

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

МСФО

№ 2 (32), 2016

ISSN 2222-0275

**Отложенные налоги: исключения
из требований признания**

МСФО 15: поправки 2016 года

Формирование учетной политики



15 ЛЕТ В БЕЛАРУСИ



Мы на facebook

Долгожданное сближение!

Тройное сближение

Мы все прекрасно понимаем, что предстоит большая работа по гармонизации национального бухгалтерского учета с МСФО, но еще приятнее знать, что Министерство финансов объявило о широкомасштабной работе по сближению национальных бухгалтерского и налогового учетов. Об этом шла речь на совместных заседаниях Ответственно-консультативного совета Министерства по налогам и сборам с Министерством финансов. В данное время уже вносятся изменения в ряд законодательных актов, но главное — это выработать стратегию и план совместных действий.

Несомненно, для нас это хорошая новость, поэтому приглашаю практикующих бухгалтеров, аудиторов проявить инициативу и поделиться мнениями, оценками, а также обсудить возможные проблемы, которые потребуют решения со стороны уполномоченных государственных институтов. В России, когда осознали, насколько в разные стороны пошло развитие национальных бухгалтерского и налогового учетов, поняли, что это мешает цивилизованной работе и притоку инвестиций, приняли на официальном уровне план по сближению.

Аттестация бухгалтеров

Обращаю внимание нашего профессионального сообщества, что Министерство финансов «в целях эффективной реализации решения о применении международных стандартов финансовой отчетности в Беларуси» повышает требования к главным бухгалтерам общественно значимых организаций. В соответствии с Законом о бухгалтерском учете главные бухгалтеры с 1 января 2017 г. должны иметь сертификат, который необходимо будет подтверждать не реже одного раза в два года. Сертификат профессионального бухгалтера выдает Минфин, а сертификат профессионального бухгалтера банка — Нацбанк. Вся подготовительная работа завершена, и процесс аттестации уже открыт.

Аудиторские заключения

Современные расширенные аудиторские заключения значительно отличаются от стандартного бинарного («черное или белое») мнения аудитора. Они предоставляют информацию о процессе и качестве аудита, о взгляде аудитора на риски и трудности, с которыми сталкиваются компании. Отзывы, полученные от акционеров из стран, в которых были введены новые требования, показывают, что они перестали бегло просматривать заключения. Более того, некоторые акционеры в годовом отчете первым делом смотрят именно аудиторское заключение — ценный инструмент, который они используют в ходе своих обсуждений с членами совета директоров. Новые аудиторские заключения не только способствовали активизации диалога между акционерами и директорами, но и приоткрыли тайну «черного ящика», которым представлялся аудит, объяснив многое из того, чем на самом деле занимаются аудиторы. Благодаря этому повысился уровень доверия акционеров к аудиту и, соответственно, к финансовой отчетности.

Хороших вам эмоций и положительных аудиторских заключений!

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

Новое в МСФО

- 3** Председатель Совета по МСФО обсудил лизинговую отчетность
- 5** FASB представил новый стандарт по выплатам на основе акций
- 6** Новые стандарты по измерению финансовых инструментов, недвижимости и нематериальных активов
- 7** Первый в мире стандарт управленческого учета

Методология

- 8** Александр Бугаев
Основы учета отложенного налога на прибыль
- 13** Александр Замковец
Отложенные налоги: исключения из требований признания
- 20** Формирование учетной политики компании согласно МСФО
- 25** Лариса Шехман
Создание резерва по сомнительным долгам
- 31** МСФО (IAS) 19: предельная величина актива программы с установленными выплатами, минимальные требования к финансированию и их взаимосвязь
- 36** Разъяснение КРМФО (IFRIC) 7 «Применение метода пересчета, предусмотренного МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике»
- 38** Отчетность за 2015 год с корректировкой прошлого периода на МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике»
- 40** МСФО 15: 5 шагов к признанию выручки
- 44** МСФО 15: представление и раскрытие информации
- 46** МСФО 15: затраты по договору
- 48** МСФО 15: основные последствия
- 50** FASB прояснил проблемные вопросы признания выручки
- 53** МСФО 15: поправки 2016 года

Азбука МСФО

- 55** Азбука МСФО: «З» означает «зоопарки», которые не входят в сферу применения МСФО (IAS) 41. А что же входит?

Полемика

- 58** Проблемы с точностью определения осторожности
- 59** Роль бухгалтеров в интегрированной отчетности
- 60** Правление КМСФО принимает поправки к МСФО (IFRS) 10, освобождающие «инвестиционные организации» от составления консолидированной отчетности
- 63** О проблемах внедрения международных стандартов аудита

Председатель Совета по МСФО обсудил лизинговую отчетность

*Глава IASB Ханс Хугерворст написал небольшую заметку **Shining the Light on Leases** (что примерно можно перевести как «Проливая свет на лизинг»). В ней он обсудил текущие проблемы с требованиями к лизинговой отчетности и описал, как Совет по МСФО решает их своим новым стандартом **IFRS 16**. Заметка буквально на полторы страницы, поэтому предлагаем вам ее полный перевод без сокращений.*

Лизинг — обычная форма финансирования для многих компаний, особенно в таких секторах, как авиаиндустрия, розничная торговля, транспортировка. Сегодня компании по всему миру владеют лизингом стоимостью около 3,3 трлн долл. США. Согласно текущим требованиям к учету более 85% этой аренды именуется «операционной арендой» и не отражается на балансе.

Несмотря на нахождение вне баланса, нет никаких сомнений, что операционная аренда создает вполне реальные обязательства. По ходу финансового кризиса некоторые крупные розничные сети обанкротились, поскольку не могли быстро подстроиться под новую экономическую реальность. У них были значительные долгосрочные обязательства по операционной аренде торговых точек, но в то же время обманчиво гладкие балансовые отчеты. На самом деле их внебалансовые лизинговые обязательства были в 66 раз выше, чем отраженный в отчетности долг. Очевидно, такой учет не отражает экономической реальности.

Чтобы компенсировать эту «отсутствующую информацию», многие инвесторы при-

меняют разные техники, чтобы как бы добавить операционный лизинг обратно на балансовый отчет. Однако эти корректировки часто представляют собой грубые расчеты, которые могут сильно расходиться с действительностью.

Более того, не все инвесторы вообще умеют проводить такое «обратное добавление», а преобладание операционного лизинга красноречиво свидетельствует, что компании в курсе этого. В отдельных случаях организации проводят мучительную работу, чтобы структурировать свои лизинговые обязательства таким образом, чтобы они оставались вне баланса — вероятно, чтобы лучше выглядеть в глазах неискушенного инвестора.

Наконец, сегодняшний учет лизинга ведет к недостатку сопоставимости. Авиакомпания, которая берет в аренду большую часть своего авиапарка, выглядит совсем иначе, чем ее конкурент, который берет кредит и покупает большую часть своего авиапарка, хотя в реальности их финансовые обязательства могут выглядеть очень похоже. Это точно не равные условия игры для данных компаний.

Чтобы решить все эти проблемы, Совет по международным стандартам финансовой отчетности, который разрабатывает МСФО для использования во всем мире, выпустил новый стандарт по лизинговой отчетности, IFRS 16.

Когда IFRS 16 вступит в силу в 2019 году, это приведет к существенным изменениям в балансовых отчетах многих компаний. Весь лизинг будет признаваться лизингополучателями в качестве активов или обязательств, лучше отражая экономическую суть.

Ожидается, что перемены затронут приблизительно половину всех компаний с лизингом, и не все будут им рады. Бухгалтерские изменения часто бывают противоречивыми и могут сопровождаться различными предупреждениями об обратных экономических эффектах, дефолтах по долговым обязательствам и больших расходах на изменение системы. IASB очень внимательно проанализировал эти возможные риски и пришел к выводу, что и риски, и расходы поддаются контролю.

Прежде всего, IFRS 16 вовсе не выведет лизинговую индустрию из бизнеса. Лизинг останется столь же привлекательным в роли гибкого источника финансирования. Он все также же будет привлекать компании к аренде активов, потому что в этом случае они не несут риски владения ими. Хотя «косметический» эффект отчетности лизинга исчезнет,

действительные преимущества аренды для бизнеса не изменятся в результате прихода нового стандарта.

Во-вторых, мы думаем, очень маловероятно, чтобы улучшенная прозрачность лизинговых обязательств привела к существенным эффектам с позиции издержек на заимствование и долговых обязательств. Большая часть кредиторов и рейтинговых агентств уже принимает лизинговые обязательства в расчет при оценке способности компаний расплачиваться по своим счетам, хотя и не очень точным способом. Более того, многие долговые условия вообще никак не затрагиваются изменениями в требованиях к учету.

Мы не спорим, будут расходы на обновление систем, чтобы внедрить IFRS 16. Однако мы сделали все от нас зависящее, чтобы эти расходы были минимальны. Например, мы не требуем от компаний ставить на баланс краткосрочную и малоценную аренду. Это будет особенно полезным для малых компаний.

В итоге мы ожидаем, что преимущества от IFRS 16 будут намного выше его издержек. Новая прозрачность всей аренды приведет к более информированным инвестиционным решениям инвесторов и более сбалансированным решениям менеджеров «покупать или взять в аренду». IFRS 16 улучшит распределение капитала, что должно пойти на пользу экономическому росту.

Все новости законодательства Республики Беларусь

вы найдете на сайте

www.profmedia.by

FASB представил новый стандарт по выплатам на основе акций

Американский разработчик FASB представил обновление к стандартам, улучшающее учет выплат на основе долевых инструментов. Новый порядок учета затронет все организации без исключений, которые используют такую схему оплаты труда своих сотрудников.

Итак, изменению подлежат стандарты раздела (Topic) 718 «Вознаграждения — выплаты на основе акций». Благодаря им упрощены некоторые аспекты учета, включая:

- расчет налога на прибыль;
- классификацию вознаграждения в качестве капитала или обязательства;
- классификацию в отчете о движении денежных средств.

Кроме этого, обновление к стандартам упрощает еще два нюанса учета, имеющие специфическую важность для частных компаний:

■ *практический подход к расчету ожидаемого срока*: вместо оценки периода времени, в течение которого обещанное вознаграждение на основе акций будет оставаться неуплаченным, частные компании смогут оценивать ожидаемый срок сразу для всех подобных вознаграждений с определенными общими характеристиками;

■ *внутренняя стоимость*: частные компании смогут один раз изменить подход к учету всех вознаграждений, относящихся к категории обязательств (а не капитала), и начать

применять внутреннюю стоимость вместо справедливой стоимости. В пресс-релизе отмечается, что такая возможность, в принципе, была предусмотрена для частных компаний и раньше, но не все были в курсе, что она есть.

«Стейкхолдеры и публичных, и частных компаний выявили несколько аспектов учета выплат сотрудникам на основе акций, которые были неоправданно сложными, — говорит председатель FASB Рассел Голден (Russell Golden). — На основе отклика со стороны этих стейкхолдеров, в том числе Консультативного Совета по частным компаниям, FASB выпустил новый стандарт, который, мы полагаем, упростит учет, сохраняя при этом полезность информации для инвесторов».

Хотя это было понятно из самой сути изменений, но со слов главы американского разработчика становится ясно окончательно, что эти изменения внесены в стандарты в рамках Инициативы по упрощению отчетности — проекта, аналогичного «Инициативе по раскрытиям» у Совета по МСФО.

В случае публичных организаций изменения вступят в силу для годовых периодов, начинающихся 15 декабря 2016 г. или позднее и соответствующих промежуточных периодов. Для частных компаний — как обычно, на год позже (для годовых периодов), но для промежуточных периодов, начинающихся уже после 15 декабря 2016 г., досрочный переход не запрещается.

Новые стандарты по измерению финансовых инструментов, недвижимости и нематериальных активов

Промежуточные версии самых последних стандартов от **Международного комитета по стандартам оценки** (International Valuation Standards Council — **IVSC**) готовы для ознакомления и обсуждения. Запуск новых консультаций — очередной и принципиальный шаг международного разработчика в сторону глобальной системы эффективных и качественных **профессиональных стандартов**.

IVSC не без гордости представляет обновленный вариант своих **международных стандартов оценки** (International Valuation Standards — **IVS**) и недавно разработанные **международные профессиональные стандарты** (International Professional Standards — **IPS**).

«Эти две *серии* консультаций отражают неослабевающее стремление **IVSC** к разработке качественных **международных стандартов оценки**, которые создают фундамент последовательности, прозрачности и доверия к оценке во всем мире, — говорит председатель сэра Дэвид Твиди, когда-то, напомним, возглавлявший Совет по МСФО. — На оценки полагаются на финансовых и других рынках — не будет преувеличением утверждать, что она лежит в основе всей глобальной экономики. Следовательно, перед нами стоят колоссальные риски, если бизнес и недвижимое имущество неправильно измеряются».

По его словам, создание **международных профессиональных стандартов (IPS)** представляет собой особенно важное реше-

ние для профессии оценщиков. Благодаря им оценщики будут действовать в интересах широкой общественности, способствовать развитию профессионализма в индустрии.

«Что касается обновления стандартов **IVS**, то это также можно отнести к дальнейшим попыткам гармонизации пока что очень фрагментированной практики оценки, — комментирует публикацию Стивен Шерман (Steven Sherman), который возглавляет Совет по стандартам в составе **IVSC**. — Без устойчивых **стандартов оценки** бизнес, кредиторы и инвесторы рискуют получить ненадежную финансовую информацию и неправильное представление о недвижимости, нематериальных активах, финансовых инструментах и прочих активах, что может означать большие проблемы для глобальных рынков. Обновляя и внедряя эти стандарты, мы улучшаем прозрачность и доверие к оценке в интересах бизнеса и общественности».

Основная задача **IVS** — в обеспечении качественных подходов к образованию, работе, оценке и поведению **профессиональных оценщиков**. Что касается **IPS**, то они будут служить общественным интересам, обеспечивая этику и профессионализм оценщиков. То есть они повышают доверие к профессии, создают спрос и предложение на эти услуги там, где профессиональная инфраструктура пока еще остается недоразвитой — добавляет от себя Грег Форсайт, председатель Профессионального совета в составе **IVSC**.

Первый в мире стандарт управленческого учета

Британский институт стандартов (British Standards Institute — **BSI**) опубликовал свой первый **стандарт управленческого учета**, разработка которого спонсировалась **CIMA** (Международной ассоциацией специалистов в области управленческого учета). Он позиционируется в качестве основ **управленческого учета** и руководства по наилучшим практикам. Свой вклад в создание PAS 1919 также внесли: NHS, Fujitsu, Siemens, Агентство по охране окружающей среды (Environment Agency) и другие организации.

Дэвид Фатшер (David Fatscher), возглавляющий в **BSI** направление разработки стандартов устойчивого развития, отметил: «У финансовых директоров сегодня гораздо больше ответственности в плане отчетности, чем было когда-то, а функция **управленческого учета** является ключевой для **стратегического планирования** организации. **PAS 1919** формулирует ключевые принципы и действия, которые им необходимо предпринимать, чтобы гарантировать стейкхолдерам устойчивое развития бизнеса».

Стандарт предлагает модель **управленческой отчетности** и базис для оценки организациями их собственных **управленческих функций**. В основе всего — четыре ключевых принципа:

- *коммуникации* (которые обеспечивают наилучшую точку зрения на решение вопросов и принятие решений);

- *информация* (пересмотр и анализ прошлых, настоящих и будущих управленческих решений);

- *влияние на создаваемую стоимость* (что означает понимание стратегии организации и ее бизнес-модели);

- *ответственное руководство* (которое создает доверие и балансирует краткосрочные коммерческие интересы с долгосрочными интересами стейкхолдеров).

«Это создает стандарт принятия решений во всем мире, — говорит Тони Манвэринг исполнительный директор **CIMA**. — Содержание **PAS 1919** представляет собой наилучшую практику **управленческого учета**, что позволяет организациям принимать решения, создающие стоимость в кратко-, средне- и долгосрочной перспективе».

Применять первый в мире официальный **стандарт управленческого учета** могут любые организации: крупные и мелкие, частные и общественные, национального и международного уровня. В конце концов, в разработке стандарта принимало участие много компаний самого разного уровня и направления деятельности.

Основы учета отложенного налога на прибыль

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)

Отложенный налог на прибыль (доходы) учитывается в соответствии с МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль». Обычно отложенный налог воплощается в задолженности организации бюджету родной страны и представляется в отчете о финансовом положении (позиции). В предлагаемой статье мы рассмотрим некоторые аспекты расчета отложенного налога на прибыль. МСФО (IAS) 12 определяет отложенные налоговые обязательства как сумму налога, подлежащую уплате в будущих отчетных периодах в отношении налогооблагаемых временных разниц. Говоря проще, отложенный налог — это то, что мы должны заплатить в бюджет в будущем. Тем не менее, чтобы более полно понять приведенное выше определение, необходимо объяснить сам термин «налогооблагаемые временные разницы».

Временные разницы определяются как разницы между балансовой стоимостью актива (или обязательства) в отчете о финансовом положении и его налоговой базой, то есть суммой, по которой актив (или обязательство) оценивается в целях налогообложения в конкретном налоговом режиме.

Налогооблагаемыми временными разницами являются те, с которых налог будет взиматься

в будущем, когда актив (или обязательство) восстанавливается (или погашено).

МСФО (IAS) 12 требует, чтобы отложенные налоговые обязательства отражались в отношении всех налогооблагаемых временных разниц, которые существуют на конец года (это иногда называют методом полного резервирования).

Рассмотрим отложенное налогообложение на примерах.

Амортизируемые внеоборотные (долгосрочные) активы являются типичным примером отложенного налога в практике организаций.

В финансовой отчетности внеоборотные активы с ограниченным сроком полезного использования (экономической жизни) подлежат амортизации. И для целей налогообложения внеоборотные активы также подлежат амортизации, вернее, налоговой амортизации по ставкам, установленным в соответствующем налоговом законодательстве. В результате могут возникать ситуации, когда накопленная амортизация для целей финансовой отчетности и амортизация для целей налогообложения будут различны, а следовательно, и балансовая стоимость актива (стоимость за вычетом накопленной амортизации) будет отличаться

от его налоговой базы (стоимости за вычетом амортизационных отчислений для целей налогообложения), в результате чего возникнут временные разницы для целей налогообложения.

ПРИМЕР

Внеоборотный актив стоимостью \$1 000 был приобретен в начале года 1. Он амортизи-

руется с использованием прямолинейного метода начисления амортизации в течение 4 лет, в результате ежегодные амортизационные отчисления составят \$250. Таким образом, в общей сложности будет начислена амортизация в сумме \$1 000. Амортизация для целей налогообложения за этот же период составит следующие суммы:

Годы	Сумма, \$
Год 1	400
Год 2	300
Год 3	180
Год 4	120
Всего начислена амортизация для целей налогообложения	1 000

В таблице 1 показана балансовая стоимость актива, налоговая база актива и, следо-

вательно, временная разница на конец каждого года.

Таблица 1

Годы	Балансовая стоимость (накопленная амортизация для целей финансовой отчетности)	База для налогообложения (накопленная амортизация для целей налогообложения)	Временные разницы
1	750	600	150
2	500	300	200
3	250	120	130
4	0	0	0

Как было указано выше, отложенные налоговые обязательства возникают из налогооблагаемых временных разниц, то есть это те временные разницы, которые приводят к налогам из прибыли, выплачиваемым в будущем. Посмотрим, каким же образом приведенный пример отразится на сумме налогов, подлежащих уплате в будущем.

Как известно, организации уплачивают налог на прибыль из прибыли. При определении налогооблагаемой прибыли налоговые органы начинают расчет исходя из прибыли до налогообложения (бухгалтерской

прибыли) организации из ее финансовой отчетности, а затем корректируют ее соответствующим образом. Например, во многих налоговых юрисдикциях вместо предоставления освобождения (льготы) от уплаты налога по инвестициям в капитальные вложения многие налоговые юрисдикции предоставляют право рассчитывать амортизацию для целей налогообложения, отличающуюся от суммы накопленной амортизации для целей составления финансовой отчетности. Таким образом, налогооблагаемая прибыль рассчитывается посредством добавления к сум-

ме бухгалтерской прибыли амортизации для целей бухгалтерского учета и вычета амортизации для целей налогообложения из суммы бухгалтерской прибыли. Затем организации рассчитывают налог на прибыль исходя из суммы налогооблагаемой прибыли и соответствующей ставки налогообложения.

В примере, когда сумма амортизации для целей налогообложения больше в годы 1 и 2, чем амортизационные отчисления для целей бухучета, компания получает налоговые льготы на ранней стадии. Это хорошо для денежного потока в том, что происходит задержка (то есть отсрочка) уплаты налога. Тем не менее возникшая разница есть лишь временная разница, и поэтому налог все равно должен быть оплачен в будущем. В годы 3 и 4, когда амортизационные отчисления за год для целей налогообложения меньше, чем начисленная амортизация для целей финансовой отчетности, организация будет вынуждена платить больше налогов, тем самым временные разницы исчезают. Следовательно, можно сказать, что временные разницы есть налогооблагаемые временные разницы.

Обратите внимание, что суммы накопленной амортизации для целей финансовой отчетности и для целей налогообложения одинаковы в целом за рассматриваемые 4 года и равны \$1 000, то есть стоимости актива. А следовательно, в целом за 4-летний период нет разницы между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью.

В конце 1-го года организация имеет временную разницу в размере \$150, что приведет к уплате налога в будущем (в годы 3 и 4). В соответствии с концепцией осмотрительности следует отразить в финансовой отчетности налоговое обязательство, равное ожидаемой сумме уплаты налога.

Если предположить, что налоговая ставка составляет 25%, то отложенное налоговое обязательство, которое будет призна-

но в конце 1 года, составляет $25\% \times \$150 = \$37,5$. Данная сумма будет записана путем кредитования (увеличения) статьи (счета) отложенного налогового обязательства в отчете о финансовом положении и дебетования (увеличения) счета расходов по налогу в отчете о прибылях и убытках.

К концу 2-го года у организации есть налогооблагаемая временная разница в размере \$200, то есть \$150 временной разницы за год, плюс дополнительная разница в размере \$50 за год 2. В результате обязательство будет записано в сумме равной $25\% \times \$200 = \50 . Поскольку у нас уже есть обязательство в размере \$37,5, записанное в отчетности в конце 1-го года, то будет сделана двойная запись в конце 2-го года по кредиту (увеличение) счета обязательства и дебету (увеличение) счета налоговых расходов на \$12,5.

В конце 3-го года налогооблагаемые временные разницы организации снизились до \$130 (так как компания в настоящее время платит налог с разницы в \$70). Поэтому организация заплатит в будущем налог в сумме $25\% \times \$130 = \$32,5$. Отложенное налоговое обязательство снизится с \$50 до \$32,5, что будет проведено по дебету (уменьшение) соответствующего счета на \$17,5. Следовательно, и уменьшение суммы налога на прибыль в той же сумме — \$17,5 — будет проведено по кредиту счета налоговых расходов.

В конце 4-го года нет налогооблагаемых временных разниц, так как теперь балансовая стоимость актива равна его налоговой базе. Поэтому имеющееся обязательство в размере \$32,5 должно быть закрыто записью по дебету (уменьшение) счета обязательства и кредиту счета (уменьшение) расходов по налогу в сумме \$32,5. Следовательно, есть кредитная запись (уменьшение) от \$65 до налоговых расходов. Все это может быть представлено в виде следующей таблицы:

Таблица 2

Изменения размера налогового обязательства согласно отчету о прибыли и убытках

Год	1, \$\$	2, \$	3, \$	4, \$
Отложенное налоговое обязательство на начало года	0	37,5	50	3,5
Увеличение/(уменьшение) в течение года	37,5	12,5	(17,5)	(32,5)
Отложенное налоговое обязательство на конец года	37,5	50	65	0

Вообще изменения в отложенных обязательствах за год записываются в отчетах следующим образом:

- как увеличение обязательства и увеличение расходов по налогу;
- как уменьшение обязательства и уменьшение расхода по налогу.

Отложенное налоговое обязательство на конец года отражается в отчете о финансовой позиции.

ОТЧЕТ О ПРИБЫЛИ И УБЫТКАХ

Поскольку IAS 12 рассматривает отложенный налог с точки зрения временных разниц между балансовой стоимостью и налоговой базой активов и обязательств, то можно сказать, что в стандарте взят на вооружение оценочный подход. Тем не менее будет также полезно рассмотреть влияние отложенного налога и на отчет о прибылях и убытках.

Продолжая предыдущий пример, допустим, что прибыль до налогообложения организации для каждого из 4 лет составляет \$5 000 (с учетом начисленной бухгалтерской амортизации). Так как ставка налога составляет 25%,

тогда было бы логично ожидать, что налоговые расходы за каждый из 4 лет составят \$1 250. Тем не менее налог на прибыль рассчитывается на основании налогооблагаемой, а не бухгалтерской прибыли.

Налогооблагаемая прибыль и фактические налоговые обязательства за каждый год согласно расчету представлены в таблице 3.

Обязательство по налогу на прибыль затем записывается как расход по налогу. Как мы уже видели в примере, учет отложенного налога затем приводит к дальнейшему увеличению или уменьшению налоговых расходов. Поэтому окончательная сумма налога на прибыль за каждый год в отчете о прибылях и убытках будет равна величинам, представленным в таблице 3.

В связи с этим можно сказать, что такой учет отложенного налога является подтверждением применения принципа соответствия. Расходы по налогу на прибыль представлены в каждом периоде в виде налоговой последовательности (то есть расходы по налогу за вычетом налоговых льгот) по отдельным наименованиям, отраженным в составе прибыли в этот период.

Таблица 3

Налогооблагаемая прибыль и расчеты обязательств по налогу (пример)

Годы	1, \$\$	2, \$	3, \$	4, \$
1	2	3	4	5
Прибыль до налогообложения	5,000	5,000	5,000	5,000
Амортизация для целей бухучета	250	250	250	250
Амортизация для целей налогообложения	(400)	(300)	(180)	(120)

Окончание табл. 3

1	2	3	4	5
Прибыль для целей налогообложения	4,750	4,950	5,070	5,130
Налоговой обязательство (25% от налогооблагаемой прибыли)	1,213	1,238	1,268	1,283

Таблица 4

**Итоговые суммы расходов по налогу за каждый год
в финансовой отчетности (пример)**

Годы	1, \$	2, \$	3, \$	4, \$
Налог на прибыль	1,213	1,238	1,268	1,283
Увеличение (уменьшение) благодаря отложенным налогам	37,5	12,5	(17,5)	(32,5)
Всего расходы по налогу	(1,250,5)	(1,250,5)	(1,250,5)	(1,250,5)

В следующем номере журнала «МСФО» мы рассмотрим некоторые другие примеры налогооблагаемых временных разниц.

Кстати

Изменены международные требования к аудиторским заключениям по сводной отчетности

Совет по международным стандартам аудита и гарантии качества (IAASB) представил измененный вариант стандарта ISA (МСА) 810 «Engagements to Report on Summary Financial Statements», в русском переводе имеющего подзаголовок «Проверка прогнозной финансовой информации». Стандарт оговаривает ответственность аудитора в ходе проверки сводной (или прогнозной, если угодно) информации, источником которой служат финансовые отчеты по МСФО.

Изменения в МСА 810 имеют ограниченный характер. В основном они направлены на улучшение прозрачности аудиторского заключения — факт, за который стоит благодарить не столько даже сегодняшний стандарт МСА 810, сколько относительно недавний пересмотр Советом всех других стандартов — в особенности двух последних, МСА 700 «Формирование и представление заключения по финансовой отчетности» и МСА 701 «Доведение информации о ключевых вопросах аудита в независимом аудиторском заключении». Впрочем, МСА 701 — совсем новый.

Как отзывается о МСА 810 глава IAASB Арнольд Шилдер (Arnold Schilder), публикация данного стандарта представляет собой кульминацию работы Совета над аудиторской отчетностью, которую тот начал еще в 2006 году. Огромную роль в успешном завершении их работы над предложениями по ее улучшению, в полной мере отвечающими общественным интересам, сыграл отклик со стороны тех, кого это касается напрямую. «Мы уже наблюдаем позитивный момент в темпе общемирового внедрения этих стандартов», — отметил он.

Стандарт вступает в силу тогда же, когда и все прочие аудиторские стандарты, касающиеся финансовой отчетности общего назначения. Их будут использовать в аудиторских проверках отчетности за периоды, оканчивающиеся 15 декабря этого года или позднее.

Отложенные налоги: исключения из требований признания

Александр ЗАМКОВЕЦ,

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

В данной статье для удобства будут использованы следующие сокращения:

ОФП — отчет о финансовом положении;

ОСД — отчет о совокупном доходе;

ОПУ — отчет о прибылях и убытках (основная часть ОСД);

ПСД — прочий совокупный доход (отдельная часть ОСД);

НУ — налоговый учет (требования по учету согласно налоговому законодательству);

БУ — бухгалтерский учет (требования по учету согласно МСФО);

БС — балансовая стоимость (это стоимость, по которой актив/обязательство отражается в ОФП согласно требованиям бухгалтерского учета);

НБ — налоговая база (это стоимость, по которой актив/обязательство отражается в ОФП, составленном в соответствии с требованиями налогового учета);

ВР — временная разница;

ОНО — отложенное налоговое обязательство;

ОНА — отложенный налоговый актив;

НРП — нераспределенная прибыль, отраженная кумулятивно в ОФП в составе капитала;

Н — ставка, которая, как ожидается, будет применяться в период реализации активов или обязательств, исходя из налоговых ставок и налогового законодательства, принятых на отчетную дату;

налогообложение — в данной статье под налогообложением понимается исключительно налогообложение в части налога на прибыль.

Согласно МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» есть следующие требования к признанию активов и обязательств по отложенному налогу (отдельно для ОНО и ОНА):

1. ОНО должно признаваться для всех налогооблагаемых временных разниц, если только оно не возникает из:

а) гудвилла; или

б) первоначального признания актива или обязательства в операции, которая:

■ не является объединением компаний;

■ на момент совершения не влияет ни на финансовую, ни на налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток) [IAS 12.15].

2. ОНА должен признаваться для всех вычитаемых временных разниц в той мере, в какой вероятно получение налогооблагаемой прибыли, против которой может быть использована вычитаемая временная разница, если только актив по отложенному налогу не возникает из первоначального признания актива или обязательства в операции, которая:

■ не является объединением компаний;

■ на момент совершения операции не влияет ни на финансовую, ни на налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток) [IAS 12.24].

Как видно, здесь есть общее для ОНО и ОНА исключение из требований признания отложенных налогов: ни ОНО, ни ОНА не долж-

ны признаваться, если они возникают из первоначального признания актива или обязательства в операции, которая:

- не является объединением компаний; и
- на момент совершения не влияет ни на бухгалтерскую, ни на налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток).

Если такое исключение появляется, то в таком случае ни ОНО, ни ОНА признавать нельзя.

Давайте разберемся, что же означает данное общее для ОНО и ОНА исключение из требований признания отложенных налогов.

Для начала обратим внимание, что ОНО или ОНА, которые нельзя признавать, должны возникать из *первоначального* признания активов/обязательств, где должно выполняться одновременно два следующих условия:

- 1) это должно быть НЕ объединение компаний;
- 2) не должно быть влияния одновременно ни на ОПУ по БУ, ни на ОПУ по НУ.

Первоначальное признание означает, что до момента первоначального признания актива/обязательства в отчетности еще не было. После первоначального признания идет уже последующий учет. Если при первоначальном признании отложенных налогов еще не было и они возникли уже при последующем учете, то такие налоги под исключение не попадают.

При первоначальном признании активов или обязательств в операциях, которые являются объединением компаний, мы будем признавать отложенные налоги, так как операции объединения компаний не подпадают также под исключение. При этом ОНА признается, естественно, с учетом требования по наличию достаточной налогооблагаемой прибыли в будущем, против которой можно зачесть вычитаемую временную разницу, которая и привела к возникновению ОНА. Так как если такая прибыль в будущем не ожида-

ется, то ОНА признаваться все равно не будут, тогда как ОНО будут признаваться вне зависимости от того, ожидается налогооблагаемая прибыль в будущем или нет.

В итоге с первым требованием все ясно: в данном требовании рассматриваются налоги, возникающие именно при первоначальном признании (а не при последующем учете), и при этом, чтобы не признавались такие отложенные налоги, нужно, чтобы это было НЕ объединение компаний.

Но одновременно с первым требованием должно выполняться тут же еще и второе требование. И вот со вторым требованием уже сложнее.

Стоит отметить, что требование влияния на ОПУ либо по НУ, либо по БУ означает, что влияние может быть на ОПУ либо по НУ, либо по БУ, либо одновременно по НУ и БУ, но так, что при этом возникают отложенные налоги.

Рассмотрим детальнее несколько возможных вариантов по второму требованию, предполагая, что первое требование у нас уже выполняется (то есть рассмотрим варианты в операциях, которые НЕ являются объединением компаний), чтобы понять значение этого требования.

Все случаи, описанные ниже, касаются:

- 1) первоначального признания, а не последующего учета;
- 2) это НЕ объединение компаний.

СЛУЧАЙ 1. ЕСТЬ ВЛИЯНИЕ НА ОПУ ПО БУ

Возникновение отложенных налогов при первоначальном признании актива/обязательства, когда есть влияние на ОПУ, может быть, например, в случае, когда по БУ выручку нужно признавать по методу начисления, а по НУ — по кассовому методу.

Предположим, что компания продала актив покупателю (передала контроль над активом

согласно требованиям МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»), и у нее возникло право на получение оплаты от покупателя за переданный товар. Тогда для признания выручки по методу начисления будет сделана следующая проводка:

Дебет — дебиторская задолженность (ОФП по БУ) 100

Кредит — выручка (ОСД/ОПУ по БУ) 100.

Здесь признается дебиторская задолженность, и при ее первоначальном признании

сразу же возникает влияние на ОПУ по БУ, так как там появилась выручка (доходы).

Предположим также, что покупатель еще не расплатился за полученный товар. Тогда в НУ (так как не было кассовых поступлений) доходы еще не признаются. При этом в НУ не признается и дебиторская задолженность тоже, то есть НБ дебиторской задолженности = 0, и при этом нет влияния на ОПУ по НУ.

Для данных из ОФП по БУ и НУ получается так:

Статья ОФП	БС	НБ	ВР	Отложенный налог
Дебиторская задолженность	100	0	100 > 0	ОНО = ВР × N (ставка налога)

В ОСД (ОПУ) по БУ и НУ получается так:

Статья ОСД	БУ	НУ
Выручка	100 (так как метод начисления)	0 (денег нет, значит, нет дохода)

В таком случае у нас возникли отложенные налоги (ОНО) при первоначальном признании актива/обязательства, в операции, которая не является объединением компаний, и одновременно у нас было влияние на ОПУ (по БУ).

Такие отложенные налоги (ОНО) нужно признавать по МСФО!

СЛУЧАЙ 2. ЕСТЬ ВЛИЯНИЕ НА ОПУ ПО НУ ПРИ ПЕРВОНАЧАЛЬНОМ ПРИЗНАНИИ

Может быть противоположная ситуация: на ОПУ по НУ есть влияние, а на ОПУ по БУ нет влияния. Например, опять же выручка признается в БУ по методу начисления, а в НУ — по кассовому. Предположим, что контроль над активом еще не передан (его еще не продали), но оплату за этот актив уже от покупателя получили (как предоплату/аванс). Тогда (поскольку деньги уже пришли) по кассовому методу мы должны уже признать доход в НУ, и дебиторской задолженности в НУ у нас опять бы не возникло, так как по НУ было бы:

1) признание выручки в НУ по кассовому методу, так как было поступление денег:

Дебет — дебиторская задолженность 100 (ОФП по НУ)

Кредит — выручка 100 (ОСД/ОПУ по НУ);

2) одновременно с признанием выручки в НУ списание дебиторской задолженности, так как поступившие деньги погасили возникшую задолженность:

Дебет — деньги 100 (ОФП по НУ)

Кредит — дебиторская задолженность 100 (ОФП по НУ).

По БУ по методу начисления выручку пока признавать нельзя, так как еще не был передан контроль над товаром, а значит, не было и продажи товара (хотя оплата уже получена). Тогда в БУ будет следующая проводка:

Дебет — деньги 100 (ОФП по БУ)

Кредит — аванс полученный 100 (ОФП по БУ).

Получаем следующие данные из ОФП по БУ и НУ:

Статья ОФП	БС	НБ	ВР	Отложенный налог
Деньги	100	100	0	
Дебиторская задолженность	0	0	0	
Аванс полученный	(100)	0	(100) < 0	ОНА = ВР × N (ставка налога)

Аванс полученный отражен здесь со знаком минус, так как это сумма, которая отражается в составе обязательств (а не активов) ком-

пании (сумма, отраженная по кредиту, а не по дебету счета ОФП по БУ).

В ОСД (ОПУ) по БУ и НУ будет следующее:

Статья ОСД	БУ	НУ
Выручка	0 (нельзя еще признавать)	100 (признание по кассовому методу)

В таком случае у нас возникли отложенные налоги при первоначальном признании актива/обязательства в операции, которая не является объединением компаний, и одновременно у нас было влияние на ОПУ, но теперь уже по НУ.

Такие отложенные налоги (ОНА) можно признавать по МСФО в той мере, в какой вероятно получение налогооблагаемой прибыли, против которой может быть использована вычитаемая временная разница!

СЛУЧАЙ 3. НЕТ ВЛИЯНИЯ НА ОПУ, ПРИ ЭТОМ НАЛОГОВЫХ ПОСЛЕДСТВИЙ НЕТ И НЕ БУДЕТ

Если мы просто покупаем актив (контроль над активом к нам переходит), то сразу при *первоначальном* признании должна быть сделана следующая проводка в БУ:

Дебет — актив (ОФП по БУ) 100
Кредит — деньги (ОФП по БУ) 100.

В данном случае в БУ на ОПУ никакого влияния нет при таком первоначальном признании актива, так как все движение только в рамках ОФП.

Следует обратить внимание, что если при этом налоговых последствий нет и не будет, то данный актив никогда не будет вычитаться для целей налогообложения, и для НУ такого актива просто нет. В НУ признаются только те активы, которые рано или поздно можно будет списать по НУ. «Списать по НУ» означает, что одной ногой проводки актив уберется из ОФП по НУ, а другой ногой проводки — попадет в качестве расходов в ОПУ по НУ и уменьшит налогооблагаемую прибыль для целей расчета налога на прибыль. Таким образом, если такой актив никогда не сможет попасть в ОПУ по НУ в качестве расходов и уменьшить налогооблагаемую базу, то его не должно быть и в ОФП по НУ. Это означает, что у такого актива нет налоговой базы. В итоге НБ такого актива в НУ равна 0. И при этом нет влияния ни на ОПУ по БУ, ни на ОПУ по НУ *при первоначальном признании*. То есть в налоговом учете была сделана проводка:

Дебет — НРП (ОФП по НУ)
Кредит — деньги (ОФП по НУ).

При этом сумма по дебету попала в НРП напрямую, без отражения в ОСД (ОПУ). То есть условно актив списали с ОФП в счет нераспределенной прибыли компании. Аналогия может быть с дивидендами, которые списываются

в счет нераспределенной прибыли напрямую, также минуя ОСД (как распределение НРП между акционерами) без влияния на расходы

периода и без налоговых последствий для налога на прибыль¹.

Получаем следующее в ОФП по БУ и НУ:

	БС	НБ	ВР	Отложенный налог
Актив	100	0	100 > 0	ОНО = ВР × N (ставка налога)
НРП	0	(100)	—	По компонентам капитала отложенные налоги не считаются ²

В итоге у нас появился отложенный налог в результате первоначального признания актива в операции, которая не является объединением компаний, и на момент совершения (первоначального признания) не повлияла ни на ОПУ по БУ, ни на ОПУ по НУ (влияние на НРП напрямую не учитывается).

Такие отложенные налоги признавать НЕЛЬЗЯ по МСФО!

Аналогичная ситуация происходит в случае первоначального признания обязательства с такими же последствиями (то есть если операция не влияет ни на ОПУ по БУ, ни на ОПУ по НУ) в операции, которая не является объединением компаний.

Обратите внимание, что если эта разница возникла в рамках объединения компаний, то отложенные налоги считать и признавать нужно!

СЛУЧАЙ 4. НЕТ ВЛИЯНИЯ НА ОПУ, ПРИ ЭТОМ НАЛОГОВЫЕ ПОСЛЕДСТВИЯ ЕСТЬ ИЛИ БУДУТ В БУДУЩЕМ

Если налоговые последствия будут, то в НУ при первоначальном признании будет признан актив (аналогично тому, как это было в БУ), и БС актива в ОФП по БУ будет равняться НБ этого актива в ОФП по НУ, что приведет к нулевой временной разнице и, соответственно, к отсутствию отложенных налогов.

В этом случае в ОФП по БУ и НУ будет следующее:

	БС	НБ	ВР	Отложенный налог
Актив	100	100	0	ВР × N (ставка налога) = 0

¹ В данном случае берется крайний случай, когда весь актив списывается на НРП по НУ, но такое списание могло быть и частичным, когда согласно налоговому законодательству только часть стоимости актива может быть использована в качестве уменьшения налогооблагаемой прибыли в будущем (такая стоимость представляла бы собой НБ для ОФП по НУ), а остальная часть не принималась бы для уменьшения налогооблагаемой прибыли ни в момент первоначального признания, ни в будущем (такая стоимость была бы списана напрямую в НРП в ОФП по НУ).

² Исходя из определения в МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» временная разница — это разница между балансовой стоимостью (БС) актива или обязательства и его налоговой базой (НБ) [IAS 12.5].

В результате отложенные налоги считаются только по разницам, возникающим между элементами активов и обязательств. Разницы, возникающие между элементами капитала, для расчетов отложенных налогов не учитываются.

Проводки, затрагивающие капитал, учитываются только в той части, в которой они приводят к изменению активов или обязательств. Отложенные налоги по таким разницам признаются и отражаются не через ОПУ, а через ОСД в части ПСД (смотреть IAS 12.61A).

**СЛУЧАЙ 5. ЕСТЬ ВЛИЯНИЕ НА ОПУ ПО БУ,
НО НАЛОГОВЫХ ПОСЛЕДСТВИЙ
НЕТ И НЕ БУДЕТ**

Согласно МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»:

1) НБ актива представляет собой сумму, которая будет зачтена для налоговых целей против налогооблагаемых экономических выгод, которые поступят в компанию, когда она возместит БС актива. Если эти экономические выгоды не будут облагаться налогом, то НБ актива равна его БС [IAS 12.7];

2) НБ обязательства представляет собой БС за вычетом суммы, которая подлежала бы вычету для налоговых целей в отношении такого обязательства в будущих периодах. В случае выручки, полученной авансом, НБ возникшего обязательства равна его БС за вычетом суммы выручки, которая не будет облагаться налогом в будущих периодах [IAS 12.8].

Значит, если в ОФП по БУ был признан актив, и при этом при первоначальном признании было затронуто ОПУ по БУ (как, например, в случае 1, описанном в этой статье ранее), но

при этом расходы по списанию такого актива не учитываются и никогда не будут учитываться для целей налогообложения, то все равно нельзя признавать отложенные налоги. НБ такого актива должна быть искусственно приравнена к БС, что приведет к ВР, равной нулю, чтобы исключить этот актив из расчетов отложенных налогов, так как никаких отложенных налогов возникать не будет в силу того, что такие расходы не принимаются для целей налогообложения и на налог на прибыль никак не повлияют ни на момент признания актива, ни в будущем.

Если мы признаем по методу начисления дебиторскую задолженность и выручку по БУ, тогда как по НУ такие доходы признаются на кассовой основе, и дебиторской задолженности в НУ еще нет, аналогично тому, как это было в случае 1, но при этом мы уже знаем, что доходы все равно никак не влияют на расчет налога на прибыль, в таком случае мы должны НБ приравнять к БС.

В результате получаем для ОФП по БУ и НУ (это случай 1, за исключением того, что доходы здесь не принимаются для целей налогообложения никогда):

Статья ОФП	БС	НБ	ВР	Отложенный налог
Дебиторская задолженность	100	100 (искусственно приравниваем к БС)	0	Приравняв НБ к БС, автоматически получаем $ВР = БС - НБ = 0$, что приведет к отсутствию отложенных налогов

В ОСД (ОПУ) для БУ и НУ получается так:

Статья ОСД	БУ	НУ
Выручка	100 (так как метод начисления)	0 (нет денег, значит, нет дохода)

В таком случае мы искусственно обнуляем временную разницу, чтобы не появились отложенные налоги при первоначальном признании актива/обязательства, в операции, которая не является объединением компаний, где одновременно у нас было влияние на ОПУ по БУ, но при этом не будет никаких налоговых

последствий ни в момент признания, ни в будущем.

Здесь отложенных налогов нет (они равны нулю) по МСФО.

Аналогичное требование для обязательств, если в ОФП признается обязательство по БУ и при этом при первоначальном признании

данного обязательства было затронуто ОПУ по БУ, но при списании этого обязательства с ОФП на ОПУ в виде доходов никаких налоговых последствий не будет.

Примером таких обязательств могут быть капитализированные доходы будущих периодов, которые возникли в текущем периоде, но движения денег еще не было. В ОФП по БУ они будут отражены по методу начисления, а в ОФП по НУ — не будут пока еще отра-

жены, так как там учет ведется по кассовому методу. Если данное обязательство не будет учитываться для целей налогообложения, то НБ такого обязательства должна быть искусственно приравнена к БС обязательства, чтобы исключить это обязательство из расчетов отложенных налогов, так как никаких отложенных налогов возникать не будет в силу того, что такие доходы не принимаются для целей налогообложения.

Кстати

СМСФО представил отчет об итогах заседания Правления СМСФО, которое проходило в марте 2016 г.

В числе вопросов, обсуждавшихся на заседании, были рассмотрены аспекты учета страховых контрактов.

1. Поправки к МСФО (IFRS) 4: применение МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» и МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования»

СМСФО предварительно определил следующие нуждающиеся в одобрении вопросы, связанные с рассмотрением предложенных поправок МСФО (IFRS) 4:

- утвердить предложения Проекта документа о предоставлении временного исключения от применения МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» для соответствующих определенным требованиям организаций (11 членов Совета согласились, трое высказались против);

- утвердить предложения Проекта документа о том, что право на применение временного исключения должно быть доступно на уровне отчитывающейся организации. Таким образом, оценка наличия права должна учитывать всю деятельность отчитывающейся компании и компания должна применять только один стандарт (МСФО (IFRS) 9 либо МСФО (IAS) 39) ко всем финансовым инструментам, отраженным в финансовой отчетности. 13 членов Совета согласились с этим, один не согласился;

- подтвердить, что должен быть зафиксирован срок окончания действия временного исключения (13 членов Совета согласились, один высказался против);

- утвердить предложения Проекта документа о предоставлении возможности использовать «метод наложения» (13 членов Совета согласились, один высказался против);

- утвердить предложения Проекта документа о том, что временное исключение от применения (МСФО) IFRS 9 и «метода наложения» не должны быть обязательными (с этим согласились все 14 членов Совета).

Оставшиеся технические вопросы, включая вопрос о критериях соответствия для временного исключения, будут обсуждаться в апреле — мае. Цель Совета — выпустить поправки к МСФО (IFRS) 4 в сентябре 2016 г.

2. МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса»: определение бизнеса

Члены Совета обсудили предложенные поправки МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса». Поправки разъяснят применение определения бизнеса и будут соответствовать предложенным поправкам Совета по стандартам бухгалтерского учета США (далее — FASB).

Совет отметил, что текст руководства по применению МСФО (IFRS) 3 будет отличаться от предложенных поправок FASB, и принял предварительное решение о выпуске Проекта документа с описанием этих различий. СМСФО также планирует запросить мнение общественности.

СМСФО планирует опубликовать Проект документа во втором квартале 2016 года.

Формирование учетной политики компании согласно МСФО

В МСФО учетная политика (accounting policies) определяется как совокупность конкретных принципов, допущений, правил и подходов, принятых компанией для подготовки и представления финансовой отчетности. В отличие от российской практики 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 «Учет инвестиций в ассоциированные компании» в отчетности инвестиций в ассоциированные компании (associats) методом долевого участия многие процедурные вопросы должны решаться в порядке, аналогичном предусмотренному МСФО 27 «Сводная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании». 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 исполь-

зованы, 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 доходы, 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 во-

проса, 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 Правлением Комитета 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 Правлением. Вместе с тем, по нашему мнению, подобные материалы полезны при выработке учетной политики в отношении какой-то конкретной операции, порядок отражения которой в финансовой отчетности 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 признает-

ся 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 «Последовательность — альтернативные подходы» лишь устанавливает, что компания должна избрать и последовательно применять один из предусмотренных вариантов учетной политики.

Вопросы изменения учетной политики компании рассматриваются в МСФО 8 «Чистая прибыль или убыток за отчетный период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике». 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.

Компания может заявить, что ее финансовая отчетность подготовлена в соответствии с МСФО

Согласно МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» цель финансовой отчетности заключается в обеспечении заинтересованных пользователей информацией

о финансовом положении, результатах деятельности и денежных потоках компании, необходимой для принятия экономических решений и позволяющей предвидеть движение

денежных средств (в частности, сроки и вероятность поступления денежных средств). Кроме того, финансовая отчетность предназначена для оценки деятельности руководства (менеджмента, администрации) компании по управлению ее ресурсами.

В подавляющем большинстве случаев полезность информации в финансовой отчетности достигается, если эта отчетность подготовлена в соответствии со всеми стандартами (IAS) и официальными разъяснениями к ним (SIC). Факт соответствия МСФО должен быть отражен в финансовой отчетности. При этом соответствие МСФО означает, что отчетность удовлетворяет всем требованиям каждого применимого стандарта. И наоборот, финансовая отчетность не может быть охарактеризована как соответствующая МСФО, если имеются какие-либо существенные отступления от стандартов и разъяснений к ним в отношении учета и раскрытия информации. Наличие национальных стандартов, противоречащих МСФО, а также раскрытие учетной политики и включение в отчетность соответствующих пояснений не считаются оправданием отклонений от требований МСФО.

Вместе с тем предусмотрено, что в исключительных ситуациях может оказаться необходимым отступление от МСФО. Такие ситуации возникают, когда применение международных стандартов может привести к искажению информации об отдельных хозяйственных операциях. Примером данной ситуации является переход компании к использованию какого-то нового стандарта (или новой редакции существующего стандарта) до даты официального вступления его в силу. В этом случае финансовая отчетность должна содержать:

- мнение руководства компании о необходимости отклонений от МСФО;
- подробное объяснение причины, по которой применение этих стандартов может привести к искажению отчетности;

- описание правила, предписанного МСФО, и фактически использованной схемы учета;

- оценку влияния данного отклонения на величину активов, обязательств, капитала, прибыли (убытка) и денежных потоков для каждого периода, представленного в отчетности.

Знание всех фактов отклонений от МСФО позволяет пользователю составить собственное мнение об отчетности и подсчитать сумму поправок, необходимых для приведения отчетности в соответствие с МСФО. Поскольку речь идет об отдельных операциях, Комитет по МСФО намерен рассматривать потенциально возможные области отклонений, с тем чтобы своевременно выпускать разъяснения и изменения существующих стандартов. Таким образом, предполагается гарантировать, что отклонения имеют место лишь в исключительных случаях.

Важная роль в исполнении описанного правила принадлежит независимым аудиторам. Они обязаны выразить мнение, действительно ли отчетность составлена в соответствии с МСФО, то есть удостовериться и подтвердить, что отчетность отвечает всем требованиям каждого отдельно взятого стандарта.

Кроме того, МСФО устанавливают достаточно жесткий подход к выбору учетной политики. В этом процессе компания должна ориентироваться на правила, 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 результаты деятельности и положение компании, а также экономическое содержание операций (а не их юридическую форму). При отсутствии конкретных требований для отдельных

операций необходимо ориентироваться на требования, принятые для сходных операций, и общие принципы системы МСФО. Допускается также использовать отраслевые правила учета и стандарты, выпущенные другими органами, но лишь в той степени, в какой их требования не противоречат МСФО. Это дает возможность применять, в частности, US GAAP, так как последние содержат детально разработанные правила учета для многих сложных операций.

Принятый в МСФО подход призван устранить излишне широкую интерпретацию стандартов, а также ситуации, когда в публикуемой финансовой отчетности содержится указание, что она подготовлена в соответствии с МСФО, хотя на самом деле не все требования стандартов соблюдены. Чаще всего подобные ситуации возникают в отношении требований по раскрытию информации об операциях со связанными сторонами, по географическим и операционным сегментам и др.

Кстати

Deloitte комментирует прошлогодние поправки по IAS 40

Аудиторы из Deloitte Touche Tohmatsu Limited представили свое письмо с комментариями к поправкам, предложенным в прошлом году Советом по МСФО к внесению в стандарт IAS 40 (они проясняли порядок учета включения собственности в категорию «инвестиционное имущество» или, напротив, исключения из нее).

Эксперты, конечно, приветствуют инициативу международного разработчика прояснить проблемный практический аспект. В представлении IASB, для этого достаточно внести изменения в параграфы 57 (a)–(d) стандарта, чтобы всем было понятно, что они отнюдь не оговаривают полный список всех обстоятельств, свидетельствующих об изменении порядка использования собственности.

При этом Deloitte также считает, что для того, чтобы эти поправки действительно оказались полезными, им требуются дополнительные уточнения относительно их применимости:

- в отношении собственности, находящейся в процессе строительства. Возведение объекта может продолжаться долго. Меняются рыночные условия, меняются и планы. Более того, само строительство во многих случаях начинается без четкого плана относительно того, все ли элементы строящейся собственности будут после завершения строительства проданы, отданы в лизинг, или же будут использоваться самим девелопером. На данный момент параграф 57 не содержит исчерпывающего описания событий, способных стать индикатором изменения будущего порядка использования;

- в отношении намерений менеджера при оценке им или ею действительности изменения порядка использования. Безусловно, если у менеджера имеются какие-то новые планы относительно собственности, это может быть весомой причиной для перевода собственности в другую категорию. Однако в том же самом «Базисе для умозаключений» (в параграфе BC3), который прилагался к промежуточной версии измененного стандарта IAS 40, Совет по МСФО прямо отмечает, что «только изменение в намерениях менеджера» не может само по себе служить основанием для перевода, и здесь требуются дополнительные свидетельства. В то же время параграф 57 IAS 40 не уточняет, какого уровня должны быть эти «дополнительные свидетельства». Возможно, изменение намерений должно сочетаться с какими-то демонстрирующими факт изменений действиями, которых нельзя было ожидать по ходу предыдущей оценки — вопрошают комментаторы из Deloitte?

Создание резерва по сомнительным долгам

Лариса ШЕХМАН,
юрист

Согласно международным стандартам финансовой отчетности финансовая отчетность в обязательном порядке должна добросовестно представлять финансовое положение, финансовые результаты деятельности и движение денежных средств организации, прежде всего для внешних пользователей, поскольку у них нет права в отличие от менеджмента компании затребовать нужные им сведения (МСФО 1 «Представление финансовой отчетности»). Добросовестное представление требует правдивости при представлении воздействия операций, других событий и условий в соответствии с определениями и критериями признания для активов, обязательств, доходов и расходов, изложенными в принципах МСФО. Эти требования распространяются на все объекты бухгалтерского учета, включая дебиторскую задолженность.

В связи с несовпадением факта поставки товара (предоставления услуг) по времени с поступлением денежных средств у компаний возникает дебиторская задолженность, под которой согласно МСФО понимается сумма денежных средств, причитающаяся организации от ее покупателей продукции, товаров (потребителей услуг) — дебиторов. В соответствии с п. 63 МСФО 39 «Финансовые инструменты — признание и оценка» компания должна представлять в финансовой отчетности дебиторскую задолженность по справедливой стоимости. Уменьшение первоначальной сто-

имости финансового инструмента до его справедливой стоимости достигается путем введения резерва по сомнительной дебиторской задолженности, под которым подразумевается оценка возможных потерь в будущем, которых можно ожидать от дебиторов, то есть тех, кто в настоящее время является должником компании. При этом в момент создания резерва по сомнительным долгам неизвестно, кто из дебиторов попадает в разряд безнадежных.

Создание резерва по сомнительным долгам является одним из проявлений реализации принципа консерватизма (осмотрительности), согласно которому активы и доходы не должны быть завышены, а обязательства и расходы не должны быть занижены. Выполняя требования данного принципа, компании, с одной стороны, признают в отчетности вероятный будущий убыток, тем самым уменьшая уже признанные доходы, а с другой стороны, показывают величину дебиторской задолженности, которую в будущем реально будет получить.

Принцип соответствия также подтверждает необходимость создания резерва по сомнительным долгам. Потери, которые станут известны только в будущем бухгалтерском периоде, должны быть оценены в текущем периоде, потому что их следует сопоставить с доходом, полученным от продаж именно в текущем периоде.

Однажды, приняв политику расчета резерва по сомнительным долгам, в дальнейшем

в соответствии с принципом постоянства ее необходимо выполнять даже в те периоды, когда подобных долгов не возникает. Последовательное применение учетной политики позволяет достичь сравнимость информации за различные отчетные периоды. Сравнимость — одна из важнейших качественных характеристик информации, предусмотренная в МСФО и обуславливающая полезность бухгалтерской отчетности для пользователей.

МСФО 8 «Учетная политика, изменения в расчетных бухгалтерских оценках и ошибки» резерв по сомнительной задолженности относит к оценочным резервам, которые в бухгалтерский баланс не включаются. Их сальдо, учтенное в главной книге, вычитается из сальдо соответствующих активов, в отношении которых они создаются (по МСФО — «против которых создаются эти резервы»).

Учет резерва по сомнительным долгам ведется на специальном счете «Резерв по сомнительным долгам».

Поскольку изменение в расчетной оценке суммы безнадежных долгов в соответствии с налоговым законодательством Республики Беларусь не влияет на показатель прибыль/убыток текущего периода у обыкновенных коммерческих организаций (кроме банков и страховых компаний), это имеет значение исключительно при учете по МСФО.

Аналитический учет резервов по сомнительной дебиторской задолженности ведется в разрезе контрагентов и договоров, чтобы обеспечить возможность контролировать динамику данных по этой задолженности в последующих периодах и корректировать сам резерв, а также расходы по сомнительным долгам в отчете о прибылях и убытках.

В международной учетной практике применяют расчет общего и идентифицированного резервов по сомнительным долгам.

Общий резерв по сомнительным долгам рассчитывается как процент от общей суммы

дебиторской задолженности на конец отчетного года. При расчете процента принимают во внимание:

- предыдущий опыт возвращения долгов;
- текущую ситуацию;
- возможные будущие экономические условия.

Данный способ требует от бухгалтера минимального объема учетной работы.

ШАГ 1. ИНФОРМАЦИОННЫЙ МОНИТОРИНГ ПРИ СОЗДАНИИ РЕЗЕРВА

В первую очередь необходимо обеспечить получение тревожных сигналов — сформировать систему мониторинга. Для этого требуется выявить информационные потоки, которые потенциально могут принести нужную информацию. Изучение практики последних лет даст не менее 90% понимания в этом вопросе. Если в компании применяется система риск-менеджмента, то можно дополнительно воспользоваться матрицей рисков. Тем не менее она не даст полной информации. Ведь чувствительность модели управления рисками значительно ниже, чем уровень существенности для финансовой отчетности. Другими словами, факты хозяйственной жизни компании, по которым требуется создание резерва, могут просто не рассматриваться как риски. А принципы оценки риска в риск-менеджменте и во все иные.

Одновременно с изучением практики важно ставить задачу регламентации информационных потоков. Разумеется, разработка регламентов, графиков документооборота требует некоторых затрат первоначально. Однако на протяжении всей последующей работы наличие четких инструкций позволит сэкономить ресурсы и повысить качество информации.

Отметим, что в отношении документооборота по резервам не существует унифицированной первичной документации, к кото-

рой бухгалтеры так привыкли при совершении обычных хозяйственных операций.

Далее приведем примеры типичных информационных потоков, которые нужно анализировать на предмет необходимости создания резервов.

Проверки госорганов. Этот поток включает информацию о проводимых проверках государственными органами, обладающими полномочиями предъявлять требования финансового характера (налоговые и таможенные органы, КГК и иные). Копии материалов о проведении проверок, актов по их результатам и другая документация оперативно должна поступать в подразделение, ответственное за подготовку отчетности по МСФО.

Судебные процессы. Ситуация аналогична проверкам госорганов. Упростить мониторинг этого потока может доступ к сводной информации, которую, как правило, готовят юристы по всем спорам на постоянной или периодической основе. Сводная информация может быть представлена в виде реестров судебных процессов. В случае, когда массив данных реестра велик, к реестрам можно добавить дополнительную информацию, позволяющую группировать данные для их последующей обработки. Например, в реестр можно ввести поле «вероятность разрешения спора в пользу компании» с форматом заполнения по списку «высокая/низкая». Тогда дальнейшему анализу нужно подвергнуть все позиции с критерием «низкая». А вот для оценки резерва использовать данный критерий пока рано. Решения и заявления руководства. Например, руководство компании решает компенсировать ущерб заказчиком вследствие нарушения сроков оказания услуг. В таком случае менеджмент компании документирует это решение. Формулировка решения должна давать четкое представление о механизме реализации этого решения. Здесь оговоримся: одного лишь заявления топ-

менеджмента в прессе о том, что такое решение прорабатывается в компании, явно недостаточно для создания резерва. Тем не менее такое заявление все равно должно привлечь внимание департамента МСФО — следует сделать запросы в профильные подразделения и попросить их представить документы по мере их возникновения.

Сложность анализа этого информационного потока состоит в том, что необходимо иметь доступ ко всем решениям, принимаемым органами управления компании (генеральным директором, советом директоров и правлением). Так же сложно анализировать эти решения на предмет финансовых последствий. Здесь технические инструменты бесполезны. Эта работа — прерогатива финансового директора или главного бухгалтера компании. Такие вопросы также находятся в зоне особого внимания аудитора.

Реорганизация и ликвидация контрагента. Уведомления о таких событиях контрагенты по закону обязаны представлять компании. Поэтому важно, чтобы эта информация фиксировалась в корпоративной базе данных о контрагентах, а копии уведомлений представлялись в департамент МСФО. Как только получен сигнал об организационных изменениях у контрагента, необходимо провести оценку финансовых последствий и запросить у ответственного подразделения соответствующий расчет.

Обременительные договоры. Это наиболее объемный информационный поток для анализа, так как в него фактически входят все договоры компании. Но контроль соответствия условий заключаемых договоров финансовым интересам компании обычно реализуется в процессе заключения договоров — через процедуру согласования проектов договоров с финансовым директором или главным бухгалтером. Если по каким-то причинам такой договор все-таки заключается, то его следует

принимать к учету как обременительный, с соответствующей оценкой финансовых последствий.

Просроченные долги. Для организации мониторинга просроченной задолженности без управленческого учета по каждому договору и документу по исполнению договора обойтись будет сложно. В противном случае придется заниматься анализом и индивидуальной оценкой каждого обязательства и привлекать специалистов в сфере международной отчетности, юриспруденции и специфических вопросов предмета договора. Для детальной оценки нужно на отчетную дату сформировать выборку по существенным договорам (группам однородных договоров) и значительным просрочкам.

Мы рассмотрели основные информационные потоки, но это не закрытый перечень и жизнь привносит свои коррективы каждый день.

ШАГ 2. ВЫБОР МЕТОДОВ СОЗДАНИЯ РЕЗЕРВОВ

Для того чтобы качественно обработать полученный реестр фактов, нужно определить методы создания резервов и классифицировать факты применительно к выбранным методам. Начнем с методов.

Формальный метод. Если говорить о дебиторской задолженности контрагента, то согласно данному методу она классифицируется по формальным критериям и формируется резерв по установленному формальному алгоритму. Метод требует четкой регламентации и небольшой автоматизации. Он достаточно прост в применении. Хорошо подходит для больших массивов однотипных фактов и для однозначных ситуаций.

С формальными алгоритмами нужно быть предельно осмотрительными. Применение разного рода процентов, в том числе процентов вероятности, может привести к тому, что на простой вопрос аудитора, почему в резерв включили только 50% долга контрагента, кото-

рый на момент проведения аудита отчетности уже ликвидирован, ответить вразумительно не будет возможности.

Экспертный метод. В этом случае оценивается как вероятность возникновения обязательства, так и его сумма на основании мнения компетентных специалистов. При этом эксперт не только должен быть компетентен в вопросах оценки, обладать полномочиями в принятии решений, но и нести ответственность за последствия своих решений. На практике экспертом нельзя назначать одного специалиста. Несмотря на то что определяются финансовые последствия произошедшего факта, при оценке нужно учитывать юридические, коммерческие, технологические аспекты, а также вопросы экономической безопасности. К тому же коллегиальное решение — лучший способ защиты от манипуляций с отчетными данными и искажением информации. Поэтому для экспертизы приказом руководителя может быть создана специальная комиссия — постоянно действующая или на периодической основе.

Очень удобно проводить оценку в рамках работы обычной инвентаризационной комиссии. Тем более что в современных условиях инвентаризация дебиторской и кредиторской задолженностей и других финансовых обязательств не может быть полной без решения вопросов о создании резервов.

Комбинированный метод. Он представляет собой сочетание предыдущих методов. Например, вероятность возникновения обязательства оценивают методом экспертных оценок, а сумму — формально. Или создают формализованную модель для оценки обязательства, а в расчетах используют значения показателей, спрогнозированные экспертами. Так, методика оценки резервов по сомнительным долгам, используемая в налоговом учете, будет скорректирована таким образом, что доли резерва под просроченные долги опре-

делят эксперты для тех же самых формальным способом сгруппированных долгов.

Какой бы метод оценки не применялся, он должен привести к адекватному результату. Важно не только не допустить списания активов или завышения обязательств без достаточных на то оснований, но и избегать отражения в отчетности «надутых» показателей.

ШАГ 3. КЛАССИФИКАЦИЯ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

Теперь, когда понятно, как обрабатывать факты, самое время приступить к их классификации применительно к используемым методам создания резервов. Следует учитывать, что метод экспертных оценок очень трудоемок, поэтому чем для большего количества фактов будут разработаны процедуры формальной оценки, тем быстрее и качественнее можно получить результат.

Для рациональной обработки данных целесообразно выделить классы по существу однородных фактов, подлежащих формальной оценке. И определить для них алгоритмы обработки.

Начнем с резервов по сомнительным долгам. В первую очередь следует обособить класс обязательств контрагентов, проходящих процедуру банкротства. Такие обязательства необходимо в полном объеме и немедленно включать в резерв по сомнительным долгам. С контрагентами в стадии реорганизации так спешить не нужно. Иногда подобные события совсем не означают снижение ликвидности их задолженности. Здесь придется применить экспертный метод.

Аналогично можно выделить задолженность, просроченную на длительный срок (более 90 дней), по которой судом первой инстанции получено неблагоприятное для компании решение или объем обязательств контрагента превышает сумму его EBITDA по последней отчетности.

Значительно сложнее ситуация с резервами, связанными с обязательствами компании перед контрагентами. Но и здесь есть что включить в класс «резерв по умолчанию». В первую очередь это судебные споры, по которым неблагоприятные решения судов вступили в законную силу, но по разным причинам еще не взысканы денежные средства. Или, наоборот, денежные средства уже взысканы, но продолжают судебные тяжбы (только ввиду последнего обстоятельства неправильно отражать обязательства как таковые, пока они будут отражены только в качестве резерва).

В деятельности каждой компании возможно и нужно выделять такие классы. Для структурирования необходимо использовать информацию на отчетную дату и, что не менее важно, практику оценки, применявшуюся ранее. Если в предыдущие годы компания резервировала обязательства банкротов в полном объеме и без условий, а в текущем году решила оценивать объем конкурсной массы и другие факторы, то придется подискутировать с аудитором, комитетом по аудиту. Вполне возможно, что потребуется еще и сделать дополнительные раскрытия в отчетности.

Все, что нельзя выделить в классы для формирования системного подхода к оценке, оценивается экспертным методом. Часто это рождает споры экспертов, а значит, усложняет процесс подготовки отчетности и подвергает сомнению надежность представленной в ней информации.

ШАГ 4. КОМПЕТЕНЦИИ В ПРОЦЕССЕ СОЗДАНИЯ РЕЗЕРВОВ

Теперь пришло время определить ключевые компетенции специалистов и подразделений, вовлеченных в процесс создания резервов.

Кто определяет проблему. Весь спектр отношений с контрагентом может быть известен только тем людям, которые пожинают ре-

альные плоды сотрудничества с контрагентами. Это подразделения, которые непосредственно связаны с предметом договора или существом взаимоотношений с контрагентом. Представители этих подразделений отвечают за полноту и достоверность сведений, на основании которых принимается решение о создании резерва. Ведь только они могут быть инициаторами рассмотрения инвентаризационной комиссией «неоднозначных» обязательств. Они же должны оформлять и подписывать первичные документы о создании резервов, участвовать в инвентаризационной комиссии.

Кто проводит мониторинг проблемных зон. Как правило, состояние дебиторской и кредиторской задолженности контролируют финансовые подразделения. Поэтому финансовые специалисты должны быть вовлечены в процесс оценки качества задолженности. Пожалуй, только они могут провести системный анализ состояния задолженности и проконтролировать, насколько система мониторинга тревожных сигналов хорошо сработала, не упущены ли существенные проблемы возмещаемости долгов или неподтвержденные документально, но существующие обязательства.

Что оценивает юрист. Претензии и судебные споры, безусловно, являются тревожным сигналом. Исход судебных процессов часто зависит от процессуальных нюансов. Поэтому юристы — одни из самых важных экспертов в вопросах оценки взыскания долгов.

За высшим руководством последнее слово. Ограничиваться технической работой линейных специалистов или консультантов — большая ошибка. Необходим комплексный взгляд с самой высокой точки управления. Важно, чтобы генеральный директор и высший менеджмент понимали принципы создания резервов и участвовали в принятии решений. Зачастую только руководитель высшего уровня может оценить влияние событий, происходящих в жизни компании, на ее финансовое будущее.

ШАГ 5. РЕЗЕРВЫ И ДОКУМЕНТООБОРОТ

МСФО не содержит требований к учету, но без учета отчетность не составишь. Учет же требует идентификации объекта учета и создание соответствующего этому объекту документооборота. Объектом учета операций с резервами является резерв под обязательства по конкретному контрагенту и основанию. Например, по спору с налоговым органом объектом учета может быть как вся сумма налоговых претензий, так и отдельно суммы доначислений по разным налогам, субъектам, по эпизодам завышения расходов и занижения доходов, основной сумме доначислений, пеней и штрафов. Здесь главное, придерживаться принципа рациональности и не забывать, что при дроблении резерва в документах должна быть прописана информация отдельно по каждой его составляющей.

Для оформления резервов требуется всего два вида документов: документы по оценке резерва на отчетную дату и документы, подтверждающие наступление ожидаемых событий (например, неблагоприятное решение суда, вступившее в законную силу) или невозможность их наступления (например, выписка банка о зачислении денежных средств в погашение задолженности, покрытой резервом по сомнительным долгам). Если вторую группу документов в основном получают из внешних источников как подтверждение свершившихся фактов, то оценка обязательств — сугубо внутренний процесс и достаточно сложный. Оценка должна быть задокументирована. Причем одну форму документа можно применить к оформлению оценки резерва по сомнительным долгам и резерва под оценочные обязательства. Разным будет лишь их содержание. Документ будет сложным, в допустимых пределах креативным. Но ему можно придать легко читаемую форму. Он утверждается генеральным директором. Один документ можно подготовить сразу по однородной группе обязательств.

МСФО (IAS) 19: предельная величина актива программы с установленными выплатами, минимальные требования к финансированию и их взаимосвязь

Настоящее разъяснение отвечает на следующие вопросы:

■ в каких случаях возврат средств или сокращение будущих взносов считаются возможными в соответствии с определением предельной величины активов, содержащимся в п. 8 МСФО (IAS) 19?

■ как минимальное требование к финансированию может повлиять на возможность сокращения будущих взносов?

■ в каких случаях минимальное требование к финансированию может привести к возникновению обязательства?

1. В п. 64 МСФО (IAS) 19 оценка чистого актива программы с установленными выплатами ограничивается наименьшей из следующих величин: профицита программы с установленными выплатами и предельной величины активов. Пункт 8 МСФО (IAS) 19 определяет предельную величину актива как «приведенную стоимость экономических выгод, доступных в виде возврата средств из программы или сокращения будущих взносов в программу». Возникли вопросы о том, когда возврат

средств или сокращение будущих взносов должны расцениваться как доступные, в частности в тех случаях, когда существует минимальное требование к финансированию.

2. Минимальные требования к финансированию существуют во многих странах с целью повышения защищенности обязательств по предоставлению вознаграждения по окончании трудовой деятельности перед членами программы вознаграждений работникам. Такие требования обычно предусматривают минимальную сумму или уровень взносов, которые должны быть внесены в программу за определенный период. Следовательно, минимальное требование к финансированию может ограничить способность организации сокращать будущие взносы.

3. Кроме того, ограничение оценки актива программы с установленными выплатами может привести к тому, что минимальное требование к финансированию будет обременительным. Обычно требование к внесению взносов в программу не затрагивает оценку актива или обязательства программы с установленными

выплатами. Причина этого заключается в том, что взносы, будучи сделанными, становятся активами программы, и, таким образом, дополнительное чистое обязательство является нулевым. Однако минимальное требование к финансированию может привести к возникновению обязательства, если необходимые взносы станут недоступными для организации после их оплаты.

ЗА. В ноябре 2009 года Советом по Международным стандартам финансовой отчетности были внесены изменения в Разъяснение КРМФО (IFRIC) 14 для устранения непреднамеренного результата применения требований к учету досрочной оплаты будущих взносов в ограниченных обстоятельствах, когда существует минимальное требование к финансированию.

СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

4. Данное разъяснение применяется в отношении всех вознаграждений по окончании трудовой деятельности с установленными выплатами и других долгосрочных вознаграждений работникам с установленными выплатами.

5. В целях данного разъяснения минимальными требованиями к финансированию являются любые требования к финансированию программы вознаграждений по окончании трудовой деятельности или других долгосрочных вознаграждений с установленными выплатами.

ВОЗМОЖНОСТЬ ВОЗВРАТА СУММ ИЛИ СОКРАЩЕНИЯ БУДУЩИХ ВЗНОСОВ

7. Организация должна определять возможность возврата средств или сокращения будущих взносов на основании условий программы и требований, установленных законодательством юрисдикции программы.

8. Экономическая выгода в форме возврата средств или сокращения будущих взносов

считается доступной в том случае, если организация может реализовать ее в какой-либо момент в течение периода действия программы или при погашении обязательств по программе. В частности, такая экономическая выгода может считаться доступной, даже если она не может быть реализована незамедлительно на конец отчетного периода.

9. Доступная экономическая выгода не зависит от того, как организация намеревается использовать профицит активов. Организация определяет максимальную экономическую выгоду от возврата средств, сокращения будущих взносов или их комбинации. Организация не должна признавать экономические выгоды от комбинации возврата средств и сокращения будущих взносов на основании взаимоисключающих допущений.

10. В соответствии с МСФО (IAS) 1 организация должна раскрыть информацию об основных источниках неопределенности расчетных оценок на конец отчетного периода, которые заключают в себе значительный риск возникновения существенных корректировок балансовой стоимости чистого актива или обязательства, признанной в отчете о финансовом положении. Это может включать раскрытие любых ограничений возможности реализовать профицит активов в текущий момент или раскрытие основания для определения суммы доступной экономической выгоды.

ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ВЫГОДА, ДОСТУПНАЯ В ВИДЕ ВОЗВРАТА СРЕДСТВ

Право на возврат средств

11. Возврат средств доступен организации в том случае, если организация имеет безусловное право на получение такого возврата:

а) в течение периода действия программы, без допущения о том, что обязательства программы должны быть погашены с целью

получения возврата (например, в некоторых юрисдикциях организация может иметь право на возврат в течение периода действия программы, независимо от того, погашены ли обязательства программы); или

b) при условии постепенного погашения обязательств программы в течение периода времени до тех пор, пока все участники не покинут программу; или

c) при условии одномоментного погашения обязательств программы в полном объеме (то есть ликвидации программы).

Безусловное право на возврат сумм может существовать независимо от уровня финансирования программы на конец отчетного периода.

12. Если право организации на возврат профицита активов зависит от возникновения или невозникновения одного или нескольких будущих событий, в наступлении которых нет уверенности и которые не находятся под ее полным контролем, то организация не имеет безусловного права на возврат и не должна признавать актив.

Оценка экономической выгоды

13. Организация должна оценивать экономическую выгоду, доступную в форме возврата средств, как сумму профицита на конец отчетного периода (которая представляет собой справедливую стоимость активов программы за вычетом приведенной стоимости обязанности по программе с установленными выплатами), которую организация имеет право получить в виде возврата средств, за вычетом соответствующих затрат. Например, если на сумму возврата начисляется какой-либо налог, кроме налога на прибыль, организация должна оценить сумму возврата за вычетом данного налога.

14. При оценке суммы доступного возврата средств при ликвидации программы (п. 11(c)), организация должна включать затраты в план

погашения обязательств программы и возврата средств. Например, организация должна вычесть стоимость профессиональных услуг, если они оплачены за счет программы, а не организацией, и затраты на выплату страховых премий, которые могут потребоваться для обеспечения обязательства в случае ликвидации программы.

15. Если сумма возврата определяется как полная сумма или пропорциональная часть профицита, а не фиксированная сумма, организация не должна вносить корректировку, связанную с временной стоимостью денег, даже если возврат может быть реализован только на будущую дату.

ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ВЫГОДА, ДОСТУПНАЯ В ВИДЕ СОКРАЩЕНИЯ ВЗНОСОВ

16. При отсутствии минимального требования к финансированию в отношении взносов, касающихся будущих услуг, экономической выгодой, доступной в виде сокращения будущих взносов, является стоимость будущих услуг для организации за каждый период в течение наименьшего из сроков: ожидаемого срока действия программы и ожидаемого срока существования организации. Стоимость будущих услуг для организации исключает суммы расходов, которые понесут работники.

17. Организация должна определить стоимость будущих услуг, используя допущения, согласующиеся с допущениями, используемыми для определения обязанности по установленным выплатам, и ситуацией, которая существует на конец отчетного периода, как определено в МСФО (IAS) 19. Следовательно, организация не принимает в расчет изменения вознаграждений, предоставляемых по программе в будущем, пока в программу не внесены изменения, и принимает допущение о том, что количество работников в будущем будет постоянным, кроме случаев, когда организация сокращает количество

работников, включенных в программу. В последнем случае допущение о количестве работников в будущем должно учитывать такое сокращение.

ВЛИЯНИЕ МИНИМАЛЬНОГО ТРЕБОВАНИЯ К ФИНАНСИРОВАНИЮ НА ЭКОНОМИЧЕСКУЮ ВЫГОДУ, ДОСТУПНУЮ В ВИДЕ СОКРАЩЕНИЯ БУДУЩИХ ВЗНОСОВ

18. Организация должна проанализировать минимальное требование к финансированию на указанную дату в отношении взносов, которые обязаны покрывать (а) существующий дефицит средств по прошлым услугам на основе минимального финансирования и (б) будущие услуги.

19. Взносы с целью покрытия существующего дефицита средств на основе минимального требования к финансированию в отношении уже полученных услуг не влияют на будущие взносы за будущие услуги. Они могут привести к возникновению обязательства в соответствии с п. 23–26.

20. Если существует минимальное требование к финансированию для взносов, касающихся будущих услуг, то экономической выгодой, доступной в виде сокращения будущих взносов, является сумма:

а) каких-либо величин, которые сокращают будущие взносы, относящиеся к минимальному требованию к финансированию за будущие услуги, благодаря тому, что организация досрочно оплатила взносы (т. е. оплатила сумму до того, как должна была это сделать); и

б) расчетной стоимости будущих услуг в каждом периоде в соответствии с пунктами 16 и 17, за вычетом расчетной стоимости взносов по минимальному требованию к финансированию, которые бы требовались за будущие услуги в этих периодах, если бы не было досрочной оплаты, указанной в подпункте (а).

21. Организация должна оценить будущие взносы по минимальному требованию

к финансированию будущих услуг, принимая во внимание влияние существующего профицита, определенного на основе минимального финансирования, но исключая досрочную оплату, указанную в п. 20(а). Организация должна использовать допущения, согласующиеся с минимальным требованием к финансированию, и, для тех факторов, которые не заложены в минимальные требования к финансированию, допущения, согласующиеся с теми, которые используются для определения обязательства по установленным выплатам, и ситуацией на конец отчетного периода, как определено в МСФО (IAS) 19. Оценка должна включать изменения, ожидаемые в результате оплаты организацией минимальных взносов, когда они подлежат оплате. Однако оценка не должна включать влияние ожидаемых изменений в условиях минимального финансирования, которые не являются по существу принятыми или не согласованы на договорной основе на конец отчетного периода.

22. Когда организация определяет сумму, описанную в п. 20(б), если будущие взносы по минимальному требованию к финансированию будущих услуг превышают стоимость будущих услуг по МСФО (IAS) 19 в любом указанном периоде, то такое превышение уменьшает сумму экономической выгоды, доступной в виде сокращения будущих взносов. Однако сумма, описанная в пункте 20(б), никогда не может быть меньше нуля.

СЛУЧАИ, КОГДА МИНИМАЛЬНОЕ ТРЕБОВАНИЕ К ФИНАНСИРОВАНИЮ МОЖЕТ ПРИВЕСТИ К ВОЗНИКНОВЕНИЮ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА

23. Если у организации в соответствии с минимальным требованием к финансированию возникает обязанность по оплате взносов для покрытия существующего дефицита на основе минимального требования к финансированию в отношении уже полученных услуг, орга-

низация должна определить, будут ли взносы, подлежащие оплате, доступны в виде возврата средств или сокращения будущих взносов после того, как средства были внесены в программу.

24. В той мере, в какой подлежащие оплате взносы не будут доступны после их внесения в программу, организация должна признать обязательство при возникновении обязанности. Обязательство должно уменьшить чистый актив программы с установленными выплатами или увеличить чистое обязательство программы с установленными выплатами таким образом, чтобы не ожидалось возникновения прибыли или убытка в результате применения п. 64 МСФО (IAS) 19, когда оплачиваются взносы.

25–26. [Удалены]

ДАТА ВСТУПЛЕНИЯ В СИЛУ

27. Организация должна применять данное разъяснение в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2008 г. или после этой даты.

27А. МСФО (IAS) 1 (пересмотренным в 2007 году) внесены поправки в терминологию, используемую в МСФО. Кроме того, внесены поправки в п. 26. Организация должна применить данные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Если организация применит МСФО (IAS) 1 (пересмотренный в 2007 году) в отношении более раннего периода, то поправки должны применяться для данного более раннего периода.

27В. Документом «Досрочная оплата минимальных требований к финансированию»

добавлен пункт 3А и внесены изменения в пункты 16–18 и 20–22. Организация должна применять данные поправки для годовых периодов, начинающихся 1 января 2011 г. или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит поправки для более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.

27С. МСФО (IAS) 19 (с учетом поправок 2011 года) внесены поправки в п. 1, 6, 17 и 24 и удалены пункты 25 и 26. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IAS) 19 (с учетом поправок 2011 года).

ПЕРЕХОДНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ

28. Организация должна применять настоящее разъяснение с начала первого периода, представленного в первой финансовой отчетности, к которой применяется это разъяснение. Организация должна признать первоначальную корректировку, возникающую при применении настоящего разъяснения, в составе нераспределенной прибыли в начале данного периода.

29. Организация должна применять поправки в пунктах 3А, 16–18 и 20–22, начиная с самого раннего сравнительного периода, представленного в первой финансовой отчетности, в которой организация использует это разъяснение. Если организация применяла это разъяснение до того, как применила поправки, она должна признать корректировку, возникающую в результате применения поправок, в составе нераспределенной прибыли в начале самого раннего представленного сравнительного периода.

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 7 «Применение метода пересчета, предусмотренного МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике»

Ссылки:

- МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»;
- МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике».

ИСХОДНАЯ ИНФОРМАЦИЯ

1. Настоящее разъяснение содержит рекомендации относительно методов применения требований.

МСФО (IAS) 29 в отчетном периоде, в котором организация выявляет* наличие гиперинфляции в экономике страны, валюта которой является функциональной валютой данной организации, если в предыдущий период экономика этой страны не являлась гиперинфляционной, в связи с чем организация вынуждена произвести пересчет статей финансовой отчетности в соответствии с МСФО (IAS) 29.

* Наличие гиперинфляции определяется на основе толкования организацией критериев, изложенных в пункте 3 МСФО (IAS) 29.

ВОПРОСЫ

2. Настоящее разъяснение отвечает на следующие вопросы:

а) как следует интерпретировать требование о представлении информации «в единицах измерения, являющихся текущими на конец отчетного периода», содержащееся в пункте 8 МСФО (IAS) 29 при применении организацией этого стандарта?

б) как организация должна отражать в учете начальное сальдо по статьям отложенных налогов в пересчитанной финансовой отчетности?

КОНСЕНСУС

3. В отчетном периоде, в котором организация выявляет наличие гиперинфляции в эко-

номике страны, валюта которой является ее функциональной валютой, если в предыдущий период экономика этой страны не являлась гиперинфляционной, организация должна применять требования МСФО (IAS) 29 так, как если бы эта экономика всегда была гиперинфляционной. Соответственно, применительно к немонетарным статьям, оцениваемым по исторической стоимости, начальный отчет о финансовом положении организации на начало самого раннего периода из представленных в финансовой отчетности, должен быть пересчитан с целью отражения воздействия влияния инфляции с даты приобретения активов и возникновения обязательств до конца отчетного периода. Для немонетарных статей, отраженных в начальном отчете о финансовом положении по стоимости, являющейся текущей стоимостью на дату, отличную от даты приобретения актива или возникновения обязательства, такой пересчет должен отражать влияние инфляции с даты определения текущей балансовой стоимости до конца отчетного периода.

4. На конец отчетного периода статьи отложенных налогов признаются и оцениваются в соответствии с МСФО (IAS) 12. Однако суммы отложенных налогов в отчете о финансовом положении на начало отчетного периода определяются следующим образом:

а) организация переоценивает статьи отложенных налогов в соответствии с МСФО (IAS) 12 после пересчета номинальной балансовой стоимости своих немонетарных статей в отчете о финансовом положении на начало отчетного периода посредством применения единицы изменения на эту дату;

б) статьи отложенных налогов, переоцененные в соответствии с пунктом а), пересчитываются с учетом изменения единицы измерения с отчетной даты на начало отчетного периода по отчетную дату на конец того же периода. Организация применяет подход, описанный в п. а) и б), при пересчете статей отложенных налогов в начальном отчете о финансовом положении всех сравнительных периодов, представленных в пересчитанной финансовой отчетности за отчетный период, в котором организация применяет МСФО (IAS) 29.

5. После завершения организацией пересчета статей финансовой отчетности все соответствующие данные финансовой отчетности за последующий отчетный период, включая статьи отложенных налогов, пересчитываются с применением к этому последующему периоду измененной единицы измерения только по отношению к пересчитанным данным финансовой отчетности за предыдущий отчетный период.

Самые посещаемые разделы сайта

www.profmedia.by



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

Отчетность за 2015 год с корректировкой прошлого периода на МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике»

Финансовая отчетность о деятельности белорусских компаний и банков, составленная по Международным стандартам финансовой отчетности, станет привлекательнее для зарубежных инвесторов. После консультаций как на глобальном уровне, так и на уровне СНГ бухгалтерским профессиональным сообществом принято решение, что в Республике Беларусь с 1 января 2015 г. отменяется применение Международного стандарта бухгалтерского учета № 29 (МСФО 29). Применение этого стандарта при составлении отчетности по МСФО значительно ухудшало финансовый результат коммерческих организаций с положительной чистой денежной позицией, к которым можно причислить все белорусские банки. Это служило одной из причин снижения их привлекательности для инвесторов. Поскольку стандарт применяется редко (в 2014-м действовал лишь в четырех странах, включая Беларусь), иностранные частные и институциональные инвесторы, в том числе международные финансовые организации, присутствующие на белорусском рынке, испытывали затруднения с корректной интерпретацией эффектов применения стандарта на финансовую отчетность. Это обстоятельство создавало дополнительную субъективную неопределенность в отношении финансового состояния и результатов деятельности организаций и не могло

не влиять отрицательно на оценку рисков инвестирования и ведения бизнеса в Беларуси. С прекращением применения стандарта в этом смысле ситуация изменится в лучшую сторону. МСБУ 29 вводится, если кумулятивный индекс инфляции в стране за 3 последних года приближается к отметке 100% либо превышает ее. Стандартом оговорен также ряд качественных признаков гиперинфляции. К необходимости его применения в Беларуси привел валютный кризис 2011 года. Начиная с 2011 года экономика страны имела статус гиперинфляционной. В IV квартале 2014 г. совокупный показатель инфляции за 3 года упал ниже 100%.

2015 год, несмотря на некоторые потрясения на валютном рынке и макроэкономические проблемы, вызванные региональным кризисом, проявился умеренным темпом роста цен и не может влиять на повторное рассмотрение финансовым сообществом вопроса возврата применения методологии гиперинфляционного учета. Как показал I квартал 2016 г., уже можно выразить осторожный оптимизм, что Беларусь не скатится в повторный гиперинфляционный статус.

ИСХОДНАЯ ИНФОРМАЦИЯ

Разъяснение содержит рекомендации относительно методов применения требований.

МСФО (IAS) 29 в отчетном периоде, в котором организация выявляет* наличие гиперинфляции в экономике страны, валюта которой является функциональной валютой данной организации, если в предыдущий период экономика этой страны не являлась гиперинфляционной, в связи с чем организация вынуждена произвести пересчет статей финансовой отчетности в соответствии с МСФО (IAS) 29.

Разъяснение отвечает на вопросы:

- как следует интерпретировать требование о представлении информации «в единицах измерения, являющихся текущими на конец отчетного периода», содержащееся в пункте 8 МСФО (IAS) 29 при применении организацией этого стандарта?
- как организация должна отражать в учете начальное сальдо по статьям отложенных налогов в пересчитанной финансовой отчетности?

КОНСЕНСУС

В отчетном периоде, в котором организация выявляет наличие гиперинфляции в экономике страны, валюта которой является ее функциональной валютой, если в предыдущий период экономика этой страны не являлась гиперинфляционной, организация должна применять требования МСФО (IAS) 29 так, как если бы эта экономика всегда была гиперинфляционной. Применительно к немонетарным статьям, оцениваемым по исторической стоимости, начальный отчет о финансовом положении организации на начало самого раннего периода из представленных в финансовой отчетности, должен быть пересчитан с целью отражения воздействия влияния инфляции с даты приобретения активов и возникновения обязательств до конца отчетного периода. Для немонетарных статей, отраженных в начальном отчете о фи-

нансовом положении по стоимости, являющейся текущей стоимостью на дату, отличную от даты приобретения актива или возникновения обязательства, такой пересчет должен отражать влияние инфляции с даты определения текущей балансовой стоимости до конца отчетного периода. На конец отчетного периода статьи отложенных налогов признаются и оцениваются в соответствии с МСФО (IAS) 12. Однако суммы отложенных налогов в отчете о финансовом положении на начало отчетного периода определяются следующим образом:

1. Организация переоценивает статьи отложенных налогов в соответствии с МСФО (IAS) 12 после пересчета номинальной балансовой стоимости своих немонетарных статей в отчете о финансовом положении на начало отчетного периода посредством применения единицы изменения на эту дату.

2. Статьи отложенных налогов (переоцененные) пересчитываются с учетом изменения единицы измерения с отчетной даты на начало отчетного периода по отчетную дату на конец того же периода. Организация применяет подходы, описанные ранее, при пересчете статей отложенных налогов в начальном отчете о финансовом положении всех сравнительных периодов, представленных в пересчитанной финансовой отчетности за отчетный период, в котором организация применяет МСФО (IAS) 29.

3. После завершения организацией пересчета статей финансовой отчетности все соответствующие данные финансовой отчетности за последующий отчетный период, включая статьи отложенных налогов, пересчитываются с применением к этому последующему периоду измененной единицы измерения только по отношению к пересчитанным данным финансовой отчетности за предыдущий отчетный период.

* Наличие гиперинфляции определяется на основе толкования организацией критериев, изложенных в пункте 3 МСФО (IAS) 29.

МСФО 15: 5 шагов к признанию выручки

Складывается такое мнение, что каждый, кто имел хотя бы краткий контакт с новыми принципами признания выручки, тут же запомнил, что это будет производиться в 5 шагов: идентификация договора; определение, какие обязательства исполнения он включает; определение полной величины вознаграждения, оговоренного в контракте; его распределение по отдельным обязательствам исполнения; наконец, отражение выручки в бухгалтерских книгах.

Все компании, использующие МСФО, начнут таким способом начислять себе выручку начиная с 1 января 2018 г. Чек станет документом, служащим разве что для расчетов с клиентом и основой для начисления налогов. Его роль в процессе учета выручки будет минимальна.

ОСНОВНОЙ ПРИНЦИП ПРИЗНАНИЯ ВЫРУЧКИ В МСФО 15

Выручка, указанная в финансовой отчетности, должна отражать **стоимость товаров и услуг, переданных клиентам в данном отчетном периоде**. Товаров и услуг, обещанных по договору с клиентом.

Стоимость, учтенная в качестве выручки, должна отвечать **вознаграждению, на которое данная компания согласно ожиданиям будет уполномочена** взамен передачи товара или услуги.

Звучит логично и не слишком сложно. Однако дьявол, как известно, кроется в деталях. В каждой формулировке основного положения имеется свой подводный камень.

Какие товары и услуги были переданы в данном периоде? Что именно было «обещано» в договоре? Когда договор является основанием для признания выручки? Почему вознаграждение обязано быть «согласно ожиданию»?

ШАГ 1: ИДЕНТИФИКАЦИЯ ДОГОВОРА

Условием признания выручки является существование договора. Необязательно письменного договора — это может быть устная или вмененная договоренность. Важно, чтобы она при этом соответствовала всем нижеприведенным критериям:

1. Стороны **подписали соглашение** и намереваются свои обязательства выполнить.
2. Организация может определить **права каждой стороны на товары и услуги**, которые должны быть переданы.
3. На основе договора можно определить **условия оплаты**.
4. Соглашение имеет коммерческую сущность (англ., *commercial substance*).
5. **Вероятным является получение** продавцом **вознаграждения**, на которое он будет уполномочен взамен передачи товара

или услуги (то есть присутствует платежеспособность клиента и его намерение).

За небольшими исключениями организация не сможет указать в отчетности выручки, пока клиентом не утвержден (то есть не подписан) договор, а также пока условия платежа не определены четко либо возможность выплаты вознаграждения порождает существенные сомнения.

Примеры чисто практических вопросов:

- кто является «клиентом» — тот, кому организация передает товары и услуги, тот, кто платит, или же тот, с кем организация подписала соглашение?

- как определить «срок действия соглашения» — в каком промежутке времени оговаривать обещанные товары и услуги вместе с вознаграждением за них?

- когда разрешается и разрешается ли вообще признавать в качестве выручки вознаграждение, выплаченное клиентом согласно договору, не соответствующему вышеприведенным критериям?

- а если комплект соглашений оговаривается одновременно, нужно ли это трактовать как один договор с позиции МСФО 15?

- как учитывать изменение цены либо срока действия соглашения в процессе ее реализации?

ШАГ 2: ОПРЕДЕЛЕНИЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ИСПОЛНЕНИЯ В РАМКАХ ДОГОВОРА

В момент начала исполнения договора организация идентифицирует так называемые **обязательства исполнения**.

Обязательства исполнения, содержащиеся в соглашении, необязательно должны быть теми же, что перечисленные в нем товары и услуги, за которые платит клиент. Покупаете вы, например, в магазине компьютерное оборудование — производитель добавляет к нему ежегодное бесплатное сервисное обслуживание.

За что именно вы заплатили? За оборудование. Сколько обязательств исполнения было в вашем соглашении с магазином?

1. Компьютерное оборудование.
2. Услуга ежегодного сервисного обслуживания.

То есть потенциально у нас тут два обязательства исполнения: один товар и одна услуга.

Обязательством исполнения в терминах МСФО 15 является каждое **содержащееся в договоре обещание о передаче товара либо услуги** (или комбинации товара и услуги), которое можно отделить.

Примеры чисто практических вопросов:

- какие товары и услуги можно отделить согласно критериям стандарта?

- какие товары или услуги, не называемые прямо, содержит данное соглашение?

- какие товары и услугу по данному соглашению обязаны трактоваться как «пакет»?

- является ли организация основным исполнителем или же посредником по данному обязательству исполнения?

- являются ли предоставленные гарантии обязательствами исполнения?

ШАГ 3: ОПРЕДЕЛЕНИЕ ПОЛНОЙ ВЕЛИЧИНЫ ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ, СОДЕРЖАЩЕГОСЯ В ДОГОВОРЕ (ТАК НАЗЫВАЕМОЙ ЦЕНЫ ТРАНЗАКЦИИ)

Цена транзакции — это **стоимость вознаграждения, на которое будет согласно ожиданиям уполномочена организация взамен передачи товаров и услуг клиенту**. Она не учитывает квот, полученных от имени третьих сторон (например, НДС).

Цена транзакции может содержать постоянную и переменную часть.

Примерами переменного вознаграждения являются:

- скидки, дисконты, уценки;
- компенсации;

- программы лояльности;
- условные бонусы;
- штрафы;
- переменные платежи.

Переменное вознаграждение должно учитываться в цене транзакции через наилучшую из доступных оценок его стоимости, но только в той мере, в какой организация с высокой вероятностью ожидает его получения.

Если в договоре реализации строительного проекта указан бонус за окончание работ на месяц раньше срока и штрафы за окончание работ на месяц позже срока, компания должна определить, какой сценарий является более правдоподобным, а далее оценить полное вознаграждение за проект с учетом оценки величины переменного вознаграждения.

Прочие элементы, помимо переменного вознаграждения, которые необходимо учитывать при расчете полной цены транзакции — это **эффекты от смещения денежных поступлений во времени, неденежное вознаграждение, а также вознаграждения, уплачиваемое на честь клиента** (например, выдаваемые клиенту в супермаркетах купоны и ваучеры).

Примеры чисто практических вопросов:

- какие элементы переменного вознаграждения содержатся в договоре либо возникают из рыночной практики?
- как оценить их стоимость?
- насколько вероятным является реализация отдельных составляющих переменного вознаграждения?
- какую процентную ставку использовать для дисконтирования отложенных поступлений?
- по какой стоимости оценивать неденежное вознаграждение?

ШАГ 4: ОТНЕСЕНИЕ ЦЕНЫ ТРАНЗАКЦИИ НА ОТДЕЛЬНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА ИСПОЛНЕНИЯ

Оценка полного вознаграждения на 3-м шаге необходима для его распределения (от-

несения) по отдельным обязательствам исполнения, идентифицированным на 2-м шаге.

Если клиент закупил компьютерное оборудование с услугой ежегодного сервисного обслуживания, то какую часть уплаченной цены продавец обязан отнести на оборудование (товар), а какую на сервисные услуги (собственно на услугу)?

Распределение цены транзакции производится пропорционально отдельным ценам продажи товаров и услуг, составляющих обязательство исполнения по договору.

Примеры чисто практических вопросов:

- как должны определяться отдельные цены продажи?
- что делать в ситуации, когда организация не продает по отдельности некоторых товаров или услуг, являющихся отдельными обязательствами исполнения?
- каким образом распределять предоставленные скидки?
- должно ли переменное вознаграждение относиться к одному обязательству исполнения по договору, к нескольким или, может быть, ко всем сразу?
- как учитывать изменение цены транзакции?

ШАГ 5: ОТРАЖЕНИЕ ВЫРУЧКИ В БУХГАЛТЕРСКИХ КНИГАХ

Организация признает выручку вместе с реализацией своего обязательства исполнения через доставку обещанных товаров или услуг клиенту. На момент начала реализации договора необходимо выяснить, **осуществляется ли реализация обязательств исполнения в течение временного периода или же в определенном моменте.**

В примере с компьютерным оборудованием и сервисом передача контроля над оборудованием наступит, вероятнее всего, одномо-

ментно. Услуга сервисного обслуживания при этом будет реализовываться в течение периода времени.

Однако не всегда на практике определение способа учета такое простое. Бывают категории услуг, в случае с которыми обязательство исполнения будет согласно критериям МСФО 15 реализовываться также в определенный момент времени.

Доставка товара либо услуги производится в течение определенного периода времени в любом из нижеприведенных случаев:

1. Клиент одновременно получает и потребляет блага, поставляемые организацией.
2. Организация создает либо улучшает составляющую активов, которая в процессе создания либо улучшения контролируется клиентом.

Если компания не реализует обязательства исполнения в течение промежутка времени, тогда считается, что она его реализует в определенном моменте.

Примеры чисто практических вопросов:

- в какой момент времени организация передает контроль над составляющей активов?
- одновременно ли клиент получает и потребляет блага в данной ситуации?
- как отразить в документах продажу товара, в случае которой организация имеет право либо возможность выкупа?
- в каком моменте времени признавать выручку по договору комиссии?
- как измерить степень реализации обязательств исполнения в течение периода времени?

ПОДЫТОЖИМ 5 ШАГОВ

С 1 января 2018 г. учет выручки будет производиться за пять шагов:

- шаг 1 — **идентификация договора;**
- шаг 2 — **определение обязательств исполнения в рамках договора;**
- шаг 3 — **определение полной величины вознаграждения, содержащегося в договоре** (так называемой цены транзакции);
- шаг 4 — **отнесение цены транзакции на отдельные обязательства исполнения;**
- шаг 5 — **отражение выручки в бухгалтерских книгах.**

МСФО 15 не является стандартом, который, как некоторые другие изменения в МСФО, можно внедрять по мере составления финансовой отчетности, поскольку он оказывает влияние на учет отдельных продаж. **Основным документом для учета будет договор, а не чек.**

Конечно, большая часть организаций не будет анализировать каждую транзакцию по отдельности и уже сейчас должна выработать свою собственную модель признания выручки. Время определить основы отчетности для отдельных видов транзакций, чтобы порядок действий после первого же использования стандарта производился автоматически.

Об авторе

*Польский эксперт Дарек Кашкур.
Консультирует компании в области
финансовой отчетности. Организует
обучение по МСФО. Долгосрочный
инвестор. Профессиональный
опыт — работа в PwC и KPMG.
Квалификация ACCA и диплом SGH
(Варшавской школы экономики)*

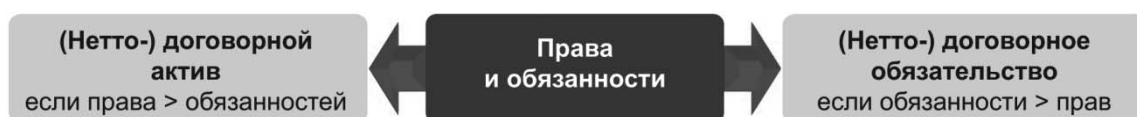
*Источник: Raport dla Inwestora
Перевод: GAAP.RU*

МСФО 15: представление и раскрытие информации

ПОРЯДОК ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ДОГОВОРНЫХ АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

Договорной актив или, соответственно, договорное обязательство признается в том случае, когда:

- компания исполняет свои обязанности посредством передачи покупателю товаров или услуг; или
- покупатель исполняет свои обязанности посредством уплаты компании соответствующего возмещения.



Безусловное право на получение возмещения представляется как дебиторская задолженность и учитывается в порядке, предусмотренном для финансовых инструментов.

ТРЕБОВАНИЯ КАСАТЕЛЬНО РАСКРЫТИЯ ИНФОРМАЦИИ

Говоря в общем, требования стандарта касательно раскрытия информации направлены на то, чтобы пользователи финансовой отчетности получили возможность понять характер и оценить сумму, сроки и неопределенность возникновения выручки и денежных потоков по договорам с покупателями.

Новый стандарт требует раскрытия описательной и количественной информации по следующим категориям:

- договоры с покупателями:
 - дезагрегирование выручки;

- изменения в договорных активах, обязательствах и затратах;
- обязанности, подлежащие исполнению в рамках договора; и
- цена сделки, отнесенная на оставшиеся обязанности, подлежащие исполнению;
 - основные суждения и изменения в суждениях, принятые в процессе применения требований стандарта:
 - определение сроков исполнения обязанностей, подлежащих исполнению в рамках договора; и
 - определение цены сделки и сумм, распределенных между обязанностями, подлежащими исполнению;
 - активы, признанные в отношении затрат, связанных с заключением или выполнением договора с покупателем.

Новый стандарт разрешает компаниям, отличным от публичных коммерческих компа-

ний и некоторых некоммерческих организаций, раскрывать в рамках ОПБУ США меньший объем информации.

ПРОМЕЖУТОЧНЫЕ ТРЕБОВАНИЯ

Публичные коммерческие компании и некоторые некоммерческие организации, отчитывающиеся по ОПБУ США, должны раскрывать количественную информацию, требуемую новым стандартом, в каждом промежуточном периоде. Однако компаниям, отчитывающимся по МСФО, нужно только раскрыть информацию о подходах к дезагрегированию выручки в промежуточных периодах и свериться с МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность», чтобы определить, нужно ли раскрыть еще какую-либо информацию. Компании, отличные от публичных коммерческих компаний и некоторых некоммерческих организаций, отчитывающихся по ОПБУ США, освобождаются от необходимости раскрытия какой-либо особой информации о выручке в отношении промежуточных периодов.

ЧТО ИЗ ЭТОГО СЛЕДУЕТ?

Требуется дополнительная информация

В соответствии с новым стандартом компаниям придется раскрывать больше информации о договорах с покупателями, чем они раскрывают сейчас согласно действующим требованиям.

Несмотря на то что по большей части будет раскрываться описательная информация, также потребуется раскрытие определенной количественной информации (например, о дезагрегированных суммах выручки и об оставшихся обязательствах, подлежащих исполнению) что может потребовать внесения значительных изменений в процессы сбора данных и в ИТ-

системы. Планируя подходы к сбору дополнительной информации, публичным коммерческим компаниям и некоторым некоммерческим организациям необходимо будет принять в расчет тот факт, что информацию потребуется раскрывать также и в отношении промежуточных периодов.

Цель раскрытия информации о дезагрегировании выручки — показать, каким образом экономические факторы влияют на характер, суммы, сроки и неопределенность возникновения выручки и денежных потоков. Несмотря на то что в руководстве по применению нового стандарта приводится примерный перечень категорий, сам стандарт не предписывает использование определенных категорий дезагрегирования, необходимых для достижения данной цели, поэтому руководству компании нужно будет применить суждение. Количество категорий, требуемых для достижения указанной цели, будет зависеть от характера бизнеса компании и ее договоров.

ЧТО ДАЛЬШЕ?

Компании должны проанализировать данные, имеющиеся в настоящее время, и сравнить их с теми, которые необходимо будет раскрыть в соответствии с новым стандартом, чтобы выявить информационные пробелы. Хороший способ для компании провести такой анализ — подготовить предварительный макет своей финансовой отчетности исходя из требований нового стандарта. Если существующие системы не позволяют получить какую-либо информацию, то данное упражнение должно помочь выявить соответствующие пробелы, и компания сможет определить рамки проекта по модификации систем и процессов, чтобы сбор необходимой информации стал возможным.

МСФО 15: затраты по договору

Новый стандарт содержит указания по учету дополнительных затрат, связанных с заключением договора, и некоторых затрат, связанных с выполнением договора.

ЗАТРАТЫ, СВЯЗАННЫЕ С ЗАКЛЮЧЕНИЕМ ДОГОВОРА

Дополнительные затраты, понесенные компанией исключительно вследствие заключения договора (например, торговые комиссионные) капитализируются, если компания предполагает, что эти затраты будут возмещены. Однако в рамках исключения, вызванного практической целесообразностью, компания может признать такие затраты, как расходы в момент их возникновения, если период амортизации этого актива составляет один год или меньше.

ЗАТРАТЫ, СВЯЗАННЫЕ С ВЫПОЛНЕНИЕМ ДОГОВОРА

Если затраты, понесенные в связи с выполнением договора, не входят в сферу применения других стандартов (например, по запасам, нематериальным активам или основным средствам), то компания признает актив в отношении таких затрат, только если они отвечают следующим критериям:

- они непосредственно связаны с существующим договором или с конкретным ожидаемым договором;
- они формируют или улучшают ресурсы компании, которые будут использованы для исполнения обязанностей, подлежащих исполнению в рамках договора, в будущем; и
- они, как ожидается, будут возмещены.

Приведем примеры затрат, которые можно и которые нельзя капитализировать при соответствии указанным критериям:

Прямые затраты, которые можно капитализировать, если остальные критерии также удовлетворяются	Затраты, которые должны быть списаны на расходы в момент их возникновения
Прямые затраты на оплату труда (например, зарплата персонала)	Затраты общего административного характера, кроме случаев, когда они должны покрываться покупателем в соответствии с договором
Прямые затраты на материалы (например, поставки сырья)	Затраты, которые относятся к обязанностям, уже исполненным в рамках договора
Распределенная часть затрат, непосредственно относящаяся к договору (например, амортизация основных средств и нематериальных активов)	Затраты, связанные с перерасходом материалов, с бесполезной тратой рабочего времени, или другие сверхнормативные затраты по договору
Затраты, однозначно относимые на покупателя по договору	Затраты, связь которых с обязанностями, подлежащими исполнению, но еще не исполненными в рамках договора, не является очевидной
Иные затраты, которые были понесены компанией исключительно в связи с заключением договора (например, затраты на оплату услуг субподрядчика)	

АМОРТИЗАЦИЯ И ОБЕСЦЕНЕНИЕ КАПИТАЛИЗИРОВАННЫХ ЗАТРАТ

Капитализированные затраты амортизируются на какой-либо систематической основе, соответствующей схеме передачи покупателю товара или услуги, к которым относится данный актив, а также подлежат тестированию на предмет обесценения. Период амортизации рассчитывается с учетом ожидаемых периодов пролонгации договора.

ЧТО ИЗ ЭТОГО СЛЕДУЕТ?

Сумма капитализируемых затрат может измениться. Требование капитализации затрат, связанных с заключением договора, станет изменением для компаний, которые в настоящее время относят такие затраты на расходы. Кроме того, это требование может быть сложным для выполнения, особенно для компаний, заключающих множество разных договоров, при этом на различных условиях и с разными схемами комиссионных платежей.

Новый стандарт дает некоторые — хотя и не исчерпывающие — указания относительно

но того, какие виды затрат по выполнению договора могут капитализироваться. Указания по учету затрат, действующие в настоящее время в рамках ОБПУ США и МСФО, в целом остаются без изменений, хотя компании, которые в рамках действующих ОПБУ США выбрали учетную политику отнесения на расходы определенных видов затрат по выполнению договора (например, пусковые затраты) возможно, должны будут капитализировать указанные затраты согласно новому стандарту.

ЧТО ДАЛЬШЕ?

Компаниям нужно оценить, существуют ли расхождения между их текущей практикой и требованиями нового стандарта в части учета затрат. Возможно, что компаниям, которые в прошлом не отслеживали затраты, связанные с заключением договора, и относили их на расходы в момент возникновения, нужно будет разработать новые системы, процессы и средства контроля, которые позволят им определять подлежащую капитализации сумму затрат как в процессе применения принятого стандарта, так и при переходе к новым требованиям.

Кстати

IASB подтвердил решение проблемы «IFRS 4 VS IFRS 9»

Как известно, из-за расхождения сроков вступления в силу двух важных стандартов, **IFRS 4** и **IFRS 9**, у компаний могли возникнуть проблемы с их совместным применением. Совет по МСФО в прошлом году вынес на обсуждение два варианта: подход отсрочки (**deferral approach**) и подход наложения (**overlay approach**).

Прием комментариев закончился еще в феврале, и сегодня международные разработчики проводят обсуждения на их основе. Как сообщает интернет-ресурс **IAS Plus**, в ходе проведенного на днях голосования Совет одобрил рекомендации рабочей группы. 13 членов присутствовали на голосовании, и при этом только один из них (имя не называется) проголосовал против всех пунктов. Был также еще один, кто поддержал большинство, хотя и не все рекомендации (в частности, касающиеся раскрытий).

Прозвучали также незначительные комментарии, которые потенциально еще способны внести коррективы в прошлогодние предложения **IASB**, однако точно не в их суть. Скорее, они могут просто облегчить практическое внедрение.

Таким образом, уже сейчас можно сказать, что по итогам проведенных консультаций решение проблемы совместного применения стандартов **IFRS 4** и **IFRS 9** — те самые подходы **deferral approach** и **overlay approach** — подтверждено и остается

МСФО 15: ОСНОВНЫЕ ПОСЛЕДСТВИЯ

■ Выручка может признаваться в определенный момент времени или же на протяжении определенного времени. Компаниям, которые в настоящее время применяют метод оценки стадии/процента завершенности работ по договору или метод пропорционального признания согласно оказанным услугам, нужно будет заново оценить, следует ли им признавать выручку на протяжении определенного времени или же в определенный момент времени. Если они признают выручку на протяжении определенного времени, возможно, изменится способ оценки того, насколько далеко продвинулся проект по направлению к своему завершению. Другим компаниям, которые в настоящее время признают выручку в определенный момент времени, теперь, возможно, необходимо будет признавать ее на протяжении определенного времени. Чтобы применить новые критерии, компании нужно будет оценить характер своих обязанностей, подлежащих исполнению в рамках договоров, и проанализировать условия этих договоров, принимая в расчет особенности правовых требований своей юрисдикции.

■ Признание выручки может быть ускорено или отложено. По сравнению с действующим порядком учета, признание выручки по сделкам со множеством компонентов, с переменной суммой возмещения или касающимся предоставления лицензии, может ускоряться или откладываться. Могут измениться ключевые финансовые показате-

ли и коэффициенты, что может повлиять на ожидания аналитиков, величину выплат «по результатам», соглашения о компенсации и ограничительные условия договоров (так называемые ковенанты).

■ Возможно, потребуется пересмотреть схемы налогового планирования, порядок соблюдения ограничительных условий договоров и планы стимулирования продаж. Сроки налоговых выплат, возможность выплаты дивидендов в некоторых юрисдикциях и соблюдение ограничительных условий договоров — все эти аспекты могут быть затронуты. Налоговые изменения, вызванные корректировками сроков и величины признаваемой выручки, расходов и капитализированных затрат, могут требовать пересмотра схем налогового планирования. Возможно, что компаниям необходимо будет пересмотреть планы премиальных выплат персоналу и стимулирования продаж, чтобы они по-прежнему соответствовали установленным корпоративным целям.

■ Возможно, потребуется пересмотреть процессы осуществления продаж и заключения договоров. Некоторые компании могут решить пересмотреть условия действующих договоров и практику ведения бизнеса, например, каналы сбыта, чтобы обеспечить или сохранить определенную структуру выручки.

■ Может потребоваться модернизация ИТ-систем. Возможно, что компаниям нужно будет собрать дополнительные данные, требуемые в рамках нового стандарта, например, данные, позволяющие расчетным

путем оценить величину выручки по сделке, и вспомогательные данные по раскрываемой информации. Ретроспективное применение нового стандарта может означать, что потребуется раннее внедрение новых систем и процессов что и возникнет потенциальная необходимость обеспечения их параллельного функционирования на протяжении переходного периода.

■ Потребуется новые расчетные оценки и суждения. Новый стандарт вводит новые расчетные оценки, а также субъективно оцениваемые пороговые значения, которые окажут влияние на величину или сроки признания выручки. Суждения и расчетные оценки нужно будет обновлять, что потенциально может привести к тому, что впоследствии финансовая отчетность будет чаще корректироваться в связи с изменением расчетных оценок.

■ Необходимо будет пересмотреть процессы бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Компаниям нужны процессы, позволяющие собирать новую информацию у ее истоков (например, на уровне руководителей высшего звена, отдела продаж, отдела маркетинга и развития бизнеса) и соответствующим образом ее документировать, особенно в той ее части, которая касается расчетных оценок и суждений. Компаниям нужны процессы, позволяющие собирать новую информацию у ее истоков (например, на уровне руководителей высшего звена, отдела продаж, отдела маркетинга и развития бизнеса) и соответствующим

образом ее документировать, особенно в той ее части, которая касается расчетных оценок и суждений. Компаниям также нужно будет продумать систему внутреннего контроля, которая позволит обеспечить полноту и точность данной информации — особенно, если раньше она не собиралась.

■ Потребуется раскрывать много новой информации. Подготовка новой информации для целей ее раскрытия может занимать много времени, и процесс сбора необходимых данных может потребовать дополнительных усилий или системных изменений. Не предусмотрено никаких исключений в отношении значимой коммерческой информации.

■ Компаниям нужно будет проинформировать заинтересованные стороны. Инвесторам и другим заинтересованным сторонам нужна будет информация, чтобы понять, каким образом принятие нового стандарта повлияет в целом на бизнес, вероятно, до того, как этот стандарт вступит в силу. Вопросы, которые могут их интересовать, касаются влияния на финансовые результаты, затрат на внедрение, всех предполагаемых изменений в период ведения бизнеса, выбранного подхода к переходу и применительно к компаниям, отчитывающимся по МСФО, и компаниям, отличным от публичных коммерческих компаний и некоторых некоммерческих организаций, отчитывающихся по ОПБУ США, — намерений по досрочному принятию нового стандарта.

FASB прояснил проблемные вопросы признания выручки

Вслед за Советом по МСФО (*смотрите статью «МСФО 15: 5 шагов к признанию выручки» на с. 40*) проблемные вопросы **признания выручки** прояснил и американский разработчик, FASB.

Как известно, после публикации совместного стандарта 28 мая 2014 г. оба Совета, IASB и FASB, общими усилиями образовали рабочую группу перехода, основной задачей которой стал не выпуск обязательных для применения руководств и интерпретаций, а предоставление консультативной помощи по наиболее проблемным аспектам практического внедрения стандарта. Оба Совета внимательно прислушиваются к мнению TRG (и, разумеется, других ключевых групп участников), принимая решение, требуются ли с их стороны какие-либо активные действия, чтобы облегчить переход на новый стандарт. И если в случае с Советом по МСФО рабочая группа перехода ныне существует лишь формально — хотя и с возможностью быстрого созыва, если в том возникнет необходимость — то у американского разработчика активные заседания и обсуждения в одностороннем порядке продолжаются до сих пор.

По итогам всех заседаний стало понятно, что наиболее проблемными и не до конца понятными местами нового **стандарта по признанию выручки** являются следующие.

Определение **обязательств исполнения**. А именно:

- при определении **обязательств исполнения**, насколько необходима оценка того, относятся ли к ним обещанные товары или услуги,

если они при этом являются несущественными в контексте всего контракта?

- насколько необходима оценка того, можно ли товары и услуги идентифицировать и учитывать отдельно в контексте контракта?

- насколько необходима оценка того, относятся ли услуги по доставке и монтажным работам к обещанным услугам по контракту, или же их следует воспринимать в качестве действий, необходимых для выполнения прочих обязательств организации согласно контракту?

Лицензирование. А именно:

- определение того, является ли по своей сути обещание организации предоставить кому-либо лицензию обещанием предоставить право доступа к своей **интеллектуальной собственности** — что реализуется с течением времени, и выручка за это признается также с течением времени — или же это предполагает передачу права на использование ее **интеллектуальной собственности** — что реализуется в единый момент времени, и выручка также признается в единый момент времени;

- охват и применимость руководства в отношении того, когда признавать выручку по роялти (лицензионным платежам), связанным с продажами или использованием в обмен на лицензию на **интеллектуальную собственность** организации;

- отличие контрактных условий, которые требуют от организации передать дополнительные лицензии (а именно право на доступ или использование **интеллектуальной собственности**) клиенту, от контрактных ус-

ловий, определяющих характеристики обещанных лицензий (например, ограничения по времени, географическому региону, способу использования).

Перед Американским Советом по стандартам финансовой отчетности стояла задача улучшить стандарты раздела 606 (**Topic 606 «Выручка по договорам с клиентами»**), снижая при этом многообразие практических подходов, что не есть добрым, и вместе с тем, по возможности — издержки и сложности их практического использования. К чему пришли разработчики?

Ключевой принцип руководств стандартов раздела 606 в том, что организации обязаны признавать выручку, чтобы отразить факт передачи обещанных товаров и услуг клиентам в размере, отражающем ожидания данной организации относительно своего вознаграждения за передачу этих товаров или услуг. Как известно, чтобы это обеспечить, необходимо обеспечить выполнение пяти ключевых шагов: идентифицировать контракт с клиентом, определить **обязательства исполнения**, определить цену транзакции, соотнести ее с **обязательствами исполнения** согласно договору, признать выручку, когда будут выполнены **обязательства исполнения**.

Ключевой принцип FASB, конечно, оставляет неизменным. Вместо этого вносятся некоторые уточнения, а именно по определению обязательств и по лицензированию.

ПО ОПРЕДЕЛЕНИЮ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ИСПОЛНЕНИЯ

■ Еще до идентификации **обязательств исполнения** организация обязана в первую очередь определить товары и услуги, которые она обязана доставить. От нее не требуется оценивать, являются ли товары и услуги **обязательствами исполнения**, если они несущественны в контексте договора.

■ Компания имеет возможность, если это оговорено ее учетной политикой, учитывать доставку и монтажные работы, которые имеют место уже после получения клиентом контроля над товарами и услугами, в качестве действий, необходимых для выполнения прочих обязательств организации согласно контракту, а не как дополнительные обещанные услуги.

Чтобы определить **обязательство исполнения** согласно договору, организация должна убедиться в том, что товары и услуги можно четко выделить. Стандарт различает 2 критерия для этого. Один из них гласит, что для этого они должны идентифицироваться отдельно. Руководство в отношении данного критерия теперь уточнено. Организации придется смотреть на природу своего обязательства по договору: является ли это обязательством доставить сами товары или услуги, или же это обязательство доставить некий набор, в состав которого эти товары и услуги входят.

ПО ЛИЦЕНЗИРОВАНИЮ

■ Обещание организации предоставить клиенту **лицензию** на свою **функциональную интеллектуальную собственность** не предполагает поддержку этой **интеллектуальной собственности** в течение периода лицензирования. Скорее, это по своей природе является обещанием предоставить клиенту право на использование **интеллектуальной собственности**, существующей в момент передачи права, если при этом организация не собирается предпринимать действий (отличных от передачи товаров и услуг), способных изменить функциональность **интеллектуальной собственности**. Таким образом, обязательство предоставить клиенту право на использование **интеллектуальной собственности** выполняется в единый момент времени, потому что все обязатель-

ство организации сводится к тому, чтобы обеспечить своего клиента доступом к ней. Значит, и **признание выручки** также производится в единый момент времени.

■ В предыдущем пункте мы говорили о функциональной **интеллектуальной собственности** (программном обеспечении, химических формулах и т.д.). Различают также **символическую интеллектуальную собственность**. Что это значит? Обещание организации предоставить клиенту доступ к символической собственности — что значит, не имеющей самой по себе существенной функциональности — предполагает поддержку этой **интеллектуальной соб-**

ственности в течение периода действия лицензии. Следовательно, суть обещания организации — и в предоставлении доступа клиенту для использования этой **интеллектуальной собственности**, и в поддержании ее функциональности в течение периода лицензирования. И следовательно, исполнение этого обязательства производится в течение определенного периода. Примерами символической интеллектуальной собственности могут служить франшизы, брэнды, торговые марки и т.д.

Изменения в американских стандартах раздела 606 вступают в силу вместе с самими стандартами.

Кстати

Еврокомиссия потребовала налоговой прозрачности на фоне «Панамагейта»

В соответствии с новыми предложениями европейских регуляторов **международным компаниям** придется раскрывать больше информации по налоговым вопросам, что станет следующим весомым ударом по **уклонению от уплаты**.

Действующая бухгалтерская директива будет изменена с прицелом на то, чтобы крупные **международные компании** при публикации своей годовой отчетности раскрывали прибыли и начисленные налоги в каждой европейской стране по отдельности, а равным образом и в юрисдикциях, подпадающих под определение **налоговой гавани**.

Новый режим коснется без преувеличения тысяч крупных компаний ЕС, но при этом обойдет стороной **малый и средний бизнес** — отдельно подчеркнула Еврокомиссия в своем вчерашнем заявлении. «Данное предложение — это простой, пропорциональный способ повысить подотчетность **международных компаний** в отношении налоговых вопросов, но без того, чтобы наносить вред их конкурентоспособности», — говорится там.

Еврокомиссия надеется, что новые правила станут для европейских граждан инструментом контроля налоговых вопросов **международных компаний**, тем самым делая **уклонение от уплаты налогов** менее привлекательным занятием.

По словам Лорда Хилла, комиссара ЕС по финансовым услугам, предложения будут способствовать честной конкуренции, одновременно улучшая прозрачность и подотчетность компаний. Он говорит: «Наша экономика и общество зависят от налоговой системы, которая является честной — данный принцип распространяется как на отдельные индивидуумы, так и на бизнес. Однако сегодня, применяя сложные налоговые соглашения, некоторые **международные компании** платят практически на треть меньше, чем компании, работающие только в одной стране».

Таким образом, можно сказать, что это довольно жесткий и притом весьма оперативный ответ ЕС **«панамскому скандалу»**.

К слову, также в этот вторник изрядно засветившийся в последнее время в новостях британский премьер Дэвид Кэмерон объявил о скором вступлении в силу нового закона — он сделает британские компании ответственными за действия их сотрудников, помогающих с **уклонением от уплаты налогов**. Одновременно он объявил о новом соглашении со 129 юрисдикциями об **обмене налоговой информацией**.

МСФО 15: поправки 2016 года

Вице-председатель Совета по международным стандартам финансовой отчетности Ян Макинтош обсуждает стандарт по признанию выручки МСФО (IFRS) 15, который был выпущен в мае 2014 г., и к которому 12 апреля подоспели обновления. Он также объясняет, каковы дальнейшие планы IASB на рабочую группу перехода TRG.

Совет выпустил некоторые прояснения к стандарту по **признанию выручки IFRS 15**. **IFRS 15** был представлен совместными с США усилиями, чтобы решить вводящие в заблуждение проблемы с предыдущими стандартами. В нашем случае было два покрывающих выручку стандарта — IAS 11 и IAS 18. Мы полагали, что у этих стандартов имелись недостатки, что будет полезным объединить их вместе в рамках одного основанного на принципах стандарта. США, с другой стороны, имели у себя множество покрывающих выручку стандартов, весьма разнообразных, и они тоже думали, что это того стоит — объединить их в один стандарт вместе с нами. Конечной целью было сделать так, чтобы выручка отражалась последовательно во всем мире, невзирая на то, какую систему стандартов вы используете.

ЧТО ПРЕДСТАВЛЯЮТ СОБОЙ ПРОЯСНЕНИЯ К IFRS 15

Насчет прояснений... и нам необходимо подчеркнуть, что это именно прояснения, а не базовые изменения в стандарте. Базис стандарта, его принципиальные основы остались

без изменений. Мы прояснили три основные области. Первая — это определение **обязательства исполнения**. Вторая затрагивает **принципалов и агентов** — принадлежите ли вы к первым или ко вторым, что находит отражение в отчете по выручке. А третья касается лицензирования и того, должны ли вы **признавать выручку** в момент времени или в период времени. Мы также предоставили небольшие послабления по переходу, чтобы позволить нашим участникам более легко переходить со старых стандартов на новые.

ЗАЧЕМ СОВЕТ ПРЕДСТАВИЛ ПРОЯСНЕНИЯ

Зачем мы вообще разработали эти прояснения... В основе лежит небольшая история. Когда мы закончили данный стандарт с нашими американскими коллегами, мы решили, что будет создана **рабочая группа перехода**. Кстати, это был первый раз, когда у нас вообще была рабочая группа перехода. Ее задача была в том, чтобы представлять отклик по итогам внедрения стандарта, чтобы выявлять с проблемы с ним. Это не была регулирующая инстанция. Это не была группа, способная создавать правила или менять сам стандарт. Это была именно консультативная группа, способная вывести на первый план проблемы. В этом она оказалась очень успешной, с учетом того, как много вопросов обсуждалось. Среди них были три, которые, по нашему мнению, стоили внесения прояснений в стандарт. И именно они были представлены

вместе с некоторыми упрощениями по переходу. Вот какому процессу мы следовали, и вот в чем причина этих прояснений.

КАКИМ ОБРАЗОМ СОВЕТ ПРОДОЛЖИТ ПОДДЕРЖИВАТЬ ВНЕДРЕНИЕ СТАНДАРТА

Мы решили пока не планировать новых заседаний **рабочей группы перехода**. Это отличает нас от США, где они решили, что все-таки будут планировать новые заседания своей **рабочей группы перехода**. Мы собираемся продолжать наблюдать за внедрением стандарта и возникающими в связи с этим проблемами — мы не игнорируем ситуацию и не отходим от дел. На нашем сайте есть возможность для участников поделиться с нами своими трудностями, которым у нас есть возможность уделить внимание разными способами. Мы также будем наблюдать за прогрессом американской **рабочей группы перехода**,

когда она будет собираться, и нас будут очень интересовать все обнаруженные проблемы — будем со своей стороны их учитывать. Почему мы не планируем новых встреч для **TRG**? Мы не распускали ее — она все еще присутствует, и если необходимо, ее можно созвать для обсуждения проблем.

НА ЧЕМ СФОКУСИРОВАН СОВЕТ СЕГОДНЯ

Наш фокус на данном этапе — на стабильности. Мы полагаем, что участникам сегодня действительно необходимо продолжать внедрение, и для этого им требуется стабильная платформа. Поэтому перед нами стоит довольно серьезное препятствие для дальнейших изменений в стандарте. На данном этапе у нас нет намерений снова его менять. Конечно, если произойдет что-то очень существенное, нам придется пересмотреть свое решение, но на данном этапе у нас таких намерений нет.

Кстати

ОЭСР, МВФ, ВБ и ООН сформировали совместную платформу

Организация экономического сотрудничества и развития, Всемирный банк, Международный валютный фонд и Организация объединенных наций объявили о формировании совместной международной платформы сотрудничества по **налоговым вопросам**. Целью ее создание является улучшение **налоговых систем** по всему миру и усиление влияния плана действий **BEPS** (по противодействию размыванию налоговой базы и перемещению прибыли), в особенности на развивающихся рынках.

Разработка и внедрение международных стандартов для решения **налоговых проблем** занимает верхнюю строчку приоритетного списка задач для новой платформы. Так, четыре вышеназванные организации уже объявили о намерении обмениваться информацией по своей налоговой деятельности.

Детали партнерства говорят о тесном сотрудничестве между МВФ и Всемирным банком над усилением **налоговых систем** в развивающихся странах, а также о сотрудничестве между ОЭСР и ООН в рамках Программы развития **«Налоговые инспекторы без границ»** — *Tax Inspectors Without Borders*.

Конечно, проект **BEPS** также является очень важной темой для дискуссий в рамках новой платформы. Отдельного упоминания стоит проект глобального внедрения данного плана, которые предполагает оказание помощи развивающимся странам со стороны участников платформы. В документе говорится, что будет осуществляться поддержка и наблюдение за прогрессом внедрения **BEPS**, оценка сделанного прогресса — в отношении минимально необходимых стандартов, входящих в план действий **BEPS**, — а также будет завершена оставшаяся работа технического плана (например, остается еще закончить руководство по **трансфертному ценообразованию** в отношении действующих сегодня методов разбиения международных прибылей).

Помимо этого, платформа объявила о своем намерении проводить крупные конференции каждый год, и первая такая конференция пройдет уже в следующем году.

Азбука МСФО: «З» означает «зоопарки», которые не входят в сферу применения МСФО (IAS) 41. А что же входит?

Рут Приди (Ruth Preedy) из Группы консультационных услуг в области финансовой отчетности, PwC, рассматривает сферу применения МСФО (IAS) 41, стандарта, о котором не так много знают даже ведущие эксперты в области бухгалтерского учета.

В этой статье речь пойдет о МСФО (IAS) 41 и, в частности, о том, почему зоопарки не входят в сферу применения этого стандарта. Стандарт МСФО (IAS) 41 короткий, но с обширной сферой применения и существенным влиянием на те предприятия, которые находятся в этой сфере. Он применяется к большинству предприятий, которые выращивают растения или разводят животных (биологические активы) для получения прибыли. А чтобы еще больше усложнить ситуацию, в июне 2014 г. Правление КМСФО внесло поправки в положение о сфере применения МСФО (IAS) 41. При этом сфера применения имеет большое значение. Активы, находящиеся в сфере применения МСФО (IAS) 41, учитываются по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу с отражением результатов переоценки в отчете о прибыли и убытках. Результатом такого подхода может стать волатильность и трудности в применении. Оценка справедливой стоимости может

быть сложной и представлять трудность, особенно для активов с более долгим сроком полезного использования.

ОСНОВЫ

Какова сфера применения МСФО (IAS) 41?

Сфера применения часто представляет собой один из труднейших аспектов применения стандартов бухгалтерского учета. Кто-то может подумать, что сфера применения стандарта под названием «Сельское хозяйство» не может вызывать трудностей: у меня есть животные, следовательно, на меня распространяется сфера применения стандарта. Однако на самом деле все сложнее, чем вы думаете. Ситуация не столь проста. МСФО (IAS) 41 применяется к сельскохозяйственной деятельности, относящейся к биологическим активам, сельскохозяйственной продукции и правительственным субсидиям.

«Сельскохозяйственная деятельность — осуществляемое предприятием управление биотрансформацией и сбором биологических активов в целях их продажи или переработки в сельскохозяйственную продукцию

или производства дополнительных биологических активов».

В соответствии с этим определением, чтобы попасть в сферу применения МСФО (IAS) 41, вам необходимо следующее:

В сфере применения	Что это значит?
1) Управление биологической трансформацией	Необходимо наличие управления процессом роста, вырождения, продуцирования и размножения. Если управление данным процессом отсутствует, то актив не входит в сферу применения МСФО (IAS) 41
2) Трансформация биологического актива	Это живущие растения и животные
3) Актив продается или перерабатывается в сельскохозяйственную продукцию	Сельскохозяйственная продукция — продукция, полученная от живущих растений и животных в момент ее сбора. Например, молоко, полученное от коровы, или виноград, собранный с виноградника. Необходимо, чтобы сам актив был выращен для продажи или переработки в сельскохозяйственную продукцию

В настоящее время в МСФО (IAS) 41 биологические активы разделены на 4 основные категории: они могут представлять собой живущее растение или животное, такие растения и животные могут быть потребляемыми или плодоносящими.

■ **Потребляемые активы** — это те активы, которые будут получены (собраны) в качестве сельскохозяйственной продукции либо проданы в качестве биологических активов, то есть после сбора они уйдут (например, пшеница или крупный рогатый скот мясного направления).

■ **Плодоносящие активы** используются для получения сельскохозяйственной продукции в течение продуктивного периода таких активов (например, яблоня дает яблоки, а дойные коровы — молоко).

Почему не зоопарки?

Почему зоопарки не входят в сферу применения стандарта? Животные являются живущими (или, по крайней мере, мы наде-

мся, что они такие), но отсутствует процесс управления трансформацией биологических активов, предназначенных для продажи. Имеющий место процесс естественного размножения не является управляемой деятельностью и представляет собой побочную деятельность по отношению к основной, заключающейся в обеспечении условий для отдыха.

Океанический промысел также не входит в сферу применения МСФО (IAS) 41, так как океан не управляем. В то же время разведение рыбы для последующего вылова или продажи является сельскохозяйственной деятельностью, на которую распространяется действие МСФО (IAS) 41.

Что еще не входит в сферу применения данного стандарта?

После сбора сельскохозяйственная продукция становится запасами и отражается в учете в соответствии с МСФО (IAS) 2 «Запасы». Земля сельскохозяйственного назначения

не входит в сферу применения МСФО (IAS) 41. Если она принадлежит предприятию, то на нее распространяется действие МСФО (IAS) 16 «Основные средства». Земля, арендованная у третьей стороны, входит в сферу применения МСФО (IAS) 17 «Аренда».

Что меняется?

В 2014 году Правление КМСФО достигло соглашения об изменении сферы применения МСФО (IAS) 41. В результате поправки плодоносящие растения переходят из сферы применения МСФО (IAS) 41 в сферу применения МСФО (IAS) 16.

Плодоносящие растения — это живущие растения, которые используются для выращивания сельскохозяйственной продукции в течение их продуктивной жизни, превышающей один период. Например, на плантации масличных пальм деревья, которые дают плоды, являются плодоносящими растениями. В то же время плоды, растущие на таких деревьях, являются сельскохозяйственной продукцией.

Животные и потребляемые растения остаются в сфере применения МСФО (IAS) 41. Сельскохозяйственная продукция, растущая на плодоносящих растениях, остается в сфере применения МСФО (IAS) 41. Это означает, что яблоня будет учитываться в соответствии с МСФО (IAS) 16, а яблоки на этом дереве — в соответствии с МСФО (IAS) 41.

Данная поправка вступает в силу с 1 января 2016 г., досрочное применение разрешается.

Почему это важно?

Активы, на которые распространяется действие МСФО (IAS) 41 при первоначальном признании и впоследствии, отражаются в учете по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу. Такой порядок учета не вызывает трудностей при отражении краткосрочных активов, для которых имеются рыночные данные. Для более долгосрочных активов требуется применение модели денежных потоков и оценка предполагаемых будущих показателей. Ежегодные изменения справедливой стоимости представлены в отчете о прибыли и убытках, в связи с чем отчет о прибыли и убытках сельскохозяйственных компаний может быть весьма изменчивым.

Плодоносящие растения, на которые распространяется действие МСФО (IAS) 16, будут оцениваться как активы, построенные собственными силами. Плодоносящие растения первоначально признаются по накопленным затратам.

Когда актив находится в соответствующем месте и способен функционировать, начнется его амортизация, и актив будет протестирован на возможное обесценение согласно МСФО (IAS) 36. Момент начала амортизации является субъективным и, вероятно, зависит от типа растения. Данное суждение должно быть четко раскрыто. Теперь вы знаете все, что вы когда-либо хотели знать о сфере применения МСФО (IAS) 41 (а может быть, даже и больше).

https://www.pwc.ru/ru/ifrs/bulletin/vestnik_msfo_may27.pdf

Проблемы с точностью определения осторожности

Совет по международным стандартам финансовой отчетности (IASB) получил сильную поддержку своему решению по-новому внедрить в **Концептуальные основы МСФО концепцию осторожности**, но при этом, похоже, пребывает в затруднении, что с ней делать дальше.

Если отталкиваться от итогового обзора полученных комментариев по новому промежуточному варианту **Концептуальных основ**, выходит, что конкретно тема **осторожности** не оставляет равнодушными примерно две трети всех респондентов. Напомним, что концепцию убрали из текста в 2010 году.

Теперь, похоже, она возвращается. Но не важно даже, какой точки зрения Совет будет придерживаться в ходе дальнейших дискуссий, по мнению одного члена IASB, есть опасность, что все сведется к «игре словами». Этот член Совета — довольно известный Патрик Финнеган, который на последнем на данный момент заседании 15 марта сказал следующее: «Проблема, которую мы сегодня имеем, заключается в том, что **определение осторожности** в словаре более соответствует **асимметричной осторожности**, чем предлагаемое определение от IASB <...>. Моя рекомендация: опишите, что вы имеете в виду, более четко. Не используйте неточных слов. Не называйте что-то чем-то, если оно им не является. А ведь это то, чем мы заняты прямо сейчас».

Тема **Концептуальных основ** по-новому зазвучала в медиа-просторе, потому что именно сейчас международный разработчик занимается изучением всех 233 полученных комментариев к предварительному их варианту. Проект имеет очень высокий приоритет для IASB, несмотря на то, что это не фундаменталь-

ный пересмотр документа, а, скорее, из разряда «добавления и прояснения».

Тема, отметим также, особенно близка и интересна долгосрочным инвесторам, особенно в Великобритании, где распространена точка зрения, что стандарты должны способствовать **консерватизму и осторожности**. Среди прочего, они желают видеть своевременное признание потерь и более осторожное отношение к *измерению активов* (это важно, чуть ниже объясним, почему), особенно в ситуации неопределенности.

Таким образом, понятно, что все будущие обсуждения будут вращаться вокруг расхождения между определениями «благоразумной осторожности» (**cautious prudence**) и «асимметричной осторожности» (**asymmetric prudence**). В предварительном варианте IASB дал такое определение, что **осторожность** — это соблюдение благоразумности при принятии решений в условиях неопределенности — но при этом без соблюдения *большой* благоразумности в признании доходов и активов, чем в случае признания потерь и обязательств. Потому что если следовать второму варианту, то бизнес будет чаще признавать именно потери, а не доходы.

Очень многие комментаторы отмечали, что в том виде, в каком концепцию пытаются вставить обратно в текст, она не принесет абсолютно никакой пользы — разве что вред, путаницу понятий.

В еще одном письме с комментариями другой британский эксперт (на этот раз Ричард Бейкер из Бизнес-школы Сэда Оксфордского университета) пишет: «Этот подход <...> фундаментально ошибочен. Причина, почему, так, в том, что он привносит в

Основы «концепцию», которая на самом деле никакая не концепция. В лучшем случае она ничего не принесет. В худшем — приведет к путанице <...> Проблема в том, что **осторожность**, по сути, определена способом, кото-

рый не добавляет ничего нового к **концепции нейтральности**. Так, как она определена сейчас, **осторожность**, по сути, значит всего лишь «убедитесь в своей нейтральности», не более».

Роль бухгалтеров в интегрированной отчетности

Как известно, корпоративная отчетность за последние два десятилетия прошла долгий путь эволюции от чисто финансовой отчетности к интегрированной отчетности. С 2010 Международный комитет по интегрированной отчетности (IIRC) возглавлял работу по созданию «Основ» интегрированной отчетности (IR), которые увидели свет в декабре 2013 г.

Ассоциация дипломированных присяжных бухгалтеров (ACCA) и Институт управленческого учета (Institute of Management Accountants — IMA) представили совместный отчет, посвященный ключевой роли бухгалтеров в сегодняшних глобальных трендах интегрированной отчетности.

Отчет носит говорящее название — From Share Value to Shared Value, то есть, иначе говоря, от стоимости акции к разделенной, общей стоимости. Здесь подчеркивается роль бухгалтеров и обсуждается, как они могут способствовать определению областей для дальнейшего улучшения и помочь в разработке решений. Публикация стала результатом масштабной совместной работы двух организаций — IMA и ACCA: десятков часов, проведенных в наблюдениях за работой крупных

международных компаний, изучении документов и проведении интервью.

Один из главных выводов согласно данному отчету заключается в том, что бухгалтеры действительно играют очень важную роль в практике интегрированной отчетности, помогая внедрять методологии, руководства и процессы.

Далее создание «разделенной стоимости» (shared value), то есть стоимости компании «для всех», предполагает изменение корпоративного сознания: корпорации обязаны осознать, какую работу им предстоит проделать в минимизации своего негативного влияния на общество, а что важнее — каким образом они могут участвовать в поистине глобальных трендах, таких как предотвращение изменения климата и защита прав человека.

Наконец, еще один вывод: центральным в IR является процесс создания стоимости. Задача интегрированного отчета — показать, как организация создает стоимость с течением времени, принимая во внимание то, что на этот процесс влияет внешнее окружение, множество самых разных факторов и участвующих сторон.

Правление КМСФО принимает поправки к МСФО (IFRS) 10, освобождающие «инвестиционные организации» от составления консолидированной отчетности

ЧТО ИЗМЕНИЛОСЬ?

В соответствии с поправками к МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» многие фонды и аналогичные организации будут освобождены от необходимости включения контролируемых ими объектов инвестиций в консолидированную финансовую отчетность. Это произошло в результате выпуска 31 октября 2012 г. Правлением КМСФО поправок к МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации о долях участия в других компаниях» и МСФО (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность». Это изменение особенно выгодно фондам прямых инвестиций, так как фонды, которые подпадут под действие этих изменений, будут отражать по справедливой стоимости все свои инвестиции, в том числе и контролируемые.

Руководство применимо к «инвестиционной организации». Изменение к МСФО (IFRS) 10 дает определение инвестиционной организации и вводит освобождение от включения этих организаций в консолидированную финансовую отчетность. Поправки к МСФО (IFRS) 12 также вводят требования к раскрытию информации инвестиционной организацией.

Поправки будут применяться в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января

2014 г. или позднее этой даты, при этом разрешается и более раннее применение.

Приведем основные положения принятого руководства.

Определение инвестиционной организации

Вам потребуется оценить, соответствует ли ваша компания определению инвестиционной организации.

Инвестиционной считается организация, которая:

1) «получает средства от одного или более инвесторов для целей предоставления этому инвестору (инвесторам) услуг инвестиционного управляющего;

2) гарантирует своему инвестору (инвесторам), что ее единственной целью является вложение средств для получения дохода от прироста стоимости капитала, инвестиционного дохода, либо и того, и другого одновременно;

3) измеряет и оценивает эффективность практически всех своих инвестиций по справедливой стоимости».

Вам также потребуется рассмотреть ряд типовых характеристик. Проведение оценки соответствия этим характеристикам и определению позволяет обеспечить баланс между

созданием четкой сферы применения стандарта и возможностью применения суждения для того, чтобы оценить, является ли ваша компания инвестиционной организацией. К этим характеристикам относятся следующие: вложения более чем в один объект инвестиций, наличие более чем одного инвестора, наличие инвесторов, не являющихся связанными сторонами организации, а также наличие непосредственной доли участия в форме доли в капитале организации или аналогичных долей участия. Отсутствие одной или более из этих характеристик автоматически не свидетельствует о том, что организация не является инвестиционной.

Ваша инвестиционная организация не потеряет этот статус, если вы ведете какой-либо из следующих видов деятельности:

- предоставление инвестиционных услуг третьим сторонам и вашим инвесторам, даже если объем этих услуг является существенным;

- предоставление управленческих услуг и оказание финансовой поддержки объектам ваших инвестиций, но только в том случае, если эти услуги не представляют собой отдельное направление коммерческой деятельности, которое составляет значительную часть деятельности вашей организации, и оказываются с целью максимизации инвестиционного дохода, получаемого от ваших объектов инвестиций.

Исключение из периметра консолидации и измерение долей в объектах инвестиций

Если ваша организация относится к категории инвестиционных, вам необходимо учитывать свои дочерние компании по справедливой стоимости с отражением ее изменений на счете прибылей и убытков в соответствии с МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» (или МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и измерение», если применимо).

Единственное исключение — это дочерние компании, которые оказывают вам услуги, связанные с вашей инвестиционной деятельностью; эти компании должны включаться в консолидированную финансовую отчетность.

Порядок бухгалтерского учета материнской компанией, которая не является инвестиционной организацией, контролируемых инвестиций дочерней компании, являющейся инвестиционной организацией

Вы можете быть инвестиционной организацией при том, что ваша материнская компания не является таковой. Например, ваш фонд прямых инвестиций контролируется страховой компанией. Ваша материнская компания, которая не является инвестиционной организацией, должна консолидировать все контролируемые ей компании, в том числе и те, которые она контролирует через инвестиционную организацию. Страховая группа тоже должна будет консолидировать дочерние компании вашего фонда, несмотря на то что в финансовой отчетности вашего фонда ваши дочерние компании будут отражены по справедливой стоимости. Следовательно, материнской компании, которая не является инвестиционной организацией, не разрешается использовать порядок учета, известный как «метод агрегирования».

Раскрытие информации

Если ваша организация является инвестиционной, вы должны раскрывать следующую информацию:

- значительные профессиональные суждения и допущения, которые были использованы для того, чтобы установить, соответствует ли ваша организация определению инвестиционной;

■ основания для вывода о том, что ваша организация является инвестиционной, несмотря на то что она не соответствует одной или более типовым характеристикам;

■ информацию по каждой неконсолидируемой дочерней компании (название, страна регистрации, непосредственная доля участия);

■ ограничения по передаче средств инвестиционной организации неконсолидируемыми дочерними компаниями;

■ оказание в течение года финансовой или иной поддержки неконсолидируемым дочерним компаниям, когда для этого не существовало договорного обязательства, и

■ информацию обо всех контролируемых вами «структурированных компаниях» (например, в случае договорных соглашений об оказании финансовой или иной поддержки).

ДЛЯ КОГО ЭТО ВАЖНО?

Поправки окажут влияние на вашу компанию, если она является фондом или аналогичной организацией. Некоторые компании могут быть отнесены к категории инвестиционных, а некоторые — нет.

ЧТО НЕОБХОДИМО ПРЕДПРИНЯТЬ?

Вам необходимо тщательно проанализировать руководство, чтобы определить, относится ли ваша организация к инвестиционным. Например, если ваша организация является имущественным фондом, который занимается активным развитием недвижимости, маловероятно, что она может считаться инвестиционной, так как ее целями являются не только обеспечение прироста стоимости капитала и получение инвестиционного дохода. С другой стороны, если ваша организация является фондом с ограниченным сроком деятельности, созданным для покупки-продажи или листинга ряда инфраструктурных дочерних компаний, она может быть отнесена к категории инвестиционных.

Если ваша организация соответствует требованиям к инвестиционным организациям, вам следует начать сбор сравнительной информации, потому что в большинстве случаев новый порядок бухгалтерского учета необходимо будет применить на ретроспективной основе.

УДОБНОЕ
МЕСТО ✓
ДЛЯ ВАШЕЙ
РЕКПАМЫ

(017) 286 06 08

Унитарное предприятие «РегистрМедиа». УНП 192032301.

О проблемах внедрения Международных стандартов аудита

На современном этапе развития аудита в его результатах заинтересованы не только собственники, но и сами экономические субъекты, дальнейшее развитие которых порой невозможно без привлечения инвесторов и кредиторов. Для того чтобы привлечь капитал, предприятие должно успешно развиваться, а его финансовая (бухгалтерская) отчетность вызывать доверие у потенциальных инвесторов и кредиторов.

Тем не менее, несмотря на принимаемые меры по гармонизации белорусского бухгалтерского учета и аудиторской практики с международными стандартами, адаптация методологии МСА в нашей стране обусловлена рядом трудностей:

- трудностью перевода разработанных стандартов на наши языки. Необходимо установить процедуру, с помощью которой при разработке высококачественных стандартов учитывались бы потребности неанглоговорящих пользователей;
- сложностью содержания стандартов и их структурой;
- частотой, объемом и сложностью изменений, вносимых в стандарты;
- трудностью применения МСА малыми и средними аудиторскими, а также бухгалтерскими фирмами;
- потенциальной нехваткой знаний у российских специалистов.

Введение МСА в деятельность аудиторских организаций потребует не только изучения огромного текстового материала международных стандартов, но и разработки приемлемых аудиторских процедур, способов и форматов их документирования, а также огромных временных и финансовых затрат аудиторских компаний, переживающих не лучшие времена.

Изучение текстов стандартов по существу позволяет оценить качественные различия стандартизации по международным и отечественным правилам. Отечественные документы являются рамочными, а международные содержат четкую подробную инструкцию, описывающую множество нюансов, последовательных действий, увязанных с конкретными пунктами других стандартов, требования которых должны быть исполнены в том или ином случае.

При рассмотрении МСА целесообразно учитывать, что международные стандарты аудита выпускаются на английском языке Международной федерацией бухгалтеров — международной некоммерческой организацией, которая обеспечивает официальный перевод международных стандартов аудита на другие языки самостоятельно или через иные организации. Международные стандарты аудита и их переводы на другие языки, включая русский язык, являются интеллектуальной собственностью Международной федерации бухгалтеров.

В связи с этим для использования международных стандартов аудита на русском языке на территории Российской Федерации необходимо решение вопроса о предоставлении Международной федерацией бухгалтеров прав на соответствующие тексты МСА.

Практика Международной федерации бухгалтеров в данном вопросе состоит в том, что эта организация заключает с органами регулирования аудиторской деятельности государств соглашение об отказе в пределах ограниченной территории от авторских прав (в данном случае России) на международные стандарты аудита на национальном языке. Такое соглашение должно быть заключено между уполномоченным федеральным органом исполнительной власти и Международной федерацией бухгалтеров. За отказ от авторских прав соглашение будет предусматривать ежегодный платеж Международной федерации бухгалтеров, размер которого будет определен в указанном соглашении. По имеющемуся опыту эта сумма, как правило, не превышает 10 тыс. долл. США в год.

Кроме того, необходимо иметь в виду, что международные стандарты аудита имеют ряд особенностей.

Во-первых, МСА — это методика процессного контроля. Главное требование к аудиту — обеспечение надлежащего качества исполнения обязанностей в целях формирования безошибочного мнения о финансовой отчетности. Качество работы аудитора обеспечивается выполнением всех технологических процессов, которые должны быть описаны с тем, чтобы не пропустить какой-либо операции. Это означает, что весь процесс аудита должен быть регламентирован очень подробно во избежание неоднозначного понимания того, какие следует предпринимать действия и в каких случаях. По-

скольку речь идет о процессе контроля за финансовой отчетностью, стандарты аудита представляют собой регламенты контроля. В связи с тем, что перед аудитором поставлена очень ответственная социально значимая задача, регламенты носят предельно конкретный характер. Однако практика и история показывают, что никакие, даже очень подробные, регламенты не дают гарантии качественного аудита.

Во-вторых, вхождение нашего государства в международное экономическое пространство, где в последнее время санкции возобладали над экономическими законами, накладывает на Россию определенные обязательства, ограничивающие возможности для самостоятельных действий в области формирования финансовой отчетности и ее аудита.

В-третьих, существуют проблемы терминологии и перевода. В условиях наступившей неизбежности применения международной методики и организации аудита ко всем отечественным предприятиям, осуществляющим аудит своей отчетности, очень хотелось бы, чтобы официальный перевод МСА не был похож на построчный перевод с английского языка на русский.

РЕЗЮМЕ

Усиление общемировых интеграционных процессов, сопровождающееся конвергенцией стандартов аудиторской деятельности и стремлением каждой страны защитить национальные интересы, в том числе путем сохранения конкурентоспособности своих предприятий на мировом рынке, заставляет белорусские аудиторские фирмы осознавать для себя роль и значение МСА в адекватной, эффективной и экономически обоснованной системе обеспечения качества аудита.