую разворачиваем

То есть те корректировки, которые корректируют БС ЧА дочерней компании можно учитывать отдельно от БС самих ЧА. И в результате всех этих корректировок статья «ЧА дочки» обнуляется (исчезает).

Корректировка 5. Обесценение гудвилла

Гудвилл как специфический актив всегда рассматривается отдельно. И по этой же причине отдельно рассматриваются изменения гудвилла.

Согласно МСФО (IFRS) 3 гудвилл не амортизируется, но тестируется как минимум ежегодно. А учитывая, что восстановление убытков от обесценения по гудвиллу в МСФО запрещено,

Дт НРП	610 — отражаем убытки от обесценения в НРП группы
Кт гудвилл	610 — уменьшаем гудвилл, списывая по кредиту часть его стоимости

ВЫВОДЫ И ЗАКОНОМЕРНОСТИ

Процесс составления консолидированного ОФП, представленный выше, дает возможность заметить некоторые закономерности, которые позволят упростить процесс понимания консолидации:

- статья «Инвестиции в «Д»» была обнулена. Этой статьи не должно оставаться после

$= 1\ 750 - 525 = 1\ 225$. Вся эта сумма должна быть разнесена по соответствующим отдельным статьям консолидированной ФО в соответствии с тем, к какой из статей ФО они относятся («ОС», «Запасы», «Денежные средства» и т.д.). В нашем случае все суммы из данной корректировки относятся к ОС, поэтому необходима следующая корректировка (корректировка 4.2):

но, то величина гудвилла может либо оставаться без изменений, либо уменьшаться в результате обесценения.

По условиям задачи имело место обесценение гудвилла, поэтому оно должно быть отражено в консолидированной ФО. Однако в индивидуальной ФО гудвилл не отображается, поэтому для консолидированной ФО необходимо признать это обесценение отдельной корректировкой.

Так как ДНА у нас оцениваются % ЧА, то гудвилл в данном случае не полный и принадлежит только МК, поэтому обесценение гудвилла — это убытки исключительно МК, и проводка по признанию обесценения гудвилла будет такой (корректировка 5):

консолидации. Она должна быть заменена на другие статьи. Поэтому такую статью можно сразу удалять при консолидации. Но нужно помнить, что на сумму, аналогичную удаленной, необходимо изменить другие статьи ОФП, чтобы ОФП балансировал;

- статья «ЧА дочки», которая была использована для промежуточных корректировок, в итоге была обнулена. Ее можно опускать

при консолидации, избегая промежуточных расчетов;

- в итоге проведенных корректировок произошло постатейное суммирование БС остатков активов и обязательств МК и остатков активов и обязательств «Д» по состоянию на ДК. Поэтому можно сразу суммировать постатейно остатки активов и обязательств по их БС на ДК по всем статьям ОФП для всех консолидируемых компаний, входящих в группу. Это можно делать при консолидации компаний для МК и всех ее дочерних компаний еще до проведения каких-либо иных корректировок. Прочие консолидационные корректировки, приводящие к отклонениям от БС из индивидуальных ОФП (как, например, корректировки до СС) могут производиться отдельно уже после того, как учтены все активы и обязательства по их БС из индивидуальных ОФП;

- что касается элементов капитала, то их суммировать нельзя. Все элементы капитала должны быть пересчитаны, отталкиваясь от соответствующих значений из ОФП МК на ДК (то есть на отчетную дату) и с учетом изменений в ЧА дочерних компаний в период между ДП и ДК. Поэтому следующее действие должно включать в себя пересчет всех элементов капитала группы, для реализации которого необходимы следующие расчеты:

1. Структура группы. Для того чтобы иметь возможность рассчитать гудвилл, ДНА и НРП группы необходимо рассчитать долю МК в каждой ее дочерней компании, а также долю ДНА для каждой дочерней компании.

2. Расчет ЧА на ДП и ДК. Для того чтобы рассчитать величину гудвилла, необходимо знать стоимость ЧА на ДП, а для того, чтобы

рассчитать ДНА и НРП группы (равно как и для прочих компонентов капитала), необходимо знать изменение в ЧА, которые произошли с ДП по ДК у дочерних компаний. При этом, если доли МК и ДНА не менялись, то для ОФП не важно, сколько прошло времени между ДП и ДК, так как для ОФП важно только конечное сальдо по соответствующему элементу капитала. Поэтому для расчета изменений в ЧА нужна стоимость ЧА на ДП, которая необходима также для расчета гудвилла, и стоимость ЧА на ДК. Промежуточные значения ЧА между ДП и ДК не нужны.

3. Гудвилл. Получив результаты расчета 2 выше стоимости ЧА на ДП, можно посчитать стоимость гудвилла на ДП. Затем, сделав тест на обесценение согласно МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», можно рассчитать сумму обесценения гудвилла, если таковое имеется на ДК. После чего стоимость гудвилла за минусом обесценения гудвилла должна быть отражена в ОФП в составе активов, а сумма расхода от обесценения будет отражена:

- либо целиком в НРП группы, если ДНА учитывается % ЧА;

- либо в НРП группы в доле МК, а в доле ДНА — в составе ДНА, если ДНА учитывается по СС.

4. ДНА. Так как ДНА появляется только в консолидированной ФО, то необходим отдельный расчет этого элемента капитала.

5. НРП группы¹². Последним этапом рассчитывается НРП группы, который включает НРП МК на ДК и долю МК в изменении соответствующих ЧА дочерних компаний с ДП по ДК, с учетом прочих корректировок, которые могут возникать при консолидации согласно МСФО.

¹² Расчет прочих компонентов капитала группы (если они есть) аналогичен расчету НРП группы.

**РЕШЕНИЕ СОГЛАСНО УПРОЩЕННОМУ
АЛГОРИТМУ**

Исходя из данных закономерностей сформирован упрощенный алгоритм процесса консолидации, который опускает все лишние промежуточные действия:

1) просуммировать все статьи активов и обязательств постатейно из индивидуальных

ОФП на ДК для всех консолидируемых компаний, входящих в группу;

2) если необходимы корректировки активов/обязательств, то данные корректировки будут получены в расчете Р2 (см. ниже) и далее могут быть добавлены в консолидированную ФО в соответствующую статью отдельно;

3) пересчитать элементы капитала согласно расчетам Р1–Р5 ниже:

Р1. Схема группы (необходима для расчетов по НРП и ДНА)

МК владеет 80% «Д» в течение 3 лет.

Р2. ЧА «Д» (делается аналогично для каждой отдельной дочерней компании)

Расчет был сделан в табл.3. Расчет здесь аналогичен.

Р3. Гудвилл

Стоимость инвестиции (из условий задачи, стоимость 80% компании)	6 000
+ ДНА % ЧА = 4 400 (из Р2) × 20% (оставшиеся у ДНА 20% компании)	880
Итого (100% компании)	6 880
— 100% ЧА (из Р2, отнимаем 100% ЧА от 100% компании)	(4 400)
Гудвилл на ДП	2 480
— обесценение (из условий задачи)	(610)
Гудвилл на ДК (это сумма переносится в ОФП в статью для гудвилла)	1 870

Р4. ДНА % ЧА на ДК

Доля ДНА в ЧА на ДК = 5 725 (Р1) × 20% = 1 145 (эта сумма переносится в ОФП в статью ДНА)

Р5. НРП группы

НРП МК на ДК (из ОФП МК)	6 500
+ Доля МК в изменении ЧА с ДП по ДК = 80% × 1 325 (из Р2)	1 060
— обесценение гудвилла (из условий задачи)	(610)
Итого (эта сумма переносится в ОФП в статью НРП)	6 950

Если дочерних компаний несколько, то расчет гудвилла и ДНА делается аналогично для каждой отдельной дочерней компании, а затем все результаты складываются в единую сумму гудвилла и единую сумму ДНА, а итоговые суммы гудвилла и ДНА переносятся в консолидированный ОФП.

В табл. 4 представлен консолидированный ОФП, составленный на основе вышеприведенного алгоритма. Обратите внимание, что получен точно такой же ответ, что и в табл. 1,

но только быстрее и с меньшим количеством расчетов.

В табл. 4 сумма по строчке «Гудвилл» взята из расчета Р3, суммы по строчкам элементов капитала (ДНА и НРП) взяты из расчетов Р4–Р5. Элемент капитала АК был взят из ОФП МК без изменений, так как дочерние компании на АК не влияют. Строчка «Инвестиция в «Д» была обнулена. Все остальные строчки активов и обязательств из ОФП «М» и ОФП «Д» были построчно просуммированы. При этом для ОС

дополнительно были отдельно добавлены еще суммы по корректировкам до СС, которые возникли только при консолидации, и которых соответственно в индивидуальных ОФП не было. Суммы этих дополнительных корректировок отражены в расчете Р2 на ДК отдельным блоком, обозначенным как «Корректировки до СС». Эти

же корректировки учитываются и в последующих расчетах Р3–Р5, так как данные для них берутся из расчета Р2, и поэтому нет необходимости помнить про влияние этих корректировок на иные статьи консолидированного ОФП помимо статьи ОС, так как во всех прочих статьях их влияние учитывается автоматически.

Таблица 4

Результат составления консолидированного ОФП с использованием упрощающего алгоритма

	«М»	«Д»	Кор-ки	Консолид. ОФП	Комментарий
Гудвилл				1 870 (из Р3)	
Инвестиции в «Д»	6 000			0	Инвестиция в «Д» обнулена
ОС	2 900	1 300	+1 750 – 525 (из Р2)	= 2 900 + 1 300 + 1 750 – – 525 = 5 425	Сумма активов МК и дочки с добавлением корректировок до СС
Прочие ЧА	5 100	4 700		= 5 100 + 4 700 = 9 800	Сумма активов МК и дочки
Итого активы	14 000	6 000		17 095	
АК	5 000	2 000		5 000 (АК только МК)	
НРП	6 500	2 500		6 950 (из Р5)	
ДНА				1 145 (из Р4)	
	11 500	4 500		13 095	Промежуточный итог
Обязательства	2 500	1 500		= 2 500 + 1 500 = 4 000	Сумма об-в МК и дочки
Итого СК и об-ва	14 000	6 000		17 095	

Самые посещаемые разделы сайта
www.profmedia.by



- форум • журналы • книги • online-магазин • скачать •
- правовые системы/ЮСИАС •

Некоторые особенности применения МСФО (IFRS) 13

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)

МСФО (IFRS) 13 установил с целью оценки имущества и обязательств по справедливой стоимости 3 уровня ее иерархии. В результате этого возникла необходимость классификации неденежных активов и обязательств по 1, 2 и 3 уровням иерархии справедливой стоимости, с соответствующим раскрытием информации о справедливой стоимости в примечаниях к финансовой отчетности. На практике часто возникают проблемы об отнесении подхода к определению справедливой стоимости к тому или иному уровню иерархии.

Дифференциация в иерархии справедливой стоимости основана на исходной информации, используемой для определения справедливой стоимости. В принципе, наличие исходной информации и рыночная активность

и определяют характеристику исходных данных. МСФО (IFRS) 13 отмечает, что применяемые методы оценки должны максимально основываться на имеющихся данных и свести к минимуму использование ненаблюдаемых исходных данных. Когда исходные данные, используемые для измерения справедливой стоимости актива или обязательства классифицируются в рамках различных уровней иерархии справедливой стоимости, оценка справедливой стоимости полностью относится к тому же уровню иерархии справедливой стоимости, к которому относятся исходные данные наиболее низкого уровня, который является существенным для оценки в целом (МСФО (IFRS) 13 п. 73).

Приведем примеры исходных данных и их соответствующую классификацию:

Таблица 1

Уровни	Описание	Примеры
Уровень 1	Нескорректированные котировки на активных рынках для идентичных активов и обязательств, к которым юридическое лицо может получить доступ на дату оценки	Финансовые инструменты (например, акции, биржевые опционы и фьючерсные контракты), обращающиеся на активных рынках. Товары (например, кукуруза, соевые бобы, сырая нефть, золото и серебро), торгуемые на активных рынках

Уровни	Описание	Примеры
Уровень 2	Другие наблюдаемые данные, не включенные в уровень 1 иерархии справедливой стоимости	<p>Наблюдаемые в последнее время цены на рынках, которые не являются активными (например, котировки на неактивных рынках).</p> <p>Котировки аналогичных активов или обязательств на активных рынках (например, данные, полученные из кривых доходности, наблюдаемые в установленные интервалы).</p> <p>Нескорректированная цена за квадратный метр для здания, полученного из наблюдаемых рыночных данных (например, цены получены из наблюдаемых сделок с участием сопоставимых зданий в аналогичных местах)</p>
Уровень 3	Ненаблюдаемые данные для актива или обязательства	<p>Кредитный спрэд, рассчитываемый с использованием ненаблюдаемых внутренних данных.</p> <p>Прогнозирование денежных потоков (например, будущий уровень доходов и другие финансовые прогнозы).</p> <p>Корректировка цены за квадратный метр для аналогичных зданий, на основе полученных наблюдаемых рыночных данных (например, корректировки, отражающие различия в физических условиях и местонахождении недвижимости)</p>

После вступления в силу МСФО (IFRS) 13 было обращено внимание на некоторые требования стандарта к раскрытию информации, особенно в отношении классификации между уровнями 2 и 3 в иерархии справедливой стоимости. Особое внимание, уделенное уровням 2 и 3, действительно оправдано, поскольку большее раскрытие требуется для 3-го уровня оценки по справедливой стоимости, чем для 2-го уровня.

Классификация в пределах 3 уровней иерархии справедливой стоимости важна, поскольку она повышает согласованность и сопоставимость оценок справедливой стоимости различных финансовых отчетов.

В течение многих лет финансовая отчетность составлялась с использованием уровня 3 оценки по справедливой стоимости (примерами являются нематериальные активы, приобретенные в результате объединения бизнеса, некотируемые долевые инструменты и инвестиции в недвижимость). Классификация в пределах самого низкого уровня иерархии справедливой стоимости не предполагает, что качество оценки справедливой стоимости является плохим, то есть оставляет желать лучшего. Иерархия справедливой стоимости предоставляет пользователям полезную информацию о характере данных, используемых для проведения оценки справедливой стоимости.

Оба уровня — 1 и 2 — иерархии справедливой стоимости предполагают использование наблюдаемых исходных данных, в то время как все ненаблюдаемые данные будут относиться к уровню 3. Итак, вопрос состоит в том, чтобы определить, являются ли исходные данные наблюдаемыми или ненаблюдаемыми. Очевидными исходными данными является общедоступная информация о фактических событиях или операциях. Такие входы включают в том числе и данные с рынков. Ненаблюдаемыми исходными данными являются данные, для которых не существует доступной

рыночной информации. Такие данные рассчитываются на основе имеющейся информации о тех допущениях или предположениях, которые участники рынка будут использовать при определении цены актива или обязательства. Другими словами, ненаблюдаемые данные отражают собственное мнение отчитывающегося предприятия в отношении предположений о ценах, которые будут использовать участники рынка.

Приведем основные характеристики наблюдаемых и ненаблюдаемых исходных данных и примеры того, что они собой представляют.

Таблица 2

Информация на входе	Характеристика	Примеры
Наблюдаемая	Общедоступная информация о фактических событиях или операциях	<p>Ценные бумаги, обращающиеся на фондовых биржах.</p> <p>Цены на идентичные или аналогичные активы на рынках, которые не являются активными (например, рыночные данные о продажах сравнимых земельных участков и зданий).</p> <p>Котировки фьючерсных контрактов, имеющих на товарно-сырьевых биржах. Имеющиеся данные о рынке аренды объектов недвижимости.</p> <p>Процентные ставки и кривые доходности, наблюдаемые в установленные интервалы</p>
Ненаблюдаемая	Предположения руководства, которые не могут быть подтверждены наблюдаемыми рыночными данными	<p>Внутренний прогноз о денежных потоках от нематериальных активов.</p> <p>Внутренние данные, используемые для расчета вероятности неплатежей контрагента.</p> <p>Корректировка текущих цен на аналогичные объекты недвижимости (например, физические условия и местоположение).</p> <p>Оценки ожиданий роста и рентабельности при расчете теста на обесценение гудвилла.</p> <p>Ожидаемая норма прибыли</p>

МСФО (IFRS) 13 определяет исходные данные 1-го уровня как данные о котируемых (нескорректированных) ценах на активных рынках идентичных активов или обязательств, к которым предприятие может получить доступ на дату оценки; в то время как исходные данные 2-го уровня

определяются как отличные от котировок, включенных в уровень 1, наблюдаемые для данного актива или обязательства, прямо или косвенно. (МСФО (IFRS) 13 App A). Оба определения рассматривают наблюдаемые исходные данные по-разному, приведем эти различия.

Таблица 3

	Уровень 1	Уровень 2
Характеристика	<p>Цена оцениваемого актива или обязательства должна быть взята у идентичных активов или обязательств.</p> <p>Цена должна быть без корректировок.*</p> <p>Цена должна быть указана как на активных рынках.</p> <p>Предприятие должно иметь доступ к рынку на дату оценки</p>	<p>Цена может быть взята как для актива или обязательства, который похож на оцениваемый актив или обязательство, если цена является котируемой.</p> <p>Цена может быть скорректирована.**</p> <p>Цена может быть указана на неактивных рынках.</p> <p>Цена может не быть непосредственно наблюдаемой, но она должна быть подтверждена наблюдаемыми рыночными данными</p>

* Любая корректировка исходных данных 1-го уровня в оценке справедливой стоимости, классифицированных в пределах более низкого уровня иерархии справедливой стоимости.

** Если корректировка имеет важное значение для определения справедливой стоимости, то оценка справедливой стоимости будет попадать в категорию 3-го уровня.

ИДЕНТИЧНЫЙ ИЛИ СРАВНИМЫЙ АКТИВ ИЛИ ОБЯЗАТЕЛЬСТВО

Для того чтобы быть классифицированной как цена 1-го уровня, необходимо чтобы цена на оцениваемый актив или обязательство была как цена для идентичного актива или обязательства. Одним из примеров этого является случай, когда активом является акция, торгуемая на фондовой бирже, в этом случае применяется котировальная цена на такой же актив, поэтому цена будет относиться к категории 1-го уровня.

Когда цена на такой же актив или обязательство недоступна, предприятие может ис-

пользовать котировальную цену актива или обязательства, который похож на оцениваемый актив или обязательство. В результате исходные данные будут классифицироваться по 2-му уровню в иерархии справедливой стоимости.

В таких ситуациях сравниваемые активы или обязательства должны быть достаточно близки, чтобы обеспечить соответствующую исходную базу для определения справедливой стоимости. Важно установить основные характеристики оцениваемого актива или обязательства по сравнению с такими же, но используемыми в качестве ориентира. Различия между активами и обязательствами

могут повлиять на справедливую стоимость, и потребуются соответствующие корректировки для отражения таких различий. Однако если исходные данные 2-го уровня требуют корректировки, которая является очевидной и значимой для формирования оценки по справедливой стоимости, сама оценка должна рассматриваться в рамках 3-го уровня иерархии справедливой стоимости.

ПРИМЕР ИДЕНТИЧНЫХ ФИНАНСОВЫХ АКТИВОВ

Предприятие приобрело американские депозитарные расписки (ADRs) ОАО «Беларусьбанк» на Нью-Йоркской фондовой бирже (NYSE). ADRs идентифицируются уникальным кодом на NYSE. На дату закрытия биржи предприятие получает доступные цены, опубликованные NYSE, и цена под таким уникальным кодом представляет собой справедливую стоимость для этого конкретного финансового актива. Такая цена соответствует определению исходных данных 1-го уровня.

ПРИМЕР СХОДНЫХ НЕФИНАНСОВЫХ АКТИВОВ

Предприятие владеет имуществом, находящимся в центре Минска, которое оно измеряет по справедливой стоимости. На отчетную дату предприятие получает информацию о цене за квадратный метр, полученную из наблюдаемых сделок, связанных с сопоставимой недвижимостью. Сопоставимая недвижимость не является идентичной недвижимостью. Таким образом, цена за квадратный метр является исходной информацией 2-го уровня. В дальнейшем потребуются корректировки для отражения различий в физических характеристиках

и расположении недвижимости, которые обычно приводят к классификации всей оценки как уровень 3.

КОРРЕКТИРОВКА ИСХОДНЫХ ДАННЫХ

Любая корректировка исходных данных 1-го уровня при проведении оценки по справедливой стоимости классифицируется в пределах более низкого уровня иерархии справедливой стоимости (МСФО (IFRS) 13 п. 79).

Цена не должна корректироваться, чтобы быть отнесенной к категории уровня 1. Например, финансовые инструменты, обращающиеся на активных рынках, классифицируются как цены 1-го уровня, когда не делаются никакие корректировки общедоступных цен.

Однако, как мы указывали выше, исходные данные уровня 2 предполагают цены на активы и обязательства, которые похожи (но не идентичны) оцениваемым. Таким образом, компания должна сама определить, какие необходимы корректировки цены для аналогичного актива или обязательства, чтобы отразить различия между сравниваемыми объектами. Корректировка исходных данных уровня 2 может изменяться в зависимости от факторов, специфических для каждого актива или обязательства. Такие факторы включают в себя следующее:

1) состояние или местонахождение актива (например, корректировки цены за квадратный метр для того, чтобы отразить различия в расположении и физическом состоянии объектов недвижимости);

2) уровень активности на рынках, на которых исходные данные являются очевидными.

Обратите внимание, что, если входные данные 2-го уровня требуют корректировки, которая является неочевидной и значимой в целом для оценки по справедливой стоимости, оценка должна рассматриваться в рамках 3-го уровня иерархии справедливой стоимости.

**ПРИМЕР КОРРЕКТИРОВКИ
НАБЛЮДАЕМЫХ ИСХОДНЫХ ДАННЫХ:
НЕФИНАНСОВЫЕ АКТИВЫ**

Предприятие владеет офисным зданием, которое классифицируется как инвестиционная собственность и оценивается по справедливой стоимости. Некоторые схожие объекты в непосредственной близости были проданы в течение года, обеспечивая достаточную начальную базу для того, чтобы определить справедливую стоимость здания, принадлежащего организации. Руководство пришло к выводу, что средняя цена за квадратный метр должна быть скорректирована с учетом различий в физических характеристиках (например, местоположение, физическое состояние и площадь). Решение относительно того, являются ли такие корректировки существенными или нет, и будет влиять на вывод о том, следует ли все оценки по справедливой стоимости классифицировать по уровню 2 или уровню 3.

**ПРИМЕР КОРРЕКТИРОВКИ
НАБЛЮДАЕМЫХ ИСХОДНЫХ ДАННЫХ:
ФИНАНСОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ**

Предприятие использует анализ дисконтированных денежных потоков для определения справедливой стоимости свопа процентных ставок кросс-валюты (CCIRS). Руководство определяет соответствующую ставку дисконтирования, основанную на кривых доходности, что соответствует определению исходных данных 2-го уровня. На отчетную дату CCIRS находится в положении дебитора (предположим, что не существует каких-либо

существенных кредитных улучшений, связанных с CCIRS).

Руководство должно учитывать кредитный риск при оценке справедливой стоимости финансовых инструментов, в том числе производных (деривативов) в положении дебитора (МСФО (IFRS) 13 п. 42). Тем не менее внешняя информация о собственном кредитном риске предприятия (например, кредитные дефолтные свопы, спреды облигаций, внешние рейтинги и другие аналогичные инструменты) недоступна. Таким образом, руководство использует собственные внутренние оценки для того, чтобы определить свой собственный кредитный спред, который соответствует определению исходных данных 3-го уровня.

В расчет учетной ставки включены две переменные: кривые доходности (уровень 2); и собственный кредитный риск предприятия (уровень 3). Суждение о значительности данных о собственном кредитном спреде предприятия будет стимулировать вывод о том, будут ли все оценки по справедливой стоимости классифицированы в рамках 2-го уровня или 3-го уровня.

**АКТИВНЫЙ РЫНОК
ПРОТИВ ПАССИВНОГО РЫНКА**

Цены должны быть котируемыми на активных рынках для того, чтобы быть классифицированы как цены 1-го уровня в иерархии справедливой стоимости. Активный рынок определяется как рынок, на котором сделки по активам или обязательствам имеют место с достаточной частотой и объемами, чтобы обеспечить информацию о ценах на постоянной основе. (МСФО (IFRS) 13 приложение А).

Когда цена котируется на рынке, который не является активным, котировальные цены не могут свидетельствовать о справедливой стоимости, так как они могут включать в себя операции, которые не являются упорядоченными (например, принудительная ликвидация или вынужденная продажа). Некоторые общие показатели неактивных рынков включают низкий объем последних сделок и котировок цен, не основанных на текущей информации. В этой ситуации цена должна быть скорректирована, чтобы отразить предположения, что участники рынка будут использовать в ценообразовании цены сделок по активам или обязательствам на дату оценки.

ПРИМЕР КОТИРОВАЛЬНЫХ ЦЕН НА НЕАКТИВНЫХ РЫНКАХ

Предприятие владеет долей участия в 2% в публичной компании. Доля участия классифицируется как предназначенная для продажи. Объем торгов для этого долевого инструмента на фондовой бирже был относительно низким в течение отчетного периода (например, там было всего несколько операций в течение года). Существует широкий разброс цен спроса и предложения, и ценовые котировки существенно меняются в зависимости от маркет-мейкеров. Последние торги произошли три месяца назад до даты проведения оценки. Управление пришло к выводу, что эффект времени в данном случае не является существенным, и использует доступную котировальную цену в качестве лучшей цены по справедливой стоимости неконтролируемой доли на дату оценки. Поскольку информация относится к котировальной цене на неактивном рынке, цена не соответствует определению 1-го уровня исходных данных.

ДОСТУП К РЫНОЧНОЙ ИНФОРМАЦИИ НА ДАТУ ОЦЕНКИ

В соответствии с МСФО (IFRS) 13 управление определяет справедливую стоимость на основе сделки, которая будет иметь место на ее основном рынке или в его отсутствие на самом выгодном рынке. Основным рынком является рынком с наибольшим объемом продаж и уровнем активности для данного актива или обязательства.

Организация должна иметь доступ к рынку на дату оценки для того, чтобы классифицировать оценку по 1-му уровню в иерархии справедливой стоимости. Организация будет иметь доступ к рынку, если: а) она имеет возможность совершать сделки по котировальным ценам на бирже; или б) есть дилеры, готовые осуществлять сделки с организацией по этой цене.

Определение исходных данных 2-го уровня включает исходные данные, которые непосредственно не наблюдаются, но подтверждаются рыночными данными. Такие рыночно подтвержденные данные могут быть определены с помощью математических или статистических методов, таких как корреляция и интерполяция. МСФО (IFRS) 13 не содержит конкретных указаний по применению таких методов.

ПРИМЕР ДОСТУПА К РЫНОЧНЫМ ДАНЫМ НА ДАТУ ОЦЕНКИ

Продавец располагает товаром Z, которым он торгует на оптовом рынке. Розничные и оптовые рынки имеют одинаковый объем и уровень активности по данному товару. Тем не менее розничные цены, как правило, выше. Продавец не может использовать более высокую розничную цену в качестве справедливой стоимости товара Z, так как он не может получить со своим товаром доступ на розничный рынок.

Продолжение следует..

Учетная политика на 2017 год и возможности МСФО

|| Екатерина РУДШТЕЙН

Возможности по моделированию картины финансового положения организации, демонстрируемой пользователям ее отчетности, при формировании учетной политики в рамках МСФО шире аналогичных возможностей, создаваемых белорусским законодательством. Учитывая значимость отчетных данных, формируемых на основе МСФО для принятия инвестиционных решений пользователями отчетности, необходимо учитывать важность учетной политики для ее финансового благополучия и успешности.

ПРАВИЛЬНЫЙ ВЫБОР

В МСФО учетная политика (accounting policies) определяется как совокупность конкретных принципов, допущений, правил и подходов, принятых компанией для подготовки и представления финансовой отчетности. Международные стандарты оперируют этим понятием исключительно применительно к финансовой отчетности, а не бухгалтерскому учету в целом. Подход к формированию учетной политики компании, сформулированный в МСФО, нацелен на обеспечение соответствия финансовой отчетности стандартам.

Этот подход является достаточно жестким. Согласно МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» компания должна ориентироваться прежде всего на принципы

и требования, предписанные МСФО. При отсутствии таковых для отдельных операций руководство компании вырабатывает учетную политику, при использовании которой финансовая отчетность будет содержать полную и непредвзятую информацию, необходимую пользователям для принятия решений, достоверно отражающую финансовые результаты деятельности и финансовое положение компании. В последнем случае МСФО предлагают три способа (источника) определения учетной политики: по аналогии со сходными операциями исходя из общих определений и критериев на основе национальных правил и признанной практики.

Первый способ предполагает ориентацию на требования, принятые для сходных операций, и общие принципы системы

МСФО. При этом рассматриваются стандарты и разъяснения, которые непосредственно не регулируют конкретный вопрос. Сходство операций устанавливается на основе профессионального суждения. Например, при отражении согласно МСФО 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия» в отчетности инвестиций в ассоциированные компании (associates) методом долевого участия многие процедурные вопросы должны решаться в порядке, аналогичном предусмотренному МСФО 27 «Отдельная финансовая отчетность». Это, в частности, касается отражения активов, приобретенных по справедливой стоимости, исчисления и амортизации гудвилла, дат начала и окончания применения метода долевого участия.

При **втором способе** источником учетной политики компании по конкретному вопросу, прямо не урегулированному стандартами, выступают общие определения и критерии признания, описанные в Принципах подготовки и представления финансовой отчетности. Эти определения и критерии могут быть использованы, например, при установлении: должен ли (и в какой момент) объект быть капитализирован (списан в расход), как отражать в отчетности суммы НДС, подлежащего возмещению из бюджета, и других налогов (кроме налогов на прибыль, порядок учета которых установлен в МСФО 12), подлежащих уплате.

В приведенных случаях Принципы помогают специалистам, занятым подготовкой отчетности, применять стандарты и решать вопросы, которые пока не нашли отражения в каком-то специальном документе.

При **третьем способе** допускается использовать национальные правила учета, а также ориентироваться на общепризнанную практику разрешения конкретных вопросов. В данном способе источником

требований и принципов отчетности могут стать, в частности, Общепринятые принципы финансовой отчетности США (US GAAP), которые по общему признанию содержат детально разработанные правила учета для многих сложных операций. Однако этот способ допустим лишь в том случае и в той степени, в какой национальные правила и отраслевая практика не противоречат духу и логике Принципов подготовки и представления финансовой отчетности, стандартов и разъяснений. Например, в настоящее время в системе МСФО отсутствуют какие-либо специальные требования в отношении признания и измерения объектов в определенных отраслях хозяйства (добывающая промышленность, страхование и др.). Поэтому компании, действующие в данных отраслях, часто используют при подготовке финансовой отчетности учетные принципы, принятые на национальном уровне.

Это относится, в частности, к группировке в отчете о прибылях и убытках затрат компании. Другой пример связан с раскрытием информации о неоплаченном капитале компании. Поскольку МСФО не содержат конкретных требований и подходов к разрешению этого вопроса, при составлении отчетности в данном вопросе обычно пользуются подходами, предусмотренными правилами США. В МСФО специально не рассматривается возможность при отсутствии конкретных требований ориентироваться на публикуемые Советом по МСФО проекты стандартов и другие материалы как источник разрешения вопросов, возникающих при подготовке финансовой отчетности. Очевидно, что окончательное решение отражается лишь в стандарте, принятом в официальном порядке. Вместе с тем, по нашему мнению, подобные материалы полезны при выработке учетной политики в отношении какой-то конкретной операции, порядок отражения которой в финансовой от-

четности действующими стандартами пока не определен. Они могут использоваться в качестве своего рода дополнительного аргумента, особенно в тех случаях, когда очевидно, что положения, включенные в проекты, получили широкую профессиональную поддержку при обсуждении.

Однако необходимо понимать, что если требования окончательно принятого стандарта будут отличаться от требований, изложенных в проекте, то следование требованиям проекта может привести к необходимости ретроспективных корректировок отчетности. В любом случае избранная учетная политика должна обеспечивать формирование такой финансовой отчетности компании, которая содержит уместную и надежную информацию. Согласно Принципам подготовки и представления финансовой отчетности информация признается уместной, когда она влияет на принимаемые пользователями отчетности экономические решения, помогая им оценивать прошлые, текущие и будущие факты хозяйственной жизни компании. Финансовая отчетность считается надежной, если информация, содержащаяся в ней, отвечает следующим качественным характеристикам: правдиво представляет результаты и финансовое положение компании; отражает экономическое содержание фактов, а не только их юридическую форму; является нейтральной, то есть свободной от предвзятости; при ее формировании учтен принцип осмотрительности (осторожности); является полной во всех существенных аспектах. Особое значение при выработке учетной политики компании должно придаваться соблюдению приоритета экономического содержания перед юридической формой. Экономическое содержание факта хозяйственной жизни не всегда согласуется или соответствует тому, что вытекает из его юридической или изначально задуманной формы.

Примеры различия между юридической и экономической составляющей факта хозяйственной жизни связаны, в первую очередь, с тем, что по МСФО право собственности не имеет столь большого значения для признания актива, в случаях когда компания контролирует выгоды, приносимые им. Это относится к отражению в отчетности лизинга имущества, продажи с возможностью последующего обратного выкупа, доверительного управления имуществом и др. В равной степени приоритет содержания перед формой должен реализовываться при рассмотрении иных фактов хозяйственной жизни. Например, вытекающая из прошлых событий обязанность компании перед третьими лицами, к исполнению которой невозможно принудить по закону, тем не менее признается обязательством, если у компании имеется малый или не имеется вовсе шанс не платить по нему в будущем (обязательства по гарантийному обслуживанию и ремонту проданного товара и др.). Некоторые стандарты предусматривают возможность выбора учетной политики для отражения какого-то факта хозяйственной жизни в финансовой отчетности. Например, по МСФО 16 «Основные средства» объект основных средств может отражаться в сумме фактических затрат на приобретение или в переоцененной сумме. Однако практически ни один стандарт не разъясняет, как осуществить такой выбор. Разъяснение SIC-18 (ПКИ-18) «Принцип последовательности — альтернативные методы» (Consistency — Alternative Methods) лишь устанавливает, что компания должна избрать и последовательно применять один из предусмотренных вариантов учетной политики. Вопросы изменения учетной политики компании рассматриваются в МСФО 8 «Учетная политика, изменения в учетных оценках и ошибки». В целом избранная компанией учетная политика может быть изменена лишь в случае, когда этого

требует орган, регулирующий стандарты финансовой отчетности, а также при переходе к более уместному и надежному варианту. Объем и порядок раскрытия учетной политики в финансовой отчетности обсуждаются в каждом конкретном стандарте.

МСФО (IAS) 1 подчеркивает значимость для пользователей информации о том, какие принципы оценки применялись при подготовке финансовой отчетности. Если в рамках этой процедуры используется более одного принципа оценки — например, когда определенные классы активов учитываются по первоначальной и переоцененной стоимости — то следует указать категории активов, к которым применяется каждый из названных принципов. МСФО (IAS) 1 подразумевает необходимость подробного анализа при определении степени детальности сведений, касающихся основных положений учетной политики. В частности, решение о раскрытии данной информации не должно основываться только на размере рассматриваемых сумм. Стандарт отмечает, что сведения о порядке учета некоторых операций могут оказаться важными в связи с характером деятельности компании, даже если суммы по таким операциям за текущий и предыдущий периоды незначительны.

УМЕСТНО И ДОСТОВЕРНО

Стандарт также требует раскрывать положения учетной политики в отношении всех существенных операций, по которым МСФО не содержат специфических требований, и которые самостоятельно разрабатываются компанией в соответствии с МСФО (IAS) 8. В данном случае указанный стандарт финансовой отчетности предусматривает иерархию принципов, которыми следует руководствоваться при выборе учетной политики. Основное требование стандарта заключается

в необходимости применения профессионального суждения при выборе и применении учетной политики, которая обеспечила бы представление уместной и достоверной информации для пользователей при принятии экономических решений. В конечном итоге отчетность должна отвечать нескольким фундаментальным критериям. Она:

- достоверно представляет финансовое положение компании, результаты ее финансово-хозяйственной деятельности и движения денежных средств;
- отражает экономическое содержание операций, прочих событий и условий, а не только правовую форму;
- нейтральна, то есть не нацелена на определенный результат;
- подготовлена на основе принципа осмотрительности;
- является полной во всех существенных аспектах.

ПОЛЕЗНЫЕ ИСТОЧНИКИ

При применении такого суждения руководству компании необходимо рассмотреть следующие источники информации:

- а) требования и руководства стандартов и интерпретаций, рассматривающие аналогичные и сходные вопросы;
- б) соответствующие понятия, критерии признания и принципы оценки активов, обязательств, доходов и расходов, представленные в Концепции.

Применяя суждение, руководство компании также может рассмотреть положения документов, выпущенных в недавнем времени другими органами, которые используют сходную концепцию для разработки стандартов финансовой отчетности, прочую литературу по бухгалтерскому учету и отраслевую практику, если это не противоречит пунктам (а) и (б), представленным выше.

Нормы МСФО (IAS) 1 предписывают представителям коммерческих организаций учитывать при принятии решения о раскрытии тех или иных положений учетной политики следующее требование: будет ли такая информация содействовать пониманию пользователями того, каким образом факты хозяйственной деятельности отражены в представленных в отчетности результатах о финансово-хозяйственной деятельности и в финансовом положении компании. Раскрытие положений учетной политики особенно полезно в тех ситуациях, когда стандарты и интерпретации предоставляют возможность выбора. Например, признает ли участник совместной деятельности свою долю в совместно контролируемой компании с использованием метода пропорциональной консолидации или по методу долевого участия.

Финансовая отчетность — нейтральна, то есть не нацелена на определенный результат и отражает экономическое содержание операций, а не только их правовую форму.

СПЕЦИФИКА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Каждая компания должна рассматривать характер своей деятельности и учетную политику, которая, как ожидают пользователи финансовой отчетности, должна быть раскрыта для подобных фирм. Например:

- если компания имеет существенное зарубежное подразделение или операции в иностранной валюте, то она должна раскрыть учетную политику в отношении признания доходов и расходов от изменения валютных курсов;

- при приобретении предприятий необходимо раскрыть положения учетной политики в отношении оценки гудвилла и доли меньшинства.

Процесс принятия учетной политики требует применения различных суждений.

При этом последние могут оказать существенное влияние на суммы, признанные в финансовой отчетности, и МСФО (IAS) 1 требует их раскрытия в основных положениях учетной политики или в других разделах примечаний. Например, необходимо применять суждение:

- при выяснении того, являются ли финансовые активы инвестициями, удерживаемыми до погашения;

- при определении момента, когда практически все существенные риски и вознаграждения, связанные с владением финансовыми активами и арендуемыми активами, передаются другой компании;

- при выявлении того, являются ли определенные операции по продаже товаров по своему содержанию соглашениями о финансировании, в связи с чем они не ведут к получению выручки;

- в том случае, когда необходимо установить, является ли то или иное предприятие компанией специального назначения.

Информация о порядке учета некоторых операций может оказаться важной в связи с характером деятельности компании, даже если суммы по таким операциям несущественны.

ВНИМАНИЕ К ПРИМЕЧАНИЯМ

Международный стандарт также требует раскрытия в финансовой отчетности информации об изменениях в учетной политике. Здесь МСФО (IAS) 8 разграничивает изменения, сделанные в соответствии с первым применением стандарта или интерпретации, и изменения в учетной политике, сделанные по собственной инициативе, а также определяет различные требования к раскрытию информации для каждого случая. Если стандарт или интерпретация выпущены, но еще не вступили в силу и не были применены, то не-

обходимо отметить возможность их вероятного влияния на результат.

Несмотря на то что основные вопросы учетной политики рассматриваются в двух стандартах, при ее составлении и применении компания должна принимать во внимание все международные стандарты финансовой отчетности. В то же время необходимо помнить, что при применении учетной политики всегда будут присутствовать суждения, которые должны быть соответствующим образом раскрыты в примечаниях к финансовой отчетности по МСФО.

КЛЮЧЕВЫЕ ЭЛЕМЕНТЫ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ПО МСФО

Основные средства

МСФО (IAS) 16 «Основные средства» предоставляет возможность выбора из двух моделей учета основных средств после первоначального признания: по первоначальной стоимости и по переоцененной стоимости. Соответственно компания в учетной политике должна раскрыть информацию о применяемой модели по каждой группе основных средств.

Кроме того, компания должна определить, какие методы амортизации основных средств будут применяться, какие будут установлены сроки полезного использования (или нормы амортизации) основных средств.

Данные моменты также раскрываются в учетной политике по РСБУ в соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

Отметим, что названные модели учета должны применяться к группам основных средств. Согласно п. 36 МСФО (IAS) 16, если производится переоценка отдельного объекта основных средств, то переоценке подлежит и весь класс основных средств, к которому относится данный актив.

Следует принять во внимание устанавливаемое стандартами положение, в соответствии с которым модель учета по переоцененной стоимости возможна только в случае надежного определения справедливой стоимости объекта основных средств. Причем МСФО (IAS) 16 позволяет в качестве справедливой стоимости использовать рыночную стоимость, восстановительную стоимость и пр.

К области учетной политики относятся и используемые методы начисления амортизации (п. 73 (b) МСФО (IAS) 16). Согласно МСФО (IAS) 16 стоимость основных средств, кроме земельных участков, подлежит амортизации в течение срока полезной службы. При этом метод начисления амортизации компания устанавливает самостоятельно исходя из требований, установленных указанным документом.

В соответствии с п. 60 МСФО (IAS) 16 используемый метод начисления амортизации должен отражать схему ожидаемого потребления организацией будущих экономических выгод.

Очень важно отметить, что в отличие от ПБУ 6/01 международные стандарты не предусматривают закрытого списка методов амортизации основных средств, в нем лишь приводятся примеры.

При этом МСФО (IAS) 16 не просто предусматривают возможность изменения метода амортизации, они требуют его пересмотра на предмет «адекватности отражения схемы ожидаемого потребления организацией будущих экономических выгод».

К области учетной политики организации в соответствии с МСФО относятся применяемые сроки полезной службы или нормы амортизации (п. 73 (c) МСФО (IAS) 16). Положения МСФО (IAS) 16 в части установления сроков полезной службы в целом схожи с аналогичными нормами белорусского классификато-

ра: сроки полезной службы основных средств устанавливаются организацией самостоятельно с учетом факторов и обстоятельств, определяющих характер и особенности их работы. Выбирая методы оценки отражаемых в отчетности основных средств, варьируя методы амортизации, корректируя сроки полезного использования основных средств, компания способна влиять на величину финансового результата и оценку активов. Это, в свою очередь, имеет значимое влияние на результат всех ключевых направлений анализа финансового положения компании.

Инвестиционная недвижимость

Данная категория МСФО не используется в обычной белорусской учетной практике, за исключением отдельных операций в банковском и страховом сегментах.

Согласно одноименным МСФО (IAS) 40 инвестиционная недвижимость — это имущество (земля или здание, либо часть здания, либо и то и другое), находящееся в распоряжении (собственника или арендатора по договору финансовой аренды) с целью получения арендных платежей, доходов от прироста стоимости капитала или того и другого, но:

- 1) не для использования в производстве или поставках товаров или услуг, либо для административных целей;
- 2) не для продажи в ходе обычной деятельности.

Выделение объектов, на которых «зарабатывают», а «не работают», целесообразно в случае применения к ним особых правил учета.

Приоритетной моделью учета инвестиционной недвижимости является модель учета по справедливой стоимости.

Ее отличительной особенностью является то, что все разницы между справедливой стоимостью объекта на начало и конец отчетного

периода относятся непосредственно на финансовый результат (в отличие от модели учета по переоцененной стоимости, применяемой к основным средствам и нематериальным активам, по которой лишь убытки относятся на финансовый результат, а дооценки — на резерв переоценки, то есть минуя отчет о прибылях и убытках). В то же время компания может остановить свой выбор и на модели учета по первоначальной стоимости.

Исходя из того, что стандарт содержит две модели учета, выбор должен быть отражен в учетной политике компании.

В случае выбора модели учета по первоначальной стоимости (аналогичная модель применяется для учета основных средств и нематериальных активов) в учетной политике необходимо установить сроки полезной службы и методы амортизации.

Еще одной характерной чертой отражения инвестиционной недвижимости является то обстоятельство, что квалификация объекта в качестве такой недвижимости зависит от цели назначения объекта. Так, здание может частично предоставляться в операционную аренду (тогда оно представляет собой инвестиционную недвижимость), а частично — использоваться организацией в административных или производственных целях (в таком случае это объект основных средств). МСФО (IAS) 40 требует, чтобы компания выработала критерии разграничения инвестиционной недвижимости и собственности, занимаемой владельцем.

Таким образом, в части инвестиционной недвижимости в учетной политике должно быть определено следующее:

- критерии разграничения инвестиционной недвижимости и собственности, занимаемой владельцем;
- применяемая модель учета (по справедливой стоимости или по первоначальной стоимости);

■ при использовании модели учета по справедливой стоимости необходимо установить методы и допущения, используемые при определении справедливой стоимости инвестиционной недвижимости;

■ в случае выбора модели учета по первоначальной стоимости необходимо установить методы амортизации и сроки полезной службы или нормы амортизации.

Сказанное указывает на то, что, отнеся в учете по МСФО часть основных средств к группе инвестиционной недвижимости, мы получаем большие возможности влияния с помощью учетных методов на величину финансового результата.

Затраты по займам

МСФО предусматривают два варианта учета затрат, связанных с привлечением заемного финансирования. Первый вариант — такие затраты могут быть отнесены к расходам того периода, к которому они относятся, то есть в котором они были начислены (это так называемый основной порядок учета).

Второй вариант — затраты могут быть отнесены на расходы отчетного периода только за исключением той части, которая связана с созданием квалифицируемого актива — эта часть затрат по займам включается в первоначальную стоимость таких активов. Второй вариант учета носит название альтернативного.

Таким образом, компания в учетной политике по МСФО должна выбрать способ учета затрат на привлечение заемного финансирования.

Очевидно, что от этого выбора будет зависеть объем капитализируемых затрат, определяющий сумму прибыли и величины оценки активов, в стоимость которых могут войти затраты по займам.

Обесценение активов

Определяемое МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» понятие «обесценение активов» не имеет аналога в обычной белорусской практике. Суть данного стандарта состоит в том, чтобы активы отражались в финансовой отчетности по стоимости, не превышающей возмещаемую стоимость. Возмещаемая стоимость определяется стандартом как наибольшее из значений:

■ справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу;

■ ценности использования, представляющей собой дисконтированную стоимость чистых денежных потоков, генерируемых активом.

Таким образом, если балансовая стоимость превышает возмещаемую стоимость, на величину превышения признается убыток от обесценения.

Определение возмещаемой стоимости весьма трудоемко, а потому ее расчет осуществляется только в случае наличия признаков обесценения. Их наличие должна протестировать компания (стандартом предусмотрен ряд случаев, когда тестирование делается в обязательном порядке, то есть независимо от наличия признаков обесценения, а именно обесценение гудвилла и обесценение нематериальных активов с неопределенным сроком полезной службы).

Более того, не во всех случаях возможно определить возмещаемую стоимость конкретного актива (например, ряд активов генерируют доход только во взаимосвязи, а не по отдельности). В таких ситуациях МСФО (IAS) 36 требует провести тестирование на обесценение на уровне единиц, генерирующих денежные средства. К таким единицам относится гудвилл.

Раскрытие учетной политики в части обесценения активов должно давать информацию, которая позволит понять пользователю отчетности, как компания проводит тесты

на обесценение (какие признаки обесценения рассматривает), как она определяет справедливую стоимость за вычетом затрат на продажу (на какой информации базируется определение) и ценность использования (какая ставка дисконтирования применена для расчетов, какие допущения применялись при расчете притоков и оттоков денежных средств по периодам и пр.).

В этом случае при формировании учетной политики у компании появляется возможность снизить оценку активов, демонстрируемую пользователям отчетности.

Признание выручки

МСФО (IAS) 18 «Выручка» применяется при учете выручки, полученной от следующих сделок: продажа товаров, предоставление услуг, использование другими сторонами активов компании, приносящее проценты, лицензионные платежи (роялти) и дивиденды. Наибольшие методологические сложности возникают при определении выручки от продажи товаров и предоставления услуг. Поскольку критерии признания в этих случаях во многом базируются на интерпретации обстоятельств конкретной сделки, что неизбежно потребует применения профессионального суждения.

В отношении признания выручки от предоставления услуг вариативным моментом является метод определения стадии завершенности. Международные стандарты требуют, чтобы выручка от предоставления услуг признавалась путем указания на стадию завершенности сделки на отчетную дату, но только в том случае, если конечный результат сделки, предполагающей предоставление услуг, может быть надежно оценен.

Методика определения процента выполнения разрабатывается компанией самостоятельно в зависимости от характера договора, но так, чтобы выбранный способ обеспечивал надежную оценку работы. Степень завершенности может быть определена различными способами. Например, на основании отчетов о выполненной работе как доля услуг, предоставленных на дату отчетности, к общему объему услуг, как доля понесенных затрат на отчетную дату к общим ожидаемым затратам по договору.

Таким образом, в учетной политике должен быть закреплен метод определения процента завершенности, который установила компания, и его определение может либо ускорить, либо отсрочить признание выручки и, соответственно, отражение прибыли от продажи по ряду сделок.



ООО «Экспертно-правовое бюро»

- Независимая оценка рыночной (справедливой) стоимости активов при подготовке годовой отчетности в соответствии со стандартами МСФО
- Оценка всех видов имущественных прав для любых целей
- Судебная экономическая, строительно-техническая экспертиза

220053, г. Минск, ул. Новаторская, 2Б-318А,
017 289-78-17, 017 280-20-53, 029 613-98-86, 029 123-09-13
www.sudexpertiza.com, mail@sudexpertiza.com

О расширении перечня организаций, обязанных работать по МСФО

В Беларуси необходимо расширять перечень общественно значимых организаций, обязанных работать по международным стандартам финансовой отчетности (МСФО). Такое мнение высказала председатель Постоянной комиссии Палаты представителей по бюджету и финансам Людмила Добрынина.

Общественно значимые организации, которые обязаны составлять годовую консолидированную отчетность в соответствии с МСФО за 2016-й и последующие годы, определены Законом «О бухгалтерском учете и отчетности». **Людмила Добрынина** и депутаты возглавляемой ею комиссии считают, что этот круг необходимо расширять. «Конечно, это будет не завтра. Но сегодня и государственные предприятия, и частный бизнес должны понимать, что мы к этому придем», — сказала парламентарий.

Она обратила внимание, что на данный момент в Беларуси немало компаний, которые самостоятельно перешли на МСФО. Одну из них, СООО «Хенкель Баутехник», посетили депутаты Постоянной комиссии по бюджету и финансам. Здесь состоялся выездной семинар, на котором обсуждались вопросы международных стандартов финансо-

вой отчетности. Компания уже больше 5 лет работает по ним. На семинаре представители предприятия поделились опытом составления финансовой отчетности по МСФО, отметив положительные стороны.

Людмила Добрынина подчеркнула, что пример СООО «Хенкель Баутехник» доказывает эффективность работы по МСФО. Их внедрение способствует в том числе повышению инвестиционной привлекательности предприятия. «Внедрение этих стандартов позволяет иметь единую оценку экономической ситуации субъекта хозяйствования, для инвестора это важно», — пояснила депутат.

Во время семинара обсуждалась также реализация закона о бухгалтерском учете и отчетности. Начальник главного управления регулирования бухгалтерского учета, отчетности и аудита Министерства финансов **Татьяна Рыбак** рассказала, как идет внедрение механизма

МСФО в Беларуси. Так, с 1 января 2017 г. в Беларуси будут введены в действие 42 стандарта и 25 разъяснений МСФО. Специалист затронула также тему переподготовки бухгалтерских кадров, развития национальных стандартов.

ПО РЕКОМЕНДАЦИИ МВФ

Вопрос трансформации финансовой отчетности белорусских компаний по международным стандартам — одна из тем, которые поднимаются в ходе переговоров официального Минска с Международным валютным фондом (МВФ) в рамках новой кредитной программы. В частности, МВФ рекомендует перевести на систему международных стандартов финансовой отчетности крупные предприятия, собственниками которых является государство или правительство. На первом этапе предлагается ввести обязанность составления отчетности в соответствии с международными стандартами для организаций, оборот которых превышает \$30 млн за 2017 год и \$15 млн за 2018 год. «Эта рекомендация касается госорганов с мажоритарным участием государства», — подчеркнула Рыбак.

Данные рекомендации обусловлены тем, что действующие правила ведения бухгалтерского учета в Беларуси могут, по мнению МВФ, искажать финансовую отчетность компаний. Например, считают эксперты фонда, белорусская практика прекращения начисления амортизации, а также переоценка основных фондов по искусственно установленным коэффициентам может приводить к

тому, что финансовая отчетность не отражает реального положения дел в компаниях. Получается «красивая» отчетность, которая не отражает действительность.

МВФ также советует белорусским властям создать в 2017 году независимый орган по установлению и внедрению стандартов бухгалтерского учета согласно МСФО.

«На мой взгляд, это невозможно, — говорит Татьяна Рыбак. — У нас все нормативные акты разрабатываются госорганами, а представьте, что бухучет оставят за независимым органом. Такого быть не может. Однако такой орган может взять функции консультанта по применению международных стандартов. Вот это будет разумно. Потому что это новые стандарты и их нужно разъяснять, и помогать адаптировать».

В КАЧЕСТВЕ ДОПНАГРУЗКИ

На бобруйской «Белшине» начали делать отчетность по МСФО с 2011 года. Но, как выяснилось, она далека от идеальной.

«У нас как госкомпании многое заточено под национальный учет. МСФО у нас, скажем так, допнагрузка. Но уже переламывается такое мнение. Отчетность начинает быть востребованной, поэтому где-то 1,5 года назад мы определили небольшую группу людей и реорганизовали службу, которые занимаются обработкой данных всех дочерних компаний, готовят данные для консолидации и так далее, — сказал на семинаре представитель «Белшины». — На первом этапе у нас были сложности и с аудиторами, и с кадрами. Контроль за

Общественно значимые организации (к таковым относят ОАО, имеющие дочерние предприятия, все банки и страховые) обязаны составлять годовую консолидированную отчетность в соответствии с МСФО за 2016-й и последующие годы. Сколько точно компаний обязано будет отчитываться, пока точно неизвестно. По оценкам Минфина, таких компаний будет «до 300».

дочерними компаниями в онлайн-режиме не налажен. Проверка и обработка информации занимает время. Поэтому пока у нас не такой быстрый процесс аудирования. И у нас неидеальная отчетность по МСФО. Это такой компромисс между видением аудиторов и нашими требованиями. У них может быть своя позиция, скорее, где-то перестраховаться. Мы хотим получить на выходе более красивую отчетность. Естественно, начинаются разногласия. В целом у руководства завода прогрессивный взгляд на МСФО. Есть понимание, что оно нам нужно».

Председатель Постоянной комиссии Палаты представителей по бюджету и финансам Людмила Добрынина подчеркнула, что пример «Хенкель Баутехник» доказывает эффективность работы по МСФО. Их внедрение способствует в том числе повышению инвестиционной привлекательности предприятия. Как уже упоминалось, по ее мнению, перечень организаций, обязанных работать по МСФО, необходимо расширять.

Как это сделать, зависит, например, от того, примет ли правительство Беларуси рекомендации МВФ. «Если да, то тогда мы не укладываемся в изменение закона. Видимо, придется это делать с помощью указа. Если процесс откладываем на пару лет, то тогда это все надо делать в рамках закона. Потому что у общественно значимых предприятий был переходный период три года. Была возможность подготовиться и подготовить кадры», — считает Рыбак.

НЕ ТАЙНА, А ОБЩЕДОСТУПНАЯ ИНФОРМАЦИЯ

Татьяна Рыбак также признала, что на многих предприятиях существует ошибочное представление, что «отчетность — это коммерческая тайна, а на самом деле это должна быть общедоступная информация».

Новицкий говорит, что сталкивался с тем, что контрагенты отказывались разглашать своих учредителей, и компания теряла клиентов. Нередко учредители — номинальные. «Сейчас самая главная проблема не только для нас, но и для всей экономики — это кризис неплатежей. У нас дебиторка порядка 2 млн евро. Из них 30–40% — это просроченная дебиторская задолженность. Я уже обращался в ДФР. Но выясняется, что некоторые фирмы поменяли учредителей, выводили все в офшоры, не найти концов. Получается, что работали себе в убыток», — резюмирует Новицкий.

Стоит сказать, что национальные стандарты бухгалтерского учета с нового года не перестают действовать. Все субъекты, подпадающие под действие Закона «О бухгалтерском учете и отчетности», обязаны продолжать вести бухгалтерию по национальным стандартам. Такой подход не нравится компаниям, которые уже ведут отчетность по МСФО. Зачем нужен двойной учет — им не очень понятно.

МЧС напоминает!

При пожаре ни в коем случае нельзя открывать окна и двери. Это увеличит приток кислорода, что усилит горение.

Белорусский аудит:

состояние и перспективы развития под влиянием МСА и национального законодательства

Принятие Закона Республики Беларусь от 12.07.2013 № 57-3 «Об аудиторской деятельности» (далее — Закон № 57-3) значительно сказалось на рынке аудита. Прежде всего изменился круг лиц, подлежащих обязательному аудиту. Законодатели исходили, в первую очередь, из потребностей экономики и интересов не только auditors, но и бизнеса, и государства. Поэтому обязательному аудиту подлежат финансовые структуры (биржи, банки, страховые компании, профучастники рынка ценных бумаг), ОАО, участники ПВТ. Также был увеличен критерий выручки с 600 тыс. до 5 млн EUR. Это был довольно спорный и для многих болезненный вопрос, но его решение обусловлено реальными потребностями как аудируемых лиц, так и широкого круга пользователей отчетности.

Увеличение числа штатных аттестованных auditors с 3 до 5 привело к консолидации аудиторских организаций. За 3 года их численность сократилась с 146 до 81. С рынка ушли фирмы, в которых зачастую реально постоянно работали лишь 1–2 аудито-

ра, а остальные лишь формально числились. Оставшиеся «в строю» организации благодаря своему кадровому составу способны в полном объеме соблюдать требования аудиторских стандартов и обеспечивать внутренний

контроль качества. Кроме них в республике работает около 360 auditors — индивидуальных предпринимателей. Таким образом, предложение на рынке аудита вполне соответствует спросу. Важным новшеством стало требование к общественно значимым организациям составлять отчетность по МСФО за 2016 и последующие годы.

Такая отчетность подлежит аудиту, что открывает новый сегмент рынка как по оказанию помощи в трансформации и составлении отчетности, так и по ее проверке. При этом Законом № 57-3 установлены квалификационные требования к аудиторским компаниям: наличие в штате не менее 2 auditors, имеющих спецподготовку в области МСФО, размещение в Интернете информации о своей деятельности. Те, кто позаботился о выполнении этих условий, получают на рынке значительные преимущества.

Поздравляем всех белорусских auditors и коллектив Управления аудита Министерства финансов Республики Беларусь с 25-летием со дня рождения белорусского аудита!

Как показывают исследования, проведенные Минфином, многие компании хорошо подготовились к оказанию подобных услуг. Так, в 59 аудиторских организациях работает 227 специалистов, имеющих международные сертификаты по МСФО. Отметим, что реализация норм Закона № 57-3 позволила выполнить стоявшие на тот момент задачи, обусловленные сложившимися экономическими условиями и мировой практикой. Со временем, по мере потребности, некоторые нормы могут измениться.

Структура рынка аудита в последние годы мало меняется. Например, по итогам 2015 года в общем объеме выручки на долю аудиторских услуг в стоимостном выражении приходится 57,7% (228,5 млрд руб. до деноминации), профессиональных услуг — 42,3% (167,5 млрд.). Среди первых 89,5% занимает аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности. Специальные задания (проверка правильности № 76 (1983) от 04.10.2016 отражения операций в бухучете, целевого использования кредитов и инвестиций, достоверности налоговых деклараций, состава и стоимости предприятий как имущественных комплексов, стоимости основных средств и т.п.) занимают немногим более 7%. На долю иных аудиторских услуг приходится около 3,5%.

Среди профессиональных услуг традиционно доминируют консультации (60,6%) и ведение бухучета, составление иной отчетности, в том числе в соответствии с МСФО (почти 27%). В меньшей степени пользуются спросом автоматизация бухучета и внедрение информационных технологий (6,7%), анализ хозяйственной деятельности, финансовое планирование, оценка предпринимательских рисков (1,9%) и стоимости объектов гражданских прав (1,5%), обучающие мероприятия (1,2%).

Отметим, что консультационные и иные подобные услуги в последние годы все чаще

оказываются специализированными организациями. Это позволяет аудиторам избежать конфликта интересов и соблюдать принцип независимости, установленный Законом № 57-3 и стандартами аудита.

Обеспечение достоверности информации о деятельности предприятий — неотъемлемая часть современного корпоративного управления. А потому аудиторы, проверяющие состояние отчетности и подтверждающие ее достоверность, играют здесь важную роль. Не случайно в Законе Республики Беларусь от 09.12.1992 № 2020-XII «О хозяйственных обществах» (в ред. от 15.07.2015) выбор и утверждение аудиторов и определение существенных условий договора оказания аудиторских услуг переданы в компетенцию советов директоров (ст. 50), а ст. 61, посвященная аудиту и внутреннему контролю в АО, изложена в новой редакции.

Именно аудиторы в ходе проверки оценивают способность предприятий осуществлять непрерывную деятельность, что является ранней диагностикой угрозы банкротства. Аудиторское заключение — неотъемлемая часть периодической информации, которую обязаны предоставлять участники рынка ценных бумаг. Важное место уделяется аудиту в Методических рекомендациях по организации корпоративного управления в акционерных обществах с участием государства, утвержденных постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Государственного комитета по имуществу Республики Беларусь от 05.07.2016 № 45/14.

Законом № 57-3 принята национальная система стандартизации аудиторской деятельности. Сегодня у нас имеется 35 национальных правил, из которых 29 соответствуют МСА. Они формируют единые базовые нормативные требования к качеству и надежности аудита, которые обеспечивают определенный уровень гарантии результатов

проверки и укрепление общественного доверия к аудиту.

В то же время Минфин ведет непрерывную работу по сближению национального законодательства в сфере аудита с МСА. Например, недавно постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.06.2016 № 56 были утверждены Национальные правила аудиторской деятельности «Задания на проведение согласованных процедур в отношении финансовой информации».

Вместе с тем МСА, разрабатываемые под руководством Международной федерации бухгалтеров (IFAC), также постоянно актуализируются и меняются с учетом потребностей бизнеса и сложившейся практики. Так, в прошлом году IFAC был издан Сборник

международных стандартов контроля качества аудита, обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг. Он включает ряд пересмотренных стандартов, в том числе МСА 700, 701, 705 и 706, содержащие требования к порядку составления аудиторских заключений. Эти стандарты вступают в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, заканчивающиеся после 15.12.2016 или позднее. В связи с этим потребуется доработка Национальных правил аудиторской деятельности «Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности», утвержденных постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 17.09.2003 № 128.

Кстати

Специальная рабочая группа представит требования к «климатическим» финансовым раскрытиям

Рабочая группа по связанным с темой климата финансовым раскрытиям Task Force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD) была недавно создана Советом о финансовой стабильности (FSB). Эксперты будут работать над новыми требованиями к добровольным финансовым раскрытиям, связанным с темой окружающей среды.

Рабочей группой TCFD был представлен консультативный документ с рекомендациями по эффективным раскрытиям риска, связанного с воздействием на окружающую среду. В публикации отмечается, что одной из основных функций финансовых рынков является количественное определение риска, чтобы обеспечить информированные и эффективные решения о распределении капитала его участниками. А одним из таких рисков является экологический.

«Один из самых существенных и, пожалуй, неправильно понимаемых рисков, с которыми сегодня сталкиваются организации, относится к изменению климата <...> Многие организации некорректно считают, что влияние климатических изменений является долгосрочным и, следовательно, необязательно касается решений, принимаемых сегодня», как говорится в документе.

Эксперты TCFD уже выработали общие рекомендации по четырем направлениям, связанным с раскрытием риска климатических изменений. Они являются универсальными для любых типов организаций:

- Управление: раскрытие корпоративного управления в организации касательно климатических рисков и возможностей.
- Стратегия: раскрытие фактического и потенциального влияния климатических рисков и возможностей на бизнес организации, стратегию и ее финансовое планирование.
- Управление рисками: раскрытие того, как организация подходит к обнаружению, оценке и управлению климатическими рисками.
- Индикаторы и целевые показатели: раскрытие того, как они используются для оценки и управления связанными с климатом рисками и возможностями.

TCFD рекомендует пользователям делать такие раскрытия в годовой отчетности на добровольных началах. Кроме того, полезным будет делать раскрытия по разным сценариям дальнейшего развития экологической ситуации, включая «2 Celsius scenario» — сценарий повышения общей температуры климата на 2 градуса, что согласно прогнозам ученых уже будет иметь очень серьезные последствия.

Рынок аудиторских услуг стран ЕАЭС унифицируют Соглашением об аудиторской деятельности

|| **Ольга СЕДЫХ**, юрист

Аудиторский бизнес стран Евразийского экономического союза (ЕАЭС) ждут большие перемены. Уже объявлено о создании единого рынка аудиторских услуг в ЕАЭС и на заседании Консультативного комитета по финансовым рынкам одобрен проект Соглашения об аудиторской деятельности.

Рынки наших стран будут затронуты в разной степени, однако влияние изменений, несомненно, будет иметь значение практически для всех. Гармонизации потребуют не только национальные правила аудита, но и законодательные аспекты, касающиеся деятельности аудиторов.

Сегодня в странах ЕАЭС действуют разные регуляторные подходы. В России аудиторская деятельность регулируется прежде всего федеральным законом об аудиторской деятельности. Основная идея этого документа — расширение функциональных аспектов саморегулирования профессии и обеспечение общественного надзора за ее развитием. То есть закон обеспечивает передачу ряда важнейших функций регулирования аудитор-

ской профессии и аудиторской деятельности от уполномоченных государственных органов саморегулируемым организациям аудиторов (СРОА). Аналогичные некоммерческие СРО (профессиональные организации бухгалтеров), которые должны содействовать развитию, совершенствованию и унификации процедур аудита, уже действуют в Казахстане. Однако в Беларуси аудиторские организации могут начать работать сразу после государственной регистрации при соблюдении таких требований, как двухлетний стаж работы в сфере аудита и при наличии не менее 5 аудиторов в штате организации. Саморегулирование аудиторской деятельности здесь не предусмотрено. В Казахстане аудит является лицензируемым видом деятельности, а в России и Беларуси таких ограничений нет. Участникам ЕАЭС предстоит выработать единый подход к регулированию аудиторской профессии, что потребует согласованных действий различных государственных органов. Не исключено, что в результате согласования позиций может быть создан наднациональный регулятор.

Следующей проблемой, которую предстоит решить, являются национальные ограничения в допуске аудиторов к работе с отдельными категориями субъектов аудита. В Российской Федерации обязательный аудит так называемых общественно значимых хозяйствующих субъектов не может проводиться индивидуальными аудиторами. В Казахстане существует отдельный перечень аудиторских организаций, которые имеют право аудировать публичные компании, акции которых обращаются на Казахстанской фондовой бирже. При условии сохранения ограничений на пространстве ЕАЭС их механизм должен быть унифицирован и установлены общие правила работы.

С точки зрения унификации стандартов аудита наиболее логичным будет признание международных стандартов аудита (МСА) на территории всех стран, входящих в ЕАЭС. Например, в Казахстане аудит уже осуществляется в соответствии с международными стандартами, которые не противоречат национальному законодательству. Они размещены в открытом доступе на казахском и русском языках организацией, имеющей письменное разрешение на их официальную публикацию от Комитета по международной аудиторской практике при Международной федерации бухгалтеров (таким правом обладает Палата аудиторов Республики Казахстан). 11 июня 2015 г. правительство Российской Федерации приняло Положение о признании МСА на территории России, и в настоящее время осуществляется техническая работа по документальной базе МСА. В Республике Беларусь действуют собственные национальные стандарты аудита, которые в отдельных аспектах существенно разнятся с положениями МСА.

Не следует забывать и о значительных различиях в стандартах подготовки бухгалтерской отчетности. Казахстан опередил своих соседей, провозгласив 10 лет назад переход

на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) для общественно значимых организаций и субъектов крупного предпринимательства. В других государствах ЕАЭС преобладают национальные стандарты бухгалтерского учета, что предъявляет специфические требования к квалификации местных аудиторов.

Одновременно с созданием единого рынка аудиторских услуг в ЕАЭС считаем закономерным скорейший переход к подготовке отчетности по МСФО как минимум публичных компаний и крупного бизнеса. В России, к сожалению, мы наблюдаем замедление данного процесса, обусловленное ограничениями в доступе к зарубежным рынкам капитала, хоть и очевидно, что эти ограничения имеют временный характер.

Сейчас сложно спрогнозировать, каким образом изменятся требования к аудиторским компаниям со стороны регулятора, поскольку не определен формат регулирования рынка аудиторских услуг. Целый ряд аудиторских компаний уже сегодня в полном объеме применяет в своей деятельности МСА, строго придерживаясь кодекса профессиональной этики. С высокой долей вероятности на общем рынке сохранится формат саморегулирования аудиторской деятельности, отменятся требования по ее лицензированию.

Если говорить об основных игроках международного рынка, то сейчас практически монополия позиция компаний «большой четверки» обусловлена в большей степени не требованиями регуляторов, а запросами пользователей отчетности, являющейся объектом аудита. К таким пользователям прежде всего относятся кредитные организации и инвесторы, зачастую зарубежные. Для них важно получение объективной и максимально точной финансовой информации, составленной по понятным правилам. Зачастую они не осведомлены об уровне профессиональной ком-

петенции региональных аудиторских компаний и, соответственно, делают выбор в пользу проверенных поставщиков данных услуг.

Создание единого рынка аудиторских услуг в ЕАЭС будет иметь множество последствий, которые неизбежно повлияют на существующее положение дел. Думаем, нас ждет консолидация участников рынка аудиторских услуг. Те аудиторские компании, которые смогут предложить единообразный с точки зрения качества продукт на всем пространстве ЕАЭС, получат значительное конкурентное преимущество, «отъев» долю рынка компаний «большой четверки». Реализация идеи ЕАЭС говорит о необходимости повышения уровня доверия между сопредельными государствами. Это доверие также должно распространиться на бизнес стран ЕАЭС, повернув его лицом к собственным профессиональным аудиторам.

АТТЕСТАТ АУДИТОРА ПРИЗНАЮТ НА ВСЕЙ ТЕРРИТОРИИ ЕАЭС

Проект Соглашения об аудиторской деятельности в ЕАЭС, одобренный в начале декабря на заседании Консультативного комитета по финансовым рынкам, определяет единые подходы к организации и осуществлению регулирования аудиторской деятельности, сообщили в пресс-службе ЕЭК.

Проектом предусмотрено предоставление лицам любого государства — члена Союза права на поставку и получение аудиторских услуг без ограничений и изъятий, признание квалификационных аттестатов аудиторов государств-членов, признание аудиторских заключений, выдаваемых аудиторской организацией одного государства на территории других государств-членов, уточнили в ЕЭК.

Кстати

IFRS 9 официально пришел в Европу

Новый международный стандарт финансовой отчетности по финансовым инструментам вступит в силу в ЕС очень скоро — сообщил Эндрю Уотчмен, исполнительный директор Европейской консультативной группы по финансовой отчетности (EFRAG), которая оказывает консультативную помощь с внедрением МСФО. IFRS 9 уже напечатали в Официальном журнале Европейского Союза, чего требует формальная процедура принятия.

IFRS 9 заменит собой IAS 39 «Финансовые инструменты: признание и измерение». В сентябре прошлого года EFRAG направила письмо в Еврокомиссию, где отметила, что «IFRS 9 принесет с собой явное улучшение существующих требований IAS 39 относительно учета базовых долговых инструментов, обеспечения финансовых активов и хеджирования».

Среди ближайших планов EFRAG значится публикация финальных рекомендаций относительно внедрения IFRS 16 «Аренда» в марте следующего года, который Совет по МСФО представил в январе 2016 г. В настоящее время консультативная группа пока продолжает сбор комментариев.

Предметом изучения, в частности, является возможное влияние IFRS 16 на баланс и отчеты о движении денежных средств. Не обходят своим вниманием исследователи и общие темы: принятие решений о взятии в аренду vs. о покупке, принятие решений о сдаче объекта в лизинг, инвестиционные решения. Вероятно, что стандарт все-таки будет принят в ЕС, и случится это ближе к концу следующего года — предсказывает исполнительный директор EFRAG.

Краткий обзор:

новые и пересмотренные стандарты подготовки аудиторских отчетов и заключений и поправки к отдельным МСА

В данной публикации представлен краткий обзор выпущенных IAASB (Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность) новых и пересмотренных стандартов подготовки аудиторских отчетов и заключений и поправок к отдельным МСА.

Перед Проектом по совершенствованию стандартов подготовки аудиторских отчетов и заключений, который был реализован IAASB, стояли следующие цели:

- в результате пересмотра Международных стандартов аудита (МСА), затрагивающих структуру и содержание аудиторского заключения, повысить надлежащим образом его коммуникативную ценность и обеспечить представление в нем наиболее целесообразной информации;

- изменить с точки зрения структуры выпускаемые IAASB международные стандарты аудита, относящиеся к подготовке аудиторских заключений, чтобы учесть потребности развивающихся национальных систем финансовой отчетности и одновременно с этим обеспечить передачу в аудиторских заключениях единообразной существенной информации.

Дата вступления в силу: вступают в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, заканчивающиеся 15 декабря 2015 г. или после этой даты.

Настоящая публикация была подготовлена сотрудниками IAASB исключительно в информационных целях. Она не является частью стандартов или иных регламентирующих изданий Совета по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность. IAASB не проверял и не утверждал указанный документ, а также не выполнял в отношении документа никаких других действий.

ЗАЧЕМ СЕЙЧАС НУЖНО МЕНЯТЬ ФОРМУЛИРОВКИ АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ И КАКИХ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ АУДИТА КАСАЮТСЯ ДАННЫЕ ИЗМЕНЕНИЯ?

Считается, что повышение качества аудиторского заключения имеет первостепенную важность для обеспечения предполагаемой ценности аудита финансовой отчетности, а следовательно, и сохраняющейся актуальности деятельности аудиторов.

Новые и пересмотренные стандарты подготовки аудиторских отчетов и заключений закладывают основу для подготовки в будущем единообразных аудиторских заключений во всем мире и для улучшения информационного взаимодействия аудитора с другими сторонами.

Пример аудиторского заключения, подготовленного по результатам аудита финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, демонстрирующий применение выпущенных IAASB новых и пересмотренных стандартов подготовки аудиторских отчетов и заключений, приведен в Приложении.

Зачем сейчас нужно менять формулировки аудиторского заключения? Аудиторское заключение — это важнейший отчет, в котором представлен результат аудиторского процесса. Хотя пользователи финансовой отчетности отмечают, что аудиторское мнение о финансовой отчетности является ценным, многие высказались в пользу повышения уровня информативности аудиторского заключения и представления в нем наиболее целесообразной информации.

При разработке этих стандартов IAASB полагался на информацию, полученную в рамках международных исследований, общественных консультаций и информационного взаимодействия с заинтересованными сторонами, включая:

- совместный международный проект проведения научных исследований в области пользовательского восприятия;
- общественные консультации, проведенные в мае 2011 г., июне 2012 г. и июле 2013 г.;
- международные мероприятия в формате обсуждения за круглым столом и дополнительные мероприятия в рамках информационного взаимодействия;
- непрерывный мониторинг деятельности директивных органов и организаций — разработчиков национальных стандартов, связанной

с инициативами в области доработки требований к составлению аудиторских заключений, а также взаимодействие с этими органами и организациями, среди которых можно назвать Европейскую комиссию, Совет по финансовой отчетности Великобритании, Совет по надзору за аудитом в публичных компаниях США (PCAOB) и др.

Каких международных стандартов аудита касаются данные изменения? К новым и пересмотренным стандартам подготовки аудиторских отчетов и заключений относятся следующие стандарты:

- МСА 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности»;
- Новый МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении»;
- МСА 705 (пересмотренный) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении»;
- МСА 706 (пересмотренный) «Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении»;
- МСА 570 (пересмотренный) «Непрерывность деятельности»;
- МСА 260 (пересмотренный) «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление»;
- Поправки к отдельным МСА.

Готовится к выпуску: МСА 720 (пересмотренный) «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации».

В стандарте содержатся новые и пересмотренные требования к составлению заключений, относящиеся к прочей информации, включаемой в годовой отчет организации.

Кроме того, IAASB предложит внести изменения в аудиторские заключения, выпускаемые по финансовой отчетности специального назначения, в предварительном варианте стандарта, который будет опубликован в ближайшее время.

КАКОЕ ВЛИЯНИЕ ОКАЖУТ ИЗМЕНЕНИЯ В АУДИТОРСКОМ ЗАКЛЮЧЕНИИ НА ИНВЕСТОРОВ, КОМИТЕТЫ ПО АУДИТУ И СОСТАВИТЕЛЕЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ?

От проведения IAASB работы по внесению изменений в стандартное аудиторское заключение выиграют прежде всего инвесторы, аналитики и другие пользователи аудиторского заключения и проаудированной финансовой отчетности.

Применение новых и пересмотренных стандартов приведет к значительному изменению практики подготовки аудиторских заключений, и всем участникам процесса подготовки и представления финансовой отчетности потребуются проделать большую совместную работу, чтобы были реализованы цели проекта IAASB по изменению формулировок стандартного аудиторского заключения.

Ожидаемый положительный эффект от внесения изменений в МСА и аудиторское заключение. Аудиторское заключение — это важнейший отчет, в котором представлен результат аудиторского процесса. Согласно намерениям IAASB в результате применения новых и пересмотренных стандартов подготовки аудиторских отчетов и заключений будет получено такое аудиторское заключение, которое будет способствовать укреплению доверия к аудиту и финансовой отчетности, а это отвечает интересам общества.

По мнению IAASB, помимо повышения уровня прозрачности и содержательной ценности аудиторского заключения, изменения в стандартах подготовки аудиторских заключений дадут еще и следующие результаты:

- усовершенствование информационного взаимодействия между аудитором и инвесторами, а также между аудитором и лицами, отвечающими за корпоративное управление;

- усиление внимания руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление (например, комитета по аудиту), к раскрытию в финансовой отчетности информации, ссылка на которую дается в заключении аудитора;

- привлечение внимания аудитора к вопросам, которые будут представлены в аудиторском заключении, что может косвенно способствовать более активному проявлению профессионального скептицизма.

Влияние на процесс составления финансовой отчетности

- Совершенствование аудиторского заключения строится на базе концептуальной модели аудита в соответствии с МСА, при применении которой решаются вопросы о том, как проводить аудит на основе оценки рисков и какую информацию необходимо довести до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление.

- Изменения, внесенные в МСА, не меняют принципиально результата работы, которую требуется выполнить в соответствии с МСА, — скорее, они призваны повысить уровень прозрачности информации, касающейся проведенного аудита.

- Хотя предполагается, что для того, чтобы аудиторское заключение было информативным для пользователей, содержащаяся в нем информация должна отражать конкретные вопросы, характерные для данной организации, донесение до пользователей значимой информации об организации и ее финансовых результатах, в том числе раскрытие необходимой информации в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности, по-прежнему является обязанностью руководства (и лиц, отвечающих за корпоративное управление, которые осуществляют соответствующую надзорную функцию).

В ЧЕМ ЗАКЛЮЧАЮТСЯ ОСНОВНЫЕ УСОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ В АУДИТОРСКОМ ЗАКЛЮЧЕНИИ?

Аудиторское мнение о финансовой отчетности ценится ее пользователями; однако после недавнего мирового финансово-го кризиса многие стали призывать к тому, чтобы аудиторское заключение стало более информативным, в частности, чтобы аудиторы представляли в нем более значимую для пользователей информацию на основании проведенного аудита.

Новые и пересмотренные стандарты подготовки аудиторских отчетов и заключений и поправки к отдельным МСА выпущены как ответ на этот призыв.

Важнейшие усовершенствования. Применение обязательно при проведении аудита финансовой отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам; добровольное применение разрешается при аудите остальных организаций:

- новый раздел, в котором приводится информация о ключевых вопросах аудита.

Ключевые вопросы аудита представляют собой те вопросы, которые в соответствии с суждением аудитора оказались наиболее важными при проведении аудиторской проверки финансовой отчетности текущего периода;

- раскрытие имени руководителя аудиторской проверки, за исключением случаев, когда это подвергает его риску.

Для всех аудиторских проверок:

- раздел **«Мнение аудитора»** требуется **разместить** первым, за ним следует раздел «Основание для выражения мнения», за исключением случаев, когда законом или нормативным актом предусмотрено иное;

- повышение качества аудиторского заключения в части информации о **непрерывности деятельности организации**, в том числе:

- описание соответствующих обязанностей руководства и аудитора в части информации о непрерывности деятельности;

- отдельный раздел в случаях, **когда имеется существенная неопределенность**, которая надлежащим образом описывается в разделе «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности»;

- новое требование в отношении **критической оценки адекватности раскрытия информации о «потенциальной опасности»** с учетом применимой концепции подготовки финансовой отчетности, когда выявляются события или условия, которые могут вызвать значительные сомнения в отношении способности организации продолжать непрерывно свою деятельность;

- подтверждающее **заявление о независимости аудитора** и выполнении соответствующих **обязанностей по соблюдению этических норм**, с раскрытием информации о юрисдикции происхождения таких требований или со ссылкой на «Кодекс этики профессиональных бухгалтеров» Совета по международным стандартам этики для бухгалтеров;

- улучшенное описание обязанностей аудитора и ключевых параметров аудита, включая положение о том, что некоторые компоненты описания обязанностей аудитора могут быть представлены в приложении к аудиторскому заключению или, в тех случаях, когда это в явной форме разрешено законом, нормативным актом или национальными стандартами аудита, в аудиторском заключении может быть дана ссылка на веб-сайт соответствующего органа.

КАК ОПРЕДЕЛЯЮТСЯ КЛЮЧЕВЫЕ ВОПРОСЫ АУДИТА?

Информирование о ключевых вопросах аудита осуществляется с целью повышения коммуникативной ценности аудиторского за-

ключения за счет обеспечения более высокого уровня прозрачности в том, что касается проведенного аудита.

Благодаря информированию о ключевых вопросах аудита предполагаемые пользователи финансовой отчетности получают дополнительную информацию о тех вопросах, которые согласно профессиональному суждению аудитора были наиболее важными при аудите финансовой отчетности за текущий период.

Кроме того, информирование о ключевых вопросах аудита предоставляет предполагаемым пользователям основу для дальнейшего обсуждения вопросов с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление.

Последовательное представление информации или ее уместность. IAASB признал важность обеспечения надлежащего баланса между потребностью в содержащемся в стандарте предписании применять последовательный подход к определению ключевых вопросов аудита и представлении таких вопросов как ключевых для аудита, с одной стороны, и, с другой стороны, потребностью в предоставлении аудитору возможности применять суждение для того, чтобы ключевые вопросы аудита, о которых сообщается в аудиторском заключении, насколько это возможно, отражали конкретные вопросы, характерные для данной организации, и были уместными. Соответствующим образом, в МСА 701 **для аудиторов** устанавливается **порядок принятия решений**, при применении которого в качестве отправной точки используется информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление. Исходя из вопросов, обсуждаемых в рамках информационного взаимодействия с лицами, отвечающими за корпоративное управление, аудитор определяет **вопросы, которые требовали значительного внимания аудитора**. При выполнении этого требования ауди-

тор всегда обязан детально рассматривать следующие аспекты:

- повышенные оцененные риски существенного искажения или значительные риски, выявленные в соответствии с требованиями МСА 315 (пересмотренного) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения»;

- значимые суждения аудитора в отношении областей финансовой отчетности, требующие применения значимых суждений руководства, включая оценочные значения, которые были определены как связанные с высоким уровнем неопределенности оценки;

- влияние на проведение аудита значительных событий или операций, которые имели место в текущем году.

Из числа вопросов, которые требовали его значительного внимания, аудитор выделяет те, которые имели наибольшее значение при аудите финансовой отчетности за текущий период и, следовательно, являются ключевыми вопросами аудита.

Вопросы, носящие конфиденциальный характер. IAASB рассмотрел конкретные вызывающие беспокойство вопросы, касающиеся случаев, когда организация не раскрыла информацию для широкой общественности («вопросы, носящие конфиденциальный характер»). IAASB согласился добавить в МСА 701 положение, согласно которому у аудитора в **чрезвычайно редких обстоятельствах** имеется возможность принять решение о невключении в аудиторское заключение информации о вопросе, определенном как ключевой вопрос аудита. Важно отметить, что IAASB согласился с тем, что данное положение не должно носить чрезмерно разрешительный характер или в явной форме запрещать включение в аудиторское заключение информации о конфиденциальных вопросах определенных типов.

КАКАЯ ИНФОРМАЦИЯ ВКЛЮЧАЕТСЯ В ОПИСАНИЕ КЛЮЧЕВЫХ ВОПРОСОВ АУДИТА?

Описание ключевых вопросов аудита должно быть четким. Оно должно быть представлено в сжатой и понятной форме, отражать конкретные вопросы, характерные для данной организации, и предоставлять уместную информацию предполагаемым пользователям финансовой отчетности.

МСА 701 обеспечивает аудитору гибкость в том, что касается описания ключевых вопросов аудита: он содержит требование описать в общих словах, «как решался вопрос в ходе аудита», а не конкретное требование описать действия аудитора в ответ на возникший вопрос, обнаруженные им факты или выполненные процедуры. Насколько детальным должно быть описание, является предмет профессионального суждения аудитора.

В описание ключевых вопросов аудита всегда требуется включать информацию:

- о том, почему вопрос был рассмотрен как наиболее значимый для аудита и, следовательно, определен как ключевой вопрос аудита;
- о том, как вопрос был решен в рамках аудита;
- ссылку на соответствующую раскрываемую информацию.

Описание того, как вопрос был решен в рамках аудита. Аудитор может включить в описание ключевого вопроса аудита:

- аспекты проведенных аудитором ответных процедур или примененного подхода, которые наиболее значимы для данного вопроса или характеризуют оцененный риск существенного искажения;
- краткий обзор выполненных процедур;
- указание на результат процедур, проведенных аудитором, или
- основные наблюдения по данному вопросу или эти элементы в той или иной комбинации.

Возможно, потребуется тщательно подбирать формулировки при описании ключевых вопросов аудита таким образом, чтобы они:

- увязывали вопрос непосредственно с конкретными обстоятельствами организации, при этом необходимо избегать общих или стандартных формулировок;
- не давали оснований полагать, что вопрос не был надлежащим образом решен аудитором при формировании его мнения;
- учитывали то, как вопрос изложен в составе соответствующей информации, раскрываемой в финансовой отчетности, если таковая имеется;
- не содержали и не предполагали выражения отдельного мнения по отдельным элементам финансовой отчетности («мнения по отдельному вопросу»).

Другие важные аспекты ключевых вопросов аудита

■ Если аудитор определит, что ключевые вопросы аудита, подлежащие отражению в аудиторском заключении, отсутствуют, заключение тем не менее должно содержать раздел по ключевым вопросам аудита, в котором будет в явной форме отражено, что, как установил аудитор, ключевые вопросы аудита отсутствуют.

■ По-прежнему используются концепции, согласно которым в аудиторское заключение включаются разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения».

Однако в том случае, когда в аудиторское заключение включается информация о ключевых вопросах аудита, данные разделы не могут быть использованы вместо информирования пользователей аудиторского заключения о вопросе, который, как было определено аудитором, является ключевым вопросом аудита.

КАКУЮ РАБОТУ ПРОВЕЛ IAASB ПО ТЕМЕ НЕПРЕРЫВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ?

Тема непрерывности деятельности представляет большой интерес в свете мирового финансового кризиса. Заинтересованные стороны призывали руководство и аудиторов уделять больше внимания вопросам непрерывности деятельности.

Однако, по мнению многих заинтересованных сторон, необходимо применять более комплексный подход к вопросу непрерывности деятельности, а не просто обязать аудитора представлять определенную информацию. Соответственно, IAASB посчитал необходимым скорректировать порядок представления в аудиторском заключении вопроса о непрерывности деятельности по сравнению с тем, как это первоначально предлагалось сделать в предварительном варианте стандарта, представленном на рассмотрение в июле 2013 г.

Повышенное внимание аудитора к вопросу непрерывности деятельности. Инвесторы и другие стороны потребовали предупредить их на более ранних этапах о возможном существовании потенциальных вопросов, касающихся способности организации продолжать непрерывно свою деятельность.

Это особенно относится к ситуациям, когда были выявлены события или условия, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, но после рассмотрения планов руководства в отношении решения вопросов, связанных с этими событиями или условиями, руководство и аудитор пришли к выводу об отсутствии существенной неопределенности (то есть в потенциально опасных ситуациях). В соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности информирование о вопросах непрерывности деятельности прежде всего

входит в обязанности руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление. Однако, по мнению IAASB, аудиторам тоже отводится своя роль в рассмотрении адекватности соответствующей раскрытой информации.

Соответственно, в MCA 570 (пересмотренный) теперь включены:

- новые указания, касающиеся подтверждения оценки аудитором раскрытой информации при наличии существенной неопределенности;

- новое требование, согласно которому аудитор обязан оценить адекватность соответствующей раскрытой информации в потенциально опасных ситуациях.

Кроме того, в MCA 701 подчеркивается, что вопросы, относящиеся к непрерывности деятельности, могут быть отнесены к ключевым вопросам аудита. IAASB признает, что это может потребовать применения значительного суждения аудитора при формировании мнения о финансовой отчетности в целом или формулирование суждения может оказаться сложной задачей.

Новое требование о включении в аудиторское заключение отдельного раздела при наличии существенной неопределенности, связанной с непрерывностью деятельности. Требуется, чтобы в аудиторском заключении было подчеркнуто наличие существенных факторов неопределенности и чтобы в него были включены:

- либо отдельный раздел под названием «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности», в котором привлекается внимание пользователей к раскрываемой информации, — в случае если данная раскрытая информация является адекватной, либо

- модифицированное мнение, представленное в первом разделе аудиторского заключения, — в случае если раскрытая информация не является адекватной.

Новое требование, касающееся описания ответственности руководства и аудитора в связи с вопросом о непрерывности деятельности. Все аудиторские заключения должны включать описание обязанностей аудитора и руководства в связи с вопросом о непрерывности деятельности, чтобы привлечь дополнительное внимание к этому вопросу.

ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ, СПОСОБСТВУЮЩАЯ ПОВЫШЕНИЮ УРОВНЯ ОСВЕДОМЛЕННОСТИ О НОВЫХ И ПЕРЕСМОТРЕННЫХ СТАНДАРТАХ И ПОНИМАНИЯ ЭТИХ СТАНДАРТОВ, А ТАКЖЕ ИХ ЭФФЕКТИВНОМУ ВНЕДРЕНИЮ

IAASB ставит перед собой цель обеспечить успешное внедрение этих новых и пересмотренных стандартов, учитывая общественную важность повышения качества аудиторских заключений.

Усилия по поддержке эффективного внедрения стандартов будут сконцентрированы на повышении уровня осведомленности об изменениях, на информировании о них пользователей и проведении соответствующей образовательной работы, а также на инициировании диалога, который позволит познакомиться с практическим опытом лиц, отвечающих за принятие и внедрение стандартов.

Инструментарий для составления аудиторских заключений. Обновленная страница веб-сайта IAASB, посвященная стандартам по составлению аудиторских заключений, предоставляет доступ к ресурсам, которые способствуют повышению уровня осведомленности о соответствующих новых и пересмотренных стандартах и пониманию этих стандартов, а также их эффективному внедрению.

Она содержит:

- информационный бюллетень, посвященный вопросам составления аудиторских заключений, под названием «Новый текст стандартного аудиторского заключения: повышение

уровня прозрачности аудита финансовой отчетности», в котором более подробно представлены ключевые аспекты новых и пересмотренных стандартов по составлению аудиторских заключений;

- составленный сотрудниками IAASB документ «Основа для выводов», обосновывающий целесообразность проведения IAASB доработки стандартов по составлению аудиторских заключений.

Были подготовлены публикации и дополнительные ресурсы, в которых представлено разъяснение различных аспектов или ключевых тем в новых и пересмотренных стандартах по составлению аудиторских заключений, включая:

- характер и цель представления ключевых вопросов аудита, в том числе применимые требования, содержащиеся в МСА 701;

- несколько иллюстративных примеров ключевых вопросов аудита;

- требования к составлению аудиторского заключения в части вопросов непрерывности деятельности;

- перечень примеров аудиторских заключений, подготовленных в соответствии с требованиями МСА, и выдержки из них;

- онлайн-конференции и видеоматериалы для загрузки на персональные устройства.

Анализ результатов внедрения. После даты вступления в силу соответствующих стандартов IAASB намеревается провести анализ результатов их внедрения. Анализ будет проводиться для того, чтобы оценить, был ли достигнут предполагаемый эффект от внедрения новых и пересмотренных стандартов по составлению аудиторских заключений. Кроме того, анализ, в частности, будет способствовать тому, чтобы IAASB имел возможность:

- понять, в каком виде требования стандартов были приняты и реализованы в разных странах;

- определить, будет ли широкая общественность заинтересована в распростра-

нении применения усовершенствованных требований к составлению аудиторских заключений;

- выявить проблемы, возникающие при внедрении стандартов, а также аспекты стандартов, которые потенциально могут быть доработаны;

- рассмотреть вопрос о необходимости дальнейшего усовершенствования стан-

дартов по составлению аудиторских заключений.

Планируемая разъяснительная работа. IAASB планирует проводить широкомасштабную разъяснительную работу, включая участие в деятельности, имеющей отношение к подготовке аудиторских заключений, которая запланирована другими заинтересованными сторонами.

Приложение

Пример аудиторского заключения о консолидированной финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления¹

Для целей данного примера аудиторского заключения сделаны допущения о следующих обстоятельствах:

- Проведен аудит полного комплекта консолидированной финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой котируются на фондовой бирже. Финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления. Данный аудит является аудитом группы компаний, включающей организацию и ее дочерние организации (то есть применяется МСА 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)»).
- Консолидированная финансовая отчетность подготовлена руководством организации в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) (концепцией общего назначения).
- Условия аудиторского задания отражают ответственность руководства за подготовку консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий».
- Аудитор пришел к выводу о том, что на основании полученных аудиторских доказательств обоснованным является выражение немодифицированного («положительного») мнения.
- Соответствующие этические требования, применимые к данному аудиту, включают «Кодекс этики профессиональных бухгалтеров» Совета по международным стандартам этики для бухгалтеров, а также этические требования, относящиеся к аудиту в данной юрисдикции, и аудитор делает ссылку как на те, так и на другие требования.
- На основании полученных аудиторских доказательств аудитор сделал вывод об отсутствии существенной неопределенности в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, в соответствии с МСА 570 (пересмотренным).
- Предоставлена информация о ключевых вопросах аудита в соответствии с МСА 701.
- Аудитор получил всю прочую информацию до даты аудиторского заключения и не выявил существенного искажения прочей информации.
- Лица, ответственные за надзор над процессом составления консолидированной финансовой отчетности, не являются лицами, ответственными за подготовку консолидированной финансовой отчетности.
- В дополнение к аудиту консолидированной финансовой отчетности аудитор имеет прочие обязанности по предоставлению заключений, предусмотренные местным законом или нормативным актом.

¹ Для целей данного примера настоящее аудиторское заключение было подготовлено исходя из предположения о том, что применимой концепцией подготовки финансовой отчетности являются МСФО. В случае применения другой концепции подготовки финансовой отчетности все ссылки на МСФО (или требования в соответствии с МСФО) должны быть соответствующим образом скорректированы для отражения применения этой концепции.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

Акционерам организации ABC [или другому соответствующему адресату]

Заключение по результатам аудита консолидированной финансовой отчетности

Мнение аудитора

Мы провели аудит консолидированной финансовой отчетности организации ABC и ее дочерних организаций («Группа»), состоящей из консолидированного отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 2016 г., консолидированного отчета о совокупном доходе, консолидированного отчета об изменениях в капитале и консолидированного отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также примечаний к консолидированной финансовой отчетности, включая краткий обзор основных положений учетной политики.

По нашему мнению, прилагаемая финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях (или дает правдивое и достоверное представление) консолидированное финансовое положение (или о консолидированном финансовом положении) Группы по состоянию на 31 декабря 2016 г., а также ее консолидированные финансовые результаты (или консолидированных финансовых результатов) и консолидированное движение (или консолидированном движении) денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

Основание для выражения мнения

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наши обязанности в соответствии с этими стандартами описаны далее в разделе «Ответственность аудитора за аудит консолидированной финансовой отчетности» нашего заключения. Мы являемся независимыми от Группы в соответствии с «Кодексом этики профессиональных бухгалтеров» Совета по международным стандартам этики для бухгалтеров («Кодекс СМСЭБ») и этическими требованиями, касающимися нашего аудита финансовой отчетности в [название юрисдикции], и выполнили другие этические обязанности в соответствии с этими требованиями и кодексом СМСЭБ. Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нашего мнения.

Ключевые вопросы аудита

Ключевые вопросы аудита — это вопросы которые, согласно нашему профессиональному суждению, имели наибольшее значение для нашего аудита консолидированной финансовой отчетности за текущий период. Эти вопросы были рассмотрены в контексте нашего аудита консолидированной финансовой отчетности в целом и при формировании нашего мнения об этой отчетности, и мы не выражаем отдельного мнения об этих вопросах.

[Описание каждого ключевого вопроса аудита в соответствии с МСА 701.]

Прочая информация (или иное надлежащее название, например «Информация, помимо консолидированной финансовой отчетности и аудиторского заключения в отношении данной отчетности»)

Готовятся к выпуску

Ответственность за прочую информацию несет руководство². Прочая информация включает [информацию, содержащуюся в отчете X (то есть более конкретное описание прочей информации, например, для идентификации прочей информации можно использовать «отчет руководства и заявление председателя совета директоров»), но не включает финансовую отчетность и наше аудиторское заключение по данной отчетности.]

Наше мнение о финансовой отчетности не охватывает прочую информацию, и мы не делаем в отношении такой информации вывод с выражением уверенности в какой-либо форме.

В связи с проведением нами аудита финансовой отчетности в наши обязанности входит ознакомление с прочей информацией и при этом рассмотрение вопроса о том, не содержит ли она существенных несоответствий с данными финансовой отчетности или с информацией, полученной нами в ходе аудита, или в ином случае не является ли она существенно искаженной. Если на основании выполненной нами работы мы делаем вывод о том, что данная прочая информация содержит существенное искажение, мы обязаны сообщить об этом факте. Факты, о которых мы обязаны были бы сообщить, отсутствуют.

Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за консолидированную финансовую отчетность

Руководство несет ответственность за подготовку и достоверное представление указанной консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСФО и за систему внутреннего контроля, которую руководство считает необходимой для подготовки консолидированной финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

При подготовке настоящей консолидированной финансовой отчетности руководство несет ответственность за оценку способности Группы продолжать непрерывно свою деятельность, за раскрытие в соответствующих случаях сведений, относящихся к непрерывности деятельности, и использование принципа непрерывности деятельности в качестве основы бухгалтерского учета, за исключением случаев, когда руководство намеревается ликвидировать организацию, прекратить ее деятельность или когда у него отсутствует какая-либо иная реальная альтернатива, кроме ликвидации или прекращения деятельности.

Лица, отвечающие за корпоративное управление, несут ответственность за надзор над процессом подготовки финансовой отчетности Группы.

Ответственность аудитора за аудит консолидированной финансовой отчетности³

Наша цель состоит в том, чтобы получить разумную уверенность в том, что консолидированная финансовая отчетность не содержит существенных искажений вследствие недобросовестных дей-

² В тексте данного примера аудиторского заключения может потребоваться замена терминов «руководство» и «лица, отвечающие за корпоративное управление» на другие термины, уместные в контексте нормативно-правовой базы конкретной юрисдикции.

³ В МСА 700 (пересмотренном) разъясняется, что текст, приведенный на затемненном фоне в разделе «Ответственность аудитора за аудит консолидированной финансовой отчетности», может быть расположен в основной части аудиторского заключения, в Приложении к аудиторскому заключению или в тех случаях, когда законы, нормативные акты или национальные стандарты аудита в явной форме разрешают это сделать, можно дать ссылку на сайт соответствующего органа, содержащий описание ответственности аудитора.

ствий или ошибки, и выпустить аудиторское заключение, включающее наше мнение. Разумная уверенность является высокой степенью уверенности, но не является гарантией того, что аудит, проведенный в соответствии с МСА, всегда может выявить имеющееся существенное искажение. Искажения могут быть результатом недобросовестных действий или ошибки и считаются существенными, если можно на разумной основе предположить, что по отдельности или в совокупности они могут повлиять на экономические решения, принимаемые пользователями на основе этой консолидированной финансовой отчетности.

В рамках аудита, проводимого в соответствии с МСА, мы применяем профессиональное суждение и сохраняем профессиональный скептицизм на протяжении всей аудиторской проверки. Кроме того, мы выполняем:

- выявление и оценку рисков существенного искажения консолидированной финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий или ошибки; разработку и проведение аудиторских процедур в ответ на эти риски; получение аудиторских доказательств, являющихся достаточными и надлежащими, чтобы служить основой для выражения нашего мнения. Риск необнаружения существенного искажения в результате недобросовестных действий выше, чем риск необнаружения существенного искажения в результате ошибки, так как недобросовестные действия могут включать сговор, подлог, умышленное неотражение или неправильное представление данных или действия в обход системы внутреннего контроля;
- получение понимания системы внутреннего контроля, связанной с аудитом, с целью разработки аудиторских процедур, соответствующих обстоятельствам, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля Группы;
- оценку надлежащего характера применяемой учетной политики и обоснованности оценочных значений и соответствующего раскрытия информации, подготовленных руководством;
- формирование вывода о правомерности использования руководством допущения о непрерывности деятельности в качестве основы бухгалтерского учета, а на основании полученных аудиторских доказательств — вывода о том, имеется ли существенная неопределенность в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности Группы продолжать непрерывно свою деятельность. Если мы приходим к выводу о наличии существенной неопределенности, мы должны обратить внимание в нашем аудиторском заключении на соответствующую раскрываемую в консолидированной финансовой отчетности информацию или, если такого раскрытия информации недостаточно, модифицировать наше мнение. Наши выводы основаны на аудиторских доказательствах, полученных до даты нашего аудиторского заключения. Однако будущие события или условия могут привести к тому, что Группа утратит способность продолжать непрерывно свою деятельность;
- выполнение оценки общего представления консолидированной финансовой отчетности, ее структуры и содержания, включая раскрытие информации, а также оценки того, представляет ли консолидированная финансовая отчетность лежащие в ее основе операции и события так, чтобы достиглось достоверное представление о них;
- получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении финансовой информации об организациях или хозяйственной деятельности внутри Группы для того, чтобы выразить мнение о консолидированной финансовой отчетности. Мы несем ответственность за общее управление, надзор и выполнение задания по аудиту группы. Мы несем полную ответственность за наше аудиторское мнение.

Мы осуществляем информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, доводя до их сведения в том числе и информацию о запланированном объеме и сроках

аудита и значимых вопросах, которые привлекли внимание аудитора, в том числе о значительных недостатках системы внутреннего контроля, которые мы выявляем в процессе аудита.

Мы также делаем заявление в адрес лиц, отвечающих за корпоративное управление, о том, что мы выполняли все соответствующие этические требования к независимости и доводили до их сведения информацию обо всех отношениях и прочих вопросах, которые можно обоснованно считать оказывающими влияние на независимость аудитора, а в необходимых случаях — обо всех соответствующих мерах предосторожности.

На основании вопросов, доведенных до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, мы определяем вопросы, имевшие наибольшую значимость для аудита консолидированной финансовой отчетности за текущий период и являющиеся по этой причине ключевыми вопросами аудита. Мы описываем эти вопросы в нашем аудиторском заключении, за исключением случаев, когда публичное раскрытие информации об этих вопросах запрещено законом или нормативными актами или когда в крайне редких случаях мы приходим к выводу, что информация о каком-либо вопросе не должна быть сообщена в нашем заключении, так как можно обоснованно предположить, что отрицательные последствия сообщения такой информации могут свести на нет пользу для общества от ее сообщения.

Заключение в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями

[Форма и содержание данного раздела аудиторского заключения будут зависеть от характера прочих обязанностей аудитора по предоставлению заключений, предписанных законами, нормативными актами или национальными стандартами аудита. Вопросы, отраженные в других законах, нормативных актах или национальных стандартах аудита (именуемые «прочими обязанностями по предоставлению заключений») должны быть включены в этот раздел, кроме случаев, когда эти прочие обязанности по предоставлению заключений относятся к тем же темам, которые представлены в составе обязанностей по предоставлению заключений, необходимых в соответствии с требованиями МСА, в составе раздела «Заключение по результатам аудита консолидированной финансовой отчетности». Материалы в соответствии с прочими обязанностями по предоставлению заключений, в которых раскрываются те же темы, освещение которых необходимо в соответствии с требованиями МСА, могут быть объединены (то есть включены в раздел «Заключение по результатам аудита консолидированной финансовой отчетности» под соответствующими подзаголовками), если формулировки аудиторского заключения четко разграничивают прочие обязанности по предоставлению заключений и составление отчетов и заключений, необходимых в соответствии с МСА, если различие между ними существует.

Партнер по аудиту, по результатам которого выпущено настоящее аудиторское заключение независимого аудитора, [имя].

[Подпись от имени аудиторской организации, от имени аудитора либо от имени аудиторской организации и аудитора в зависимости от требований конкретной юрисдикции].

[Адрес аудитора]

[Дата]

Путеводитель по страницам журнала «МСФО» за 2016 год

Название статьи, автор	Номер, страница
Новое в МСФО	
Ханс Хугерворст: еще одна пятилетка на посту главы IASB	№ 1, с. 3
Ханс Хугерворст: Азия продолжает двигаться в сторону международных стандартов	№ 1, с. 4
Совет по МСФО представил новый IAS 7 в рамках упрощения раскрытий	№ 1, с. 6
IPSASB представил стандарт по вознаграждению работникам	№ 1, с. 7
FASB начал работу над узконаправленными изменениями в стандарте по признанию выручки	№ 1, с. 8
Председатель Совета по МСФО обсудил лизинговую отчетность	№ 2, с. 3
FASB представил новый стандарт по выплатам на основе акций	№ 2, с. 5
Новые стандарты по измерению финансовых инструментов, недвижимости и нематериальных активов	№ 2, с. 6
Первый в мире стандарт управленческого учета	№ 2, с. 7
Ханс Хугерворст выступил на тему мер «pop-GAAP»	№ 3, с. 3
Европейские парламентарии хотят меньше сложности МСФО и больше контроля	№ 3, с. 4
Сотрудничество IFRS Foundation и IOSCO над разработкой и внедрением МСФО будет усилено	№ 3, с. 5
Сколько биржевых компаний в мире сегодня используют МСФО?	№ 4, с. 5
Ханс Хугерворст рассказывает о планах на 2017 год	№ 5, с. 3
Европейский парламент призвал Хугерворста поумерить личные аппетиты	№ 5, с. 4
О важных изменениях в стандартах МСФО	№ 6, с. 3
Почему МСФО всегда будут актуальными в США	№ 6, с. 4
Методология	
О порядке введения в действие на территории Республики Беларусь МСФО и их разъяснений	№ 1, с. 10
Амортизация основных средств и IFRS: несколько заметок на полях <i>Александр БУГАЕВ</i>	№ 1, с. 11
О стандартах учета для госпредприятий	№ 1, с. 15
IFRS 4 «Страховые контракты»	№ 1, с. 16
Стандарт по слияниям и поглощениям в общественном секторе	№ 1, с. 24
Совет по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) опубликовал новый стандарт учета договоров аренды	№ 1, с. 25
В «полевых исследованиях» IFRS 16 по учету аренды и лизинга обнаружены ошибки	№ 1, с. 27
О новом стандарте IFRS 16	№ 1, с. 29
Применение МСФО по странам	№ 1, с. 46

Название статьи, автор	Номер, страница
Основы учета отложенного налога на прибыль <i>Александр БУГАЕВ</i>	№ 2, с. 8
Отложенные налоги: исключения из требований признания <i>Александр ЗАМКОВЕЦ</i>	№ 2, с. 13
Формирование учетной политики компании согласно МСФО	№ 2, с. 20
Создание резерва по сомнительным долгам <i>Лариса ШЕХМАН</i>	№ 2, с. 25
МСФО (IAS) 19: предельная величина актива программы с установленными выплатами, минимальные требования к финансированию и их взаимосвязь	№ 2, с. 31
Разъяснение КРМФО (IFRIC) 7 «Применение метода пересчета, предусмотренного МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике»	№ 2, с. 36
Отчетность за 2015 год с корректировкой прошлого периода на МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике»	№ 2, с. 38
МСФО 15: 5 шагов к признанию выручки	№ 2, с. 40
МСФО 15: представление и раскрытие информации	№ 2, с. 44
МСФО 15: затраты по договору	№ 2, с. 46
МСФО 15: основные последствия	№ 2, с. 48
FASB прояснил проблемные вопросы признания выручки	№ 2, с. 50
МСФО 15: поправки 2016 года	№ 2, с. 53
Как провести деноминацию без наличия национального стандарта и найти правильное решение в рамках МСФО <i>Андрей КАРПУНИН</i>	№ 3, с. 6
Почему отложенные налоги называются отложенными, в чем их экономический смысл и что приводит к их возникновению? <i>Александр ЗАМКОВЕЦ</i>	№ 3, с. 22
Основы учета отложенных налогов на прибыль <i>Александр БУГАЕВ</i>	№ 3, с. 31
МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»: признание и оценка. Выбор категории финансовых активов и обязательств <i>Елена МИХЕЕВА</i>	№ 3, с. 37
Исправление в отчетности ошибок прошлых периодов <i>Лариса ШЕХМАН</i>	№ 3, с. 42
Прогнозная отчетность по МСФО: первые шаги	№ 3, с. 49
Беларусь вводит Международные стандарты финансовой отчетности и Разъяснения к ним	№ 4, с. 9
Консолидация приобретенной компании в соответствии с МСФО по методу приобретения: бизнес и не бизнес <i>Александр ЗАМКОВЕЦ</i>	№ 4, с. 4
Что такое бизнес? <i>Татьяна ГЕЙХМАН</i>	№ 4, с. 23
Как отличить статьи прочего совокупного дохода от статей прибыли, убытков и изменений в капитале <i>Александр БУГАЕВ</i>	№ 4, с. 25
Годовые бонусы и «парашюты» только после аудита и утверждения итоговой отчетности <i>Лариса ШЕХМАН</i>	№ 4, с. 31

Название статьи, автор	Номер, страница
Как составлять промежуточную отчетность Саад СИДДИК	№ 4, с. 33
МСФО (IFRS) 16 «Аренда». Краткий обзор	№ 4, с. 36
Составление белорусскими субъектами хозяйствования отчетности в области устойчивого развития Георгий ВИНОГОРОВ	№ 4, с. 48
МСФО: стандарты и поправки, вступившие в силу с 1 января 2016 г.	№ 4, с. 51
МСФО: стандарты и поправки, вступающие в силу позднее 2016 года	№ 4, с. 55
Как учитывать землю в Беларуси согласно МСФО Александр БУГАЕВ	№ 5, с. 5
Инициатива по раскрытию информации в вопросах и ответах Татьяна ЧУНИХИНА	№ 5, с. 9
МСФО (IFRS) 16 «Аренда» Татьяна БЕЗЗАТЕЕВА	№ 5, с. 24
Обесценение гудвилла Александр БУГАЕВ	№ 5, с. 38
Результаты исследований по обесценению гудвилла в ЕС и Японии	№ 5, с. 44
Поправки к МСФО (IFRS) 2 Эрнесто МЕНДЕС	№ 5, с. 46
Сближение нацстандартов с МСФО в Индии привело к сокращению чистой прибыли компаний	№ 5, с. 48
Кому и как надо готовить финансовую отчетность за 2016 год по МСФО	№ 5, с. 49
МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе долевых инструментов» Александр БУГАЕВ	№ 6, с. 5
Консолидация отчета о финансовом положении в проводках на примере задачи Александр ЗАМКОВЕЦ	№ 6, с. 10
Некоторые особенности применения МСФО (IFRS) 13 Александр БУГАЕВ	№ 6, с. 23
Учетная политика на 2017 год и возможности МСФО Екатерина РУДШТЕЙН	№ 6, с. 30
Полемика	
Каким представляется будущее отчетности? Дэвид МЭТЬЮЗ	№ 1, с. 54
Пришло ли время пересмотреть практику подготовки корпоративной отчетности? Ларри БРЭДЛИ	№ 1, с. 56
Фокус на создании стоимости Мэтт ЧЭПМЕН	№ 1, с. 59
Проблемы с точностью определения осторожности	№ 2, с. 58
Роль бухгалтеров в интегрированной отчетности	№ 2, с. 59
Правление КМСФО принимает поправки к МСФО (IFRS) 10, освобождающие «инвестиционные организации» от составления консолидированной отчетности	№ 2, с. 60
О проблемах внедрения международных стандартов аудита	№ 2, с. 63
Компании ожидают трудностей с внедрением нового стандарта по лизингу	№ 3, с. 59

Название статьи, автор	Номер, страница
Изменения в учете лизинга: IFRS 16 Leases vs. IAS 17 Leases <i>Александр БУГАЕВ</i>	№ 3, с. 60
МСФО предложил поправки для разъяснения определения термина «бизнес» и учета ранее удерживаемой доли участия	№ 4, с. 58
Почему выручка по индикаторам «non-GAAP» может быть рискованной для инвесторов	№ 4, с. 59
IAASB представил публикацию по новым формам внешней отчетности	№ 4, с. 59
Интегрированная отчетность — решение для нематериальных активов?	№ 4, с. 60
Крупнейшие аудиторы вышли из тупика с помощью более свободной трактовки FRS 102	№ 4, с. 61
Финансовые инструменты по IFRS 9: никто ничего не понял!	№ 5, с. 55
Проблемы с финансовой отчетностью из-за двух стандартов: IFRS 9 «Финансовые инструменты» и нового IFRS 4 «Страховые контракты»	№ 5, с. 56
О расширении перечня обязанных работать по МСФО организаций	№ 6, с. 39
Азбука МСФО	
Азбука МСФО: «З» означает «зоопарки», которые не входят в сферу применения МСФО (IAS) 41. А что же входит?	№ 2, с. 55
Аудит	
О расширенных аудиторских заключениях	№ 1, с. 50
Совет по этике готовится подвести черту под темой продолжительных отношений аудитора и клиента	№ 1, с. 52
FRC опубликовал заключения по качеству аудита крупнейших компаний	№ 3, с. 56
Четыре самых больших вызова для аудиторских фирм сегодня	№ 3, с. 57
Будущее аудита	№ 3, с. 58
Индикаторы качества аудита — что это для вас? <i>Эндрю ГАМБЬЕР</i>	№ 4, с. 63
Новое руководства BDO выступает за «Дарвиновский подход» к аудиторской профессии	№ 5, с. 58
В «новом сезоне» — новые точки для особого внимания аудиторов	№ 5, с. 60
План борьбы с отстающей квалификацией аудиторов	№ 5, с. 62
Новые международные стандарты аудита заставят аудиторов внимательнее следить за нарушением законов	№ 5, с. 63
Неприятности у Deloitte в России	№ 5, с. 63
KPMG повысила в должности 108 директоров и 40 партнеров	№ 5, с. 64
Белорусский аудит: состояние и перспективы развития под влиянием МСА и национального законодательства	№ 6, с. 42
Рынок аудиторских услуг стран ЕАЭС унифицируют Соглашением об аудиторской деятельности <i>Ольга СЕДЫХ</i>	№ 6, с. 45
Краткий обзор: новые и пересмотренные стандарты подготовки аудиторских отчетов и заключений и поправки к отдельным МСА	№ 6, с. 48