

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

МСФО

№ 3 (33), 2016

ISSN 2222-0275

Как провести деноминацию

Почему отложенные налоги

называются отложенными

МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»



ПРИУКРАШИВАНИЕ



Мы на facebook

«МСФО»
№ 3 (33), 2016

Производственно-практический
журнал.

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

Учредитель
ООО «ИПА «Регистр»

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

Главный редактор
ООО «РегистрМедиа»
Алексей Владимирович Решетников

Адрес редакции:
ул. Новаторская, 26,
комн. 408, 220053, г. Минск.
Отдел рекламы:
(017) 286 06 08, 286 06 17
Отдел подписки
(017) 233 83 89
Телефон редакции
(017) 237 90 43
www.profmedia.by
e-mail: msfo@profmedia.by

Журнал «МСФО» зарегистрирован
в Министерстве информации
Республики Беларусь. Свидетельство
о регистрации № 200 от 03.09.2010.
Перерегистрирован 15.11.2013.

Подписано в печать 20.06.2016.
Формат 60×84 1/8.
Бумага офсетная. Печать цифровая.
Усл. печ. л. 5,6. Уч.-изд. л. 3.
Тираж 155 экз. Заказ .
Цена свободная.

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

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

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

Приукрашивание или манипуляция?

Каждой организации требуется как минимум 5-летний прогноз, однако в условиях финансовой нестабильности сделать это сложно. В какой-то степени приукрашивание было стимулировано самим Фондом МСФО — во время кризиса 2008–2009 годов Фонд очень оперативно поменял критерии оценки некоторых видов активов.

В 2009 году появились поправки к МСФО, которые позволили создавать меньшие резервы. Поправки к стандартам 7 и 39 МСФО «Реклассификация финансовых активов» позволили оценивать некоторые активы не по текущей рыночной стоимости, а по так называемой справедливой стоимости. Благодаря этому, например, Deutsche Bank удалось сразу сократить резервы на €845 млн. Если бы поправок не было, консервативная оценка, которая возникает в связи с резким падением рыночных цен и платежеспособности компаний, существенным образом сказалась бы и на оценке резервов. Резервы были бы больше, прибыль — меньше, а это отрицательно повлияло бы на все финансовые показатели компании и условия ее кредитования. То есть начал бы действовать принцип домино. Чтобы остановить этот обвал, а значит, и противостоять развитию кризиса, как раз и были приняты поправки.

У аудитора есть четыре возможности: выдать положительное заключение, выдать заключение с оговорками, выдать отрицательное заключение или отказать в выдаче заключения, если аудитор считает, что ему недостаточно информации для вынесения квалифицированного суждения. Аудиторы должны действовать в соответствии с профессиональными стандартами. Однако есть другая проблема: что считать манипуляцией, а что простым приукрашиванием? Казалось бы, все понятно: манипуляция — это злоупотребление положением, помогающее скрывать фактическое состояние дел в интересах одних во вред другим. При этом мериллом справедливости может служить профессиональная оценка аудитора — согласится ли он с теми методами оценки перспектив и обязательств, из которых исходит составитель отчетности. Например, аудиторы, проверяя отчетность, используют принцип «действующего предприятия», анализируют возможности рефинансировать его долги. А вот здесь многое зависит от исходных предпосылок. Например, банк, оценивая свои перспективы, решает, сможет ли он получить рефинансирование своих обязательств. Если сможет — отлично. А если ответ «сможет, но частично»? Тогда банк прекращает рефинансирование части долга своих заемщиков и выставляет требование к погашению кредита. А сможет ли заемщик банка вернуть долг? Оценка этого зависит от прогнозов относительно развития кризиса, валютного курса, дефицита бюджета и т.д. Центробанки многих стран в прошлый глобальный кризис дали право банкам с 1 января 2009 г. пролонгировать кредиты и снизить под них резервы, а также часть ценных бумаг из торгового портфеля перевести в инвестиционный и оценивать их по докризисной цене — по котировкам на 1 июля прошлого года.

Если изменения касаются отдельного предприятия — это явная манипуляция, а если всего рынка (отрасли) — то уже и нет. Аудитор, проверяя отчетность, должен будет ее подтвердить, потому что она составлена в соответствии с теми правилами, которые приняты.

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

Новое в МСФО

- 3 Ханс Хугерворст выступил на тему мер «non-GAAP»
- 4 Европейские парламентарии хотят меньше сложности МСФО и больше контроля
- 5 Сотрудничество IFRS Foundation и IOSCO над разработкой и внедрением МСФО будет усилено

Методология

- 6 *Андрей КАРПУНИН*
Как провести деноминацию без наличия национального стандарта и найти правильное решение в рамках МСФО
- 22 *Александр ЗАМКОВЕЦ*
Почему отложенные налоги называются отложенными, в чем их экономический смысл и что приводит к их возникновению?
- 31 *Александр БУГАЕВ*
Основы учета отложенных налогов на прибыль
- 37 *Елена МИХЕЕВА*
МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»: признание и оценка. Выбор категории финансовых активов и обязательств
- 42 *Лариса ШЕХМАН*
Исправление в отчетности ошибок прошлых периодов
- 49 **Прогнозная отчетность по МСФО: первые шаги**

Аудит

- 56 **FRC опубликовал заключения по качеству аудита крупнейших компаний**
- 57 **Четыре самых больших вызова для аудиторских фирм сегодня**
- 58 **Будущее аудита**

Полемика

- 59 **Компании ожидают трудностей с внедрением нового стандарта по лизингу**
- 60 *Александр БУГАЕВ*
Изменения в учете лизинга: IFRS 16 Leases vs IAS 17 Leases

Ханс Хугерворст выступил на тему мер «non-GAAP»

На ежегодной конференции Европейской бухгалтерской ассоциации в голландском Маастрихте Председатель Совета по МСФО Ханс Хугерворст выступил с презентацией по теме отчетности по результатам деятельности и использованию в этих целях нестандартных (то есть не оговоренных стандартами) мер — **«non-GAAP»**. Отдельно он обсудил, как представители академических кругов могут способствовать улучшению **МСФО**.

Ханс Хугерворст призывает академические сообщество продолжать снабжать Совет результатами своих исследований. По его словам, в прошлом эта схема оказалась очень полезной. В качестве примера сотрудничества он привел лизинговую отчетность, изучение практического использования МСФО (IFRS) 8 и регулярные письма с комментариями и призвал академические круги еще активнее участвовать в разработке международных стандартов в ближайшие годы.

Во второй части своего выступления он перешел к **нестандартным мерам** измерения результативности и задался вопросом, действительно ли сегодня стандарты МСФО содержат достаточно критериев, чтобы на их основе пользователи финансовой отчетности могли уверенно делать выводы о деятельности компании. Ответ на этот вопрос скорее отрицательный, что признает и сам г-н Хугерворст, ссылаясь на все более широкое распространение мер **«non-GAAP»**.

Он сказал: «На самом деле **стандарты МСФО** очень незначительно оговаривают формат **отчета о доходах**. У компаний есть значительная свобода в том, как представлять компоненты своего дохода, входящего в показатель прибылей или убытков. В результате по итоговой строчке мало сопоставимости, что затрудняет пользователям суждение о результатах».

Он продолжил мысль, отметив, что сегодня регуляторы рынков ценных бумаг в основном ответственны за ограничение использования мер **«non-GAAP»**, но добавил, что Совету по **МСФО** также следует более активно играть свою роль в этом. Ханс Хугерворст признал, что пока что Совет предоставлял не так уж много руководств по теме правильного форматирования **отчета о доходах**, и предложил в качестве своего рода искупления ряд потенциальных инициатив, которыми они могут в ближайшее время заняться, как то:

- определить больше оставляющих **отчета о доходах**;

- предоставить основанное на ключевых принципах определение **операционного дохода**, которое не позволит вводить пользователей в заблуждение информацией об изменениях в результате реструктуризации или обесценения;

- разработать «строгое определение» **выручки до процентных отчислений и налогов (ЕБИТ)**;

- подыскать лучшее решение для отдельных составляющих доходов и расходов, которые сегодня «пакуются» в **прочий совокупный доход**;

- возможно, все вышеперечисленное придется сделать вместе.

Он закончил выступление следующим тезисом: «В конечном итоге сумма, которая имеет значение, — это нескорректированная нижняя строчка, где все элементы дохода собраны воедино, как постоянные элементы, так и уникальные, какими бы они ни были. Никто не сможет сказать, в какой мере эти, на первый взгляд, уникальные элементы относятся к традиционным или не относятся к ним. Вот почему так важно, чтобы итоговая строчка включала в себя столько, сколько это возможно, и показывала все».

Европейские парламентарии хотят меньше сложности МСФО и больше контроля

Похоже, избрание представителя Комитета по вопросам экономики и денежной политики (ECON) Европейского Парламента на пост нового главы EFRAG все-таки будет иметь последствия для Совета по МСФО, и это не просто голословные обещания со стороны Жана-Поля Гоце. Европейские регуляторы не очень довольны сегодня качеством МСФО, что нашло свое выражение в форме отчета. В настоящее время он готовится к парламентским обсуждениям 6 июня и последующему голосованию 7 июня.

В отчете ECON один из его авторов, Теодор Думитру Столоян (Theodor Dumitru Stolojan), критикует полезность текущей модели МСФО с позиции принятия деловых решений, несмотря на формальную задачу глобальных стандартов в устранении информационной асимметрии между инвесторами и компаниями, что должно позволить принимать информированные решения и привносить больше стабильности на финансовые рынки.

Но это только на словах. «Полезность для принятия решений» текущей модели учета пока что не в полной мере отвечает правоприменительной практике Суда Европейского Союза (European Court of Justice) и бухгалтерским Директивам. Это позволяет думать, что концептуальные основы МСФО, возможно, не в полной мере охватывают цели европейского бухгалтерского регулирования, где «правдивое и непредвзятое» (true and fair) представление является стандартом, а это подразумевает целостный анализ, где количественные данные и качественные объяснения имеют одинаковую ценность — полагают представители ECON.

Среди других рассматриваемых в докладе тем — IFRS 9, внебалансовая отчетность, уклонения от уплаты налогов (в контексте учетных стандартов) и общая сложность МСФО.

Относительно IFRS 9 «Финансовые инструменты» указывается отсутствие количественного анализа влияния будущего стандарта: никаких данных не ожидается до 2017 года. Поэтому Европейскую Комиссию призывают заранее убедиться в том, что стандарт отвечает целям долгосрочной инвестиционной стратегии ЕС. Рекомендуется ограничить положения стандарта, способные привести излишнюю краткосрочную волатильность в финансовую отчетность.

Отдельно отмечается, что представители трех основных европейских регулирующих инстанций — Европейской организации по ценным бумагам и рынкам (ESMA), Европейского банковского управления (EBA) и Европейской организации страхования и пенсионного обеспечения (EIOPA) — обладают даром, возможностями и необходимым опытом, все получили отказ в полноценном членстве в EFRAG на том основании, что EFRAG, мол, частная организация. По мнению Еврокомиссии, они при этом могли бы послужить в роли наблюдателей Европейской консультативной группы по финансовой отчетности после реформы регулирующих положений, что будет иметь позитивные последствия в плане отслеживания влияния международных стандартов финансовой отчетности на европейскую финансовую стабильность. В связи с этим самой Еврокомиссии рекомендуют обеспечить систематическое формальное участие европейских органов регулирования.

Внебалансовая отчетность. Поскольку суждение о том, отражать тот или иной актив на балансе или вне его, по-прежнему регулируется механическими правилами, которые несовершенны, и которые все еще легко обойти, ECON рекомендует Совету по МСФО заняться этими недостатками немедленно.

Сложность стандартов. По мнению европейских регуляторов, она в МСФО все еще сохраняется, несмотря на прошлые призывы G20 обеспечить последовательность и простоту стандартов учета и оценки. Более простые стандарты МСФО приведут к более

последовательному их применению, и финансовую отчетность разных компаний будет легче сравнивать.

Уклонение от уплаты налогов — до сих пор очень «горячая» тема в свете «Панамского скандала». В отчете его авторы призывают к применению МСФО на основе «странового» принципа, то есть раскрытия финансовой информации отдельно по каждой юрисдикции, где международные компании ведут свою деятельность. Напомним, недавно Совет Европы формально закрепил такую обязанность в отношении налоговой информации.

По материалам CCHDaily

Сотрудничество IFRS Foundation и IOSCO над разработкой и внедрением МСФО будет усилено

Фонд МСФО и Международная организация регуляторов рынков ценных бумаг (IOSCO) объявили в начале июня о подписании совместного Заявления (Statement of Protocols), описывающего обширную программу совместной работы. В рамках новой программы две организации будут способствовать большей прозрачности мировых рынков капитала через разработку и последовательное использование стандартов МСФО.

Заявление описывает ключевые цели по каждому возможному варианту взаимодействия IOSCO и Фонда МСФО, а именно:

■ *стратегические обсуждения:* обсуждения общих вопросов финансовой отчетности руководством обеих организаций;

■ *разработка МСФО:* обмен информацией и активное участие со стороны IOSCO в разработке международных стандартов финансовой отчетности;

■ *внедрение МСФО:* обмен информацией, способной помочь той и другой организации в работе по последовательному внедрению международных стандартов финансовой отчетности в глобальном масштабе.

Напомним, что Протоколы сотрудничества между IOSCO и IFRS Foundation уже были подписаны в 2013 году. Таким образом, новое заявление — это просто дальнейшее расширение уже оговоренной программы.

«IOSCO давно поддерживает работу Фонда МСФО, и вклад со стороны IOSCO и ее членов помог оформить разработку и внедрение стандартов МСФО. Данная инициатива создает важные основы будущего сотрудничества, по мере того как мы работаем над достижением общей цели — обеспечение качественных стандартов для глобальных рынков капитала», — сказал председатель попечителей Фонда МСФО Мишель Прада (Michel Prada).

Как провести деноминацию

без наличия национального стандарта и найти правильное решение в рамках МСФО

Андрей КАРПУНИН,

член Общественно-консультативного совета Министерства по налогам и сборам,
член межведомственной рабочей группы по изучению проблемных вопросов в области
бухгалтерского учета

К моменту проведения деноминации у нас в наличии есть только Указ Президента Республики Беларусь от 04.11.2015 № 450 (далее — Указ № 450) и десяток писем различных ведомств. Основной документ с детальными рекомендациями со стороны Министерства финансов задерживается. Ошибочно полагать, что деноминация — это чисто «техническая процедура». В этой статье мы постарались отразить основные проблемы и способы их решения, опираясь на фрагментарное применение национального законодательства и профессиональные суждения. Ошибочно полагать, что процессы связанные с белорусской деноминацией, не затронут компетенции специалистов по МСФО. От правильности переносов остатков и округлений зависит итоговый финансовый результат и оценка отчетности по МСФО. В качестве доказательства существенности отклонений приведем возникающую разницу при оценке активов (пассивов) номинированных в валюте при пересчете по курсу с двумя знаками после запятой и четырьмя знаками после запятой: в условном примере на 1 000 долл. США отклонение составит более 2 долл. США, поэтому для учетной работы надо однозначно применять курс с четырьмя знаками после запятой и внимательно следить за этим и другими подводными камнями после дня «Д».

ИЗМЕНЕНИЕ ВЕЛИЧИНЫ УСТАВНОГО КАПИТАЛА ЛИБО НОМИНАЛЬНОЙ СТОИМОСТИ АКЦИЙ АКЦИОНЕРНЫХ ОБЩЕСТВ

На практике это один из самых важных вопросов для предприятий. **Министерством финансов размещена на сайте информация** о том, что в рамках реализации Указа № 450 совместно с заинтересованными государственными органами будут подготовлены и приняты соответствующие нормативные правовые акты, определяющие **порядок деноминации ценных бумаг**.

В связи с проведением деноминации официальной денежной единицы Республики Беларусь в соотношении 10 000:1 предполагается установить с 1 июля 2016 г. кратность номинальной стоимости акции одной копейке.

Акционерным обществам, номинальная стоимость акций которых в настоящее время менее либо не кратна 100 бел. руб., для приведения размера уставного фонда и номинальной стоимости акции в соответствие с Указом № 450 потребуются проведение дополнительных мероприятий, таких как:

- увеличение размера уставного фонда за счет собственного капитала акционерного общества путем увеличения номинальной стоимости акции;

■ либо уменьшение размера уставного фонда за счет уменьшения номинальной стоимости акции;

■ либо проведение консолидации акций.

Указанные мероприятия, а также все необходимые административные процедуры **должны быть проведены до 1 июля 2016 г.**

Таким образом, акционерные общества, у которых в настоящее время номинальная стоимость акций менее либо не кратна 100 бел. руб., должны принять одно из трех решений:

1) увеличить размер уставного фонда за счет собственного капитала акционерного общества путем увеличения номинальной стоимости акции;

2) уменьшить размер уставного фонда за счет уменьшения номинальной стоимости акции;

3) провести консолидацию акций.

Уточним: изменение размера уставного фонда акционерного общества относится **к исключительной компетенции общего собрания акционеров** (п. 1 ст. 103 Гражданского кодекса Республики Беларусь (далее — ГК) и ч. 3 ст. 34 Закона Республики Беларусь от 09.12.1992 № 2020-XII «О хозяйственных обществах» (с изм. и доп.) (далее — Закон № 2020-XII)) и не может быть передано им на решение других органов управления обществом.

Следовательно, такое собрание должно пройти до 1 июля 2016 г.

УВЕЛИЧЕНИЕ РАЗМЕРА УСТАВНОГО ФОНДА ЗА СЧЕТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА АКЦИОНЕРНОГО ОБЩЕСТВА ПУТЕМ УВЕЛИЧЕНИЯ НОМИНАЛЬНОЙ СТОИМОСТИ АКЦИИ

В первом случае в соответствии со ст. 100 ГК акционерное общество вправе по решению общего собрания акционеров увеличить уставный фонд путем увеличения номи-

нальной стоимости акций или эмиссии акций дополнительного выпуска. Статьей 74 Закона № 2020-XII увеличение уставного фонда акционерного общества путем увеличения номинальной стоимости акций осуществляется за счет собственного капитала этого общества, а при условии единогласного принятия такого решения всеми акционерами — за счет средств его акционеров.

Сумма, на которую увеличивается уставный фонд акционерного общества за счет собственного капитала, **не должна превышать разницу между стоимостью чистых активов и суммой уставного фонда и резервных фондов этого общества.**

Такое ограничение связано с требованием законодательства: в случае уменьшения стоимости чистых активов коммерческой организации, для которой законодательством установлен минимальный размер уставного фонда, по результатам второго и каждого последующего финансового года ниже минимального размера уставного фонда такая организация подлежит ликвидации в установленном порядке (п. 3 ст. 47¹ ГК, ч. 4 ст. 28 Закона № 2020-XII, Положение о ликвидации (прекращении деятельности) субъектов хозяйствования, утвержденное Декретом Президента Республики Беларусь от 16.01.2009 № 1 (с изм. и доп.)).

Стоимость чистых активов определяется в соответствии с Инструкцией о порядке расчета стоимости чистых активов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 11.06.2012 № 35.

Бухгалтерский учет ценных бумаг, к которым относятся акции, регламентируется Инструкцией о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 № 50 (с изм. и доп.) (далее — Инструкция № 50), а также Инструкцией по бухгалтерскому учету ценных

бумаг, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 22.12.2006 № 164.

В этом случае в бухгалтерском учете делаются следующие записи:

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Отражено увеличение уставного капитала на основании общего собрания акционеров	75	80
2	Отражено направление средств резервного капитала на увеличение уставного фонда	82	75
3	Отражено направление средств добавочного фонда на увеличение уставного фонда	83	75
4	Отражено направление нераспределенной прибыли на увеличение уставного фонда	84	75

УМЕНЬШЕНИЕ РАЗМЕРА УСТАВНОГО ФОНДА ЗА СЧЕТ УМЕНЬШЕНИЯ НОМИНАЛЬНОЙ СТОИМОСТИ АКЦИИ

В соответствии с ч. 1 ст. 75 Закона № 2020-XII и п. 1 ст. 101 ГК уменьшение уставного фонда акционерного общества может осуществляться путем снижения номинальной стоимости акций либо приобретения акционерным обществом части акций в целях сокращения их общего количества. В настоящее время согласно п. 7 Положения о государственной регистрации субъектов хозяйствования, утвержденного Декретом Президента Республики Беларусь от 16.01.2009 № 1 (с изм. и доп.) (далее — Положение № 1), коммерческие организации самостоятельно определяют размеры уставных фондов, за исключением коммерческих организаций, указанных в п. 8 Положения № 1.

Однако при принятии такого решения следует учитывать, что минимальный размер уставного фонда устанавливается в сумме, эквивалентной (п. 8 Положения № 1):

- 100 базовым величинам, — для закрытых акционерных обществ;
- 400 базовым величинам, — для открытых акционерных обществ.

Следовательно, акционерное общество не вправе принимать решение об уменьшении своего уставного фонда, если в результа-

те такого уменьшения уставный фонд общества станет меньше **минимального размера уставного фонда, предусмотренного законодательством.**

При этом следует иметь в виду, что уменьшение уставного фонда акционерного общества путем приобретения этим обществом части акций в целях сокращения их общего количества допускается только в том случае, если такая возможность предусмотрена уставом АО (п. 2 ст. 101 ГК и ст. 75 Закона № 2020-XII).

Решение об уменьшении номинальной стоимости акций принимается общим собранием акционеров общества (п. 1 ст. 101 ГК).

Уменьшение номинальной стоимости акций осуществляется после внесения акционерным обществом в соответствии с законодательством изменений и (или) дополнений в устав, связанных с таким уменьшением и, соответственно, с уменьшением уставного фонда этого общества.

Согласно п. 105 Инструкции о некоторых вопросах выпуска и государственной регистрации ценных бумаг, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 11.12.2009 № 146 (с изм. и доп.) (далее — Инструкция № 146), изменение номинальной стоимости акции осуществляется после внесения эмитентом в соответствии с законодательством изменений и (или) дополнений в устав эмитента, связанных с уве-

личением (уменьшением) номинальной стоимости акции и соответственно увеличением (уменьшением) размера уставного фонда акционерного общества.

Внесение изменений в Государственный реестр ценных бумаг в случаях консолидации или дробления акций осуществляется после внесения эмитентом в соответствии с законодательством изменений и (или) дополнений в устав, связанных с изменением количества акций и их номинальной стоимости. При осуществлении консолидации или дробления акций не допускаются изменение количества акционеров, соотношения их долей и образование частей акций (дробных акций) (п. 106 Инструкции № 146).

В соответствии с письмом Министерства финансов Республики Беларусь от 14.10.2011

№ 15-1-15/621 (далее — Письмо № 15-1-15/621) в случае принятия собранием акционеров акционерного общества решения об уменьшении номинальной стоимости акций общества хозяйственная операция по уменьшению величины уставного фонда путем снижения номинальной стоимости акций отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 80 «Уставный капитал» в корреспонденции с кредитом счета 75 «Расчеты с учредителями».

Как правило, уменьшение номинальной стоимости акций сопровождается выплатой суммы уменьшения акционерам путем перечисления денежных средств с расчетного счета либо выплаты из кассы организации.

В этом случае в бухгалтерском учете согласно национальным стандартам делаются следующие записи:

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Отражено уменьшение размера уставного фонда за счет уменьшения номинальной стоимости акции на основании общего собрания акционеров	80	75
2	Отражена выплата денежных средств из кассы организации в погашение задолженности перед акционером в связи с уменьшением номинальной стоимости акций	75	50
3	Отражено перечисление денежных средств с расчетного счета в погашение задолженности перед акционером в связи с уменьшением номинальной стоимости акций	75	51

Однако у акционерного общества **может быть принято иное решение**. Так, согласно ч. 4 п. 67 Инструкции № 50 уменьшение величины уставного фонда до величины чистых активов организации отражается по дебету

счета 80 «Уставный капитал» и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

В этом случае в бухгалтерском учете делаются следующие записи:

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
Отражено уменьшение размера уставного фонда за счет уменьшения номинальной стоимости акции на основании общего собрания акционеров	80	84

ПРОВЕДЕНИЕ КОНСОЛИДАЦИИ АКЦИЙ

Статьей 70 Закона № 2020-XII определено, что общее собрание акционеров, если это предусмотрено уставом акционерного общества, вправе принять решение об изменении

количества акций без изменения размера уставного фонда. Изменение количества акций без изменения размера уставного фонда осуществляется **путем обмена двух или более акций общества на одну новую акцию** измененной номинальной стоимости той же

категории (типа) (консолидация акций) либо **обмена одной акции общества на две или более акций** измененной номинальной стоимости той же категории (типа) (дробление акций). При этом **не допускаются изменение количества акционеров** и соотношения их долей и образование частей акций (дробных акций).

Одновременно с принятием решения о консолидации или дроблении акций общее собрание акционеров **обязано принять решение о внесении соответствующих изменений в устав** акционерного общества относительно номинальной стоимости и количества акций общества соответствующей категории (типа).

В данном случае сначала следует произвести эмиссию новых акций, а уже затем произвести обмен таких акций в соотношении, принятом на общем собрании акционеров. Поскольку ни размер уставного фонда, ни доли участников не меняются, то в бухгалтерском учете производятся изменения на аналитических счетах к счету 75 «Расчеты с учредителями».

Однако для правильного отражения операций с акциями следует дождаться обещанного Министерством финансов Республики Беларусь Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Финансовые инструменты».

ПЛАНОВАЯ «ВНЕОЧЕРЕДНАЯ» ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ

Порядок проведения инвентаризации определен Инструкцией по инвентаризации активов и обязательств, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.11.2007 № 180 (с изм. и доп.) (далее — Инструкция № 180).

Перед инвентаризацией руководитель организации издает приказ о ее проведении и создании инвентаризационной комиссии. При формировании данной комиссии необ-

ходимо руководствоваться п. 12 и 13 Инструкции № 180.

Согласно п. 3 Инструкции № 180 в ходе инвентаризации документально подтверждаются наличие, состояние и оценка активов и обязательств (в том числе неучтенных) путем:

- сопоставления с данными бухгалтерского учета;
- выявления активов и обязательств, частично потерявших свое первоначальное назначение (потребительские свойства) и устаревших морально;
- выявления сверхнормативных и неиспользуемых активов и обязательств с целью их учета и последующей реализации или списания;
- проверки обязательств с целью правильного формирования доходов и расходов будущих периодов, резервов предстоящих расходов, а также достоверности сумм дебиторской и кредиторской задолженности и др.;
- проверки образования и использования источников собственных средств, средств целевого финансирования и др.

По результатам инвентаризации составляются сличительные ведомости по активам, при инвентаризации которых выявлены отклонения учетных данных. В указанных ведомостях отражаются расхождения между данными бухгалтерского учета и фактически данными, внесенными в инвентаризационные описи. На активы, числящиеся в бухгалтерском учете за балансом (полученные в пользование, арендованные, принятые на ответственное хранение, в переработку, на комиссию и др.), составляются отдельные сличительные ведомости. По каждому случаю выявленных отклонений материально ответственные лица обязаны дать объяснения комиссии.

Однако часто при проведении инвентаризации допускают ошибки, в результате которых возможны неприятные последствия:

№ п/п	Вид нарушения	Возможные последствия
1	2	3
1	Не издан приказ о проведении инвентаризации	Нет основания для проведения инвентаризации
2	Документально подтверждено отсутствие во время проведения инвентаризации хотя бы одного из членов комиссии	Результаты инвентаризации недействительны
3	В приказе не указаны сроки проведения инвентаризации	Нет основания для начала проведения инвентаризации
4	Во время перерыва в работе инвентаризационной комиссии доступ посторонних в помещение, где хранятся инвентаризационные описи и (или) имущество, не закрыт	Недостоверность результатов инвентаризации вследствие возможного внесения исправлений
5	При невозможности остановки хозяйственной деятельности приходно-расходные документы не завизированы председателем инвентаризационной комиссии	Возможность оформления ранее не выписанных приходно-расходных документов
6	У материально ответственного лица не взята расписка о том, что все приходные и расходные документы сданы в бухгалтерию	При выявлении нарушений могут быть предъявлены приходно-расходные документы, оформленные в период проведения инвентаризации
7	Сопоставление данных бухгалтерского учета с фактическим наличием, а не наоборот	Опасность искажения данных, которые вносят не по факту, а по бухгалтерским остаткам
8	Ошибки и исправления не подписаны и не заверены членами комиссии	Исправления считаются недействительными
9	Инвентаризационная опись после утверждения результатов содержит незаполненные непочеркнутые строки	Возможность внесения дополнительных данных
10	На последней странице инвентаризационной описи нет подписи материально ответственного лица об отсутствии у него претензий к членам комиссии и подтверждения того, что он принимает указанное имущество на ответственное хранение	Отсутствие оснований для предъявления претензий к материально ответственному лицу при выявлении недостачи, порчи имущества

НАЛОГОВЫЕ ПОСЛЕДСТВИЯ ПО СПИСАНИЮ ДЕБИТОРСКОЙ И КРЕДИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ

При инвентаризации обязательств очень важно правильно классифицировать задолженность, поскольку целью проводимой инвентаризации является подтверждение наличия, состояния и оценки задолженности. Различают реальную текущую задолженность, сомнительную задолженность, спорную за-

долженность и безнадежную задолженность. С другой стороны, это могут быть дебиторские задолженности и кредиторские задолженности.

Типичными **ошибками** могут быть:

- неправильная классификация задолженностей для целей бухгалтерского и налогового учета;
- необоснованный зачет задолженностей;
- неправильная корреспонденция счетов бухгалтерского учета;

■ неполное раскрытие информации о спи- санной задолженности.

Неправильная оценка задолженностей может привести к тому, что в составе внереали- зационных доходов будет отражена неверная сумма, а как следствие этого — неправильно определен финансовый результат, в том числе для целей налогообложения прибыли.

Объектом налогообложения налогом на прибыль признается валовая прибыль (п. 2 ст. 126 НК). Валовой прибылью признается для белорусских организаций сумма прибыли от реализации товаров (работ, услуг), имуще- ственных прав и внереализационных доходов, **уменьшенных** на сумму **внереализацион- ных расходов** (п. 2 ст. 126 НК). Валовая при- быль белорусской организации исчисляет- ся с учетом прибыли (убытка) от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и внереализационных доходов, уменьшенных на сумму внереализационных расходов от дея- тельности за пределами Республики Беларусь, по которой она зарегистрирована в качестве плательщика налогов иностранного государ- ства (п. 3 ст. 126 НК).

Состав внереализационных доходов и рас- ходов для целей исчисления налога на прибыль регулируется НК.

Для целей налогового учета при исчисле- нии налога на прибыль в состав внереализаци- онных доходов включаются:

■ суммы в погашение дебиторской за- долженности после истечения сроков ис- ковой давности, а также суммы в погашение дебиторской задолженности, невозможной (нереальной) для взыскания. Невозможной (нереальной) для взыскания признаются де- биторская задолженность ликвидированных юридических лиц и прекративших деятель- ность индивидуальных предпринимателей, а также задолженность умерших физических лиц и физических лиц, объявленных умерши- ми, не являющихся индивидуальными пред-

принимателями. **Такие доходы отражают- ся на дату их поступления независимо от способа погашения задолженности (зачет встречных однородных требова- ний, исполнение обязательства третье- му лицу и др.)** (п. 3.9 ст. 128 НК);

■ суммы кредиторской задолженно- сти, по которой истекли сроки **исковой давности**, и, если это предусмотрено за- конодательством, суммы кредиторской за- долженности, по которой истекли сроки при- обретенной давности (п. 3.10 ст. 128 НК);

■ суммы кредиторской задолженности при ликвидации юридического лица. Такие доходы отражаются на дату составления ликвидационного баланса (акта проверки, в ходе которой были установлены обстоя- тельства, являющиеся основанием для лик- видации юридического лица по решению ре- гистрирующего органа, — при ликвидации юридического лица по решению регистри- рующего органа в порядке, установленном Президентом Республики Беларусь) (п. 3.10¹ ст. 128 НК);

■ суммы кредиторской задолженности при ликвидации, прекращении деятельности и (или) смерти кредитора. Такие доходы отра- жаются на дату исключения кредитора из Еди- ного государственного регистра юридических лиц и индивидуальных предпринимателей **(иностранных организаций и индивиду- ального предпринимателя — из торгово- го регистра или иной аналогичной систе- мы учета и идентификации юридических лиц и индивидуальных предпринимате- лей страны их учреждения)** и (или) смерти физического лица, не являющегося индиви- дуальным предпринимателем, **либо объяв- ления физического лица, не являющего- ся индивидуальным предпринимателем, умершим** (п. 3.10² ст. 128 НК).

В состав внереализационных расходов включаются:

■ убытки от списания дебиторской задолженности, по которой истек (п. 3.22 ст. 129 НК):

— срок исковой давности;

— срок давности для предъявления исполнительных документов к исполнению в случае возвращения взыскателю исполнительного документа, по которому взыскание не произведено либо произведено частично в связи с отсутствием у должника денежных средств на счетах в банках и иного имущества. Такие расходы отражаются на дату, следующую за днем истечения срока исковой давности, а также на дату составления документов о невозможности взыскания задолженности в соответствии с законодательством;

■ убытки от списания дебиторской задолженности, невозможной (нереальной) для взыскания. Такие расходы отражаются на дату исключения дебитора из Единого государственного регистра юридических лиц и индивидуальных предпринимателей (иностранных организаций и индивидуального предпринимателя — из торгового регистра или иной аналогичной системы учета и идентификации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей страны их учреждения) и (или) смерти физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, либо объявления физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, умершим (п. 3.23 ст. 129 НК);

■ суммы дебиторской задолженности при ликвидации юридического лица. Такие расходы отражаются на дату составления ликвидационного баланса (акта проверки, в ходе которой были установлены обстоятельства, являющиеся основанием для ликвидации юридического лица по решению регистрирующего органа, — при ликвидации юридического лица по решению регистрирующего органа в порядке, установленном Президентом Республики Беларусь) (п. 3.23¹ ст. 129 НК).

Таким образом, проведение инвентаризации без ошибок — ключевой момент в работе организации.

Вопросы бухгалтерского учета в связи с деноминацией определены в постановлении Министерства финансов Республики Беларусь от 22.04.2016 № 27 «О некоторых вопросах бухгалтерского учета в связи с деноминацией официальной денежной единицы Республики Беларусь» (далее — Постановление № 27), согласно которому организациями **по состоянию на 01.07.2016 производится пересчет стоимости активов, обязательств, собственного капитала, остатков по забалансовым счетам** в соотношении 10 000 руб. в денежных знаках образца 2000 года к 1 руб. в денежных знаках образца 2009 года. Округление производится до двух десятичных знаков после запятой (до 1 коп.) согласно арифметическим правилам, если иное не установлено законодательством. Если в результате округления стоимость отдельных объектов учета становится равной нулю, то эти объекты принимаются организациями к бухгалтерскому учету в размере 1 коп., если иное не установлено законодательством.

Кроме того, **организациями составляется ведомость пересчета по состоянию на 01.07.2016 с указанием остатков по счетам бухгалтерского учета, в том числе забалансовым счетам, до и после деноминации.**

Установлен порядок отражения **01.07.2016** разниц, возникающих в результате пересчета и округления объектов учета и остатков по забалансовым счетам.

В частности, **разницы, возникающие в результате пересчета и округления объектов учета (за исключением остатков по забалансовым счетам), отражаются 01.07.2016:**

■ организациями (за исключением бюджетных организаций) по дебету (кредиту)

счетов 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции с соответствующими счетами;

■ бюджетными организациями по дебету (кредиту) счетов 14 «Внутриведомственные расчеты по финансированию» (субсчет 140 «Расчеты по финансированию из бюджета»), 23 «Финансирование и займы» (субсчета 230 «Финансирование из бюджета», 232 «Финансирование из других бюджетов», 237 «Прочие источники»), 27 «Фонды целевого назначения» (субсчет 272 «Внебюджетные фонды») в корреспонденции с соответствующими счетами (субсчетами).

Разницы, возникающие в результате пересчета и округления остатков по забалансовым счетам, должны быть отражены 01.07.2016 организациями по дебету (кредиту) забалансовых счетов.

Хозяйственные операции, совершение которых подтверждается первичными учетными документами, составленными до 01.07.2016, отражаются с 01.07.2016 организациями в бухгалтерском учете в деноминированной денежной единице с пересчетом и округлением указанной в этих документах стоимостной оценки хозяйственных операций в вышеуказанном порядке.

Установленные нормы не распространяются на Национальный банк, банки, небанковские кредитно-финансовые организации, банковские группы, банковские холдинги.

ПЕРЕСЧЕТ ОСТАТКОВ ПО СЧЕТАМ

Сегодня практически невозможно найти коммерческую организацию, ведущую бухгалтерский учет вручную. **Именно этот аспект является отличительной особенностью этой деноминации от других.** Еще 30 июня организации оформляют отпуск товаров, продукции и иных активов в ценах до деноминации, а уже 1 июля — в ценах после деноминации.

Еще раз акцентируем внимание, что речь идет **не о переоценке** активов, но о **пересчете** стоимости активов.

Должен быть осуществлен пересчет остатков по всем балансовым и забалансовым счетам в соотношении 10 000:1.

Логично предположить, что следует руководствоваться требованиями ст. 1 Закона Республики Беларусь от 12.07.2013 № 57-З «О бухгалтерском учете и отчетности» (с изм. и доп.) (далее — Закон № 57-З) в пользу округления до 1 копейки, где:

■ бухгалтерский учет — система непрерывного формирования информации в стоимостном выражении об активах, обязательствах, о собственном капитале, доходах, расходах организации посредством документирования, инвентаризации, **учетной оценки**, двойной записи на счетах бухгалтерского учета, обобщения в отчетности;

■ **активы** — имущество, возникшее в организации в результате совершенных хозяйственных операций, от которого организация предполагает **получение экономических выгод.**

Подход в пользу оценки активов предусмотрен и в международных стандартах финансовой отчетности, в сторону которых взят курс нашей страной.

Внимание!

Пересчет остатков должен быть произведен организациями после формирования бухгалтерского баланса и всех необходимых регистров аналитического и синтетического учета за 30 июня 2016 г.

Такой пересчет остатков по балансовым и забалансовым счетам может быть произведен организациями только по данным аналитического учета. При ведении аналитического учета в дополнительных регистрах аналитического учета по балансовым и забалансовым

счета (карточки и другие регистры) пересчет остатков осуществляется по каждой сумме дополнительного регистра.

Для проведения пересчета остатков по балансовым и забалансовым счетам составляется ведомость пересчета остатков в связи с проведением деноминации официальной денежной единицы Республики Беларусь (далее — ведомость пересчета), которая должна содержать:

- номера всех балансовых и внебалансовых счетов;
- исходящие остатки за 30 июня 2016 г. без учета деноминации официальной денежной единицы Республики Беларусь;
- исходящие остатки за 30 июня 2016 г. с учетом деноминации официальной денеж-

ной единицы Республики Беларусь и округления;

■ положительные или отрицательные результаты округления исходящих остатков счетов за 30 июня 2016 г. с учетом деноминации официальной денежной единицы Республики Беларусь (в дробных частях копейки с точностью до двух знаков, знак «+» означает округление в большую сторону, знак «-» — округление в меньшую сторону).

Ведомость пересчета при необходимости может содержать иные сведения, в том числе комментарии. Обращаем внимание, что такую ведомость мы составляем в разрезе счетов рабочего плана счетов, которые задействованы в организации и предусмотрены учетной политикой.

Примерная форма ведомости пересчета остатков в связи с проведением деноминации официальной денежной единицы Республики Беларусь

Код № счета	Исходящие остатки за 30.06.2016 без учета деноминации официальной денежной единицы Республики Беларусь	Исходящие остатки за 30.06.2016 с учетом деноминации официальной денежной единицы Республики Беларусь и округления	Результаты округления исходящих остатков лицевых счетов за 30.06.2016 (+ или -)	Примечания
01	142 563	14,2563 = 14,26	+	Указываем проводки: например по счету 43: 43 / 90-7
02	142 543	14,2543 = 14,25	-	
...	142 693	14,2693 = 14,27	+	

Напомним, при пересчете некоторых остатков возможны затруднения. Так, размер уставного фонда и вкладов участников ООО и ОДО должны соответствовать уставу. Поэтому без внесения в него изменений номинал этих показателей округлить не получится.

При пересчете стоимости активов следует также руководствоваться письмом Министерства финансов Республики Беларусь от 29.03.2016 № 15-1-6/269 «Об округлении объектов учета» (далее — Письмо № 15-1-6/269), которым разъяснен порядок округления объ-

ектов учета в связи с проведением с 1 июля 2016 г. деноминации белорусского рубля в соответствии с Указом № 450.

Согласно Письму № 15-1-6/269 при проведении деноминации производится пересчет стоимости объектов учета в соотношении 10 000 бел. руб. в денежных знаках образца 2000 г. к 1 бел. руб. в денежных знаках образца 2009 года по состоянию на 1 июля 2016 г.

При пересчете производится округление стоимости каждого объекта учета **до двух десятичных знаков после запятой** (до 1 коп.)

согласно арифметическим правилам. В дробной части полученной после пересчета суммы:

- **второй** десятичный знак после запятой **увеличивается на 1**, если третий десятичный знак после запятой составляет 5 и более;

- **второй** десятичный знак после запятой **не изменяется**, если третий знак после запятой составляет менее 5;

- **третий и четвертый** десятичные знаки после запятой **отбрасываются**.

Пример

Цена единицы материала «Б» на 1 июля 2016 г. составляет 41 256 руб. Для пересчета 41 256 делится на 10 000, получается 4,1256. В числе 4,1256 цифра «4» — целая часть; цифры «1256» — дробная часть.

В дробной части числа (в примере цифры «1256») третий и четвертый десятичные знаки после запятой (в примере цифры «56») отбрасываются. Но поскольку третий десятичный знак после запятой равен 5, то производится округление до второго десятичного знака после запятой путем увеличения на одну копейку (в примере дробная часть числа составит 13).

В результате округления цена единицы материала «Б» составит 4,13 руб.

Иными словами, при пересчете остатков регистров аналитического учета производится округление до 2 знаков после запятой (без совершения записей на счетах бухгалтерского учета), а суммы погрешности, полученные по результатам округления данных аналитического учета по балансовым счетам, и сумма разницы при наличии неравенства между итогами остатков по активам, обязательствам, собственному капиталу, доходов и расходов по балансовым

счетам, также **отражаются в ведомости пересчета без совершения записей на счетах бухгалтерского учета** на отдельных балансовых счетах.

Технически такую работу возможно сделать оперативно при небольших оборотах в организации.

Еще раз обратите внимание на активы с нулевой стоимостью после деноминации!

Так, например, стоимость активов А и Б до деноминации составляет 81 руб. и 25 руб. соответственно. После пересчета и соответствующего округления стоимость актива А составит 0,01 руб., актива Б — 0,00 руб. (согласно Письму № 1516/269). Однако согласно Постановлению № 27 в учете объекты с нулевой стоимостью (0,00 руб.) учитываются по стоимости, равной 1 коп. (0,01 руб). Таким образом, актив А и актив Б после деноминации будут учитываться по одинаковой стоимости.

РАССЧИТЫВАЕМ ЗАРПЛАТЫ, НАДБАВКИ, ПОСОБИЯ

Порядок расчета заработной платы работников определен письмом Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь от 15.03.2016 № 1-2-12/525 «Разъяснение по порядку расчета заработной платы работников, денежного довольствия военнослужащих, сотрудников, имеющих специальные звания, суворовцев, воспитанников воинских частей, пенсий, стипендий, пособий и иных выплат, установленных законодательством, в связи с проведением деноминации официальной денежной единицы Республики Беларусь» (далее — Разъяснение № 1-2-12/525).

Так, в соответствии с п. 1 Разъяснения № 1-2-12/525 с 1 июля 2016 г. выплаты, установленные нормативными правовыми актами,

в том числе локальными, в абсолютных (цифровых) размерах (далее — базовые выплаты), подлежат уменьшению в 10 000 раз.

Согласно п. 2 Разъяснения № 1-2-12/525 округление уменьшенных размеров базовых выплат осуществляется с учетом двух знаков после запятой до наименьшего номинала денежного знака (с 1 июля 2016 г. — 1 коп.) образца 2009 года, находящегося в обращении на территории Республики Беларусь, по следующим правилам:

- если первая из отбрасываемых цифр (третья цифра после запятой) больше или равна 5, то последняя из сохраняемых цифр (вторая цифра после запятой) увеличивается на единицу;

- если первая из отбрасываемых цифр (третья цифра после запятой) меньше 5, то увеличение не производится (отбрасываются цифры после запятой, начиная с третьей).

Например:

1. Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 20.02.2016 № 146 для оплаты труда работников бюджетных организаций установлены:

- тарифная ставка первого разряда в размере 295 000 руб.; ежемесячные дифференцированные доплаты в размерах от 86 000 до 75 000 руб.

С 1 июля 2016 г. указанные выплаты составят:

- тарифная ставка первого разряда — 29 руб. 50 коп. ($295\,000 / 10\,000 = 29,5000$);
- ежемесячные дифференцированные доплаты — от 8 руб. 60 коп. до 7 руб. 50 коп.

$((86\,000 \text{ или } 75\,000) / 10\,000 = 8,6000 \text{ или } 7,5000)$.

2. В соответствии с коллективным договором в коммерческой организации в целях исчисления заработной платы работников данной организации установлена тарифная ставка первого разряда в размере 420 870 руб.

С 1 июля 2016 г. размер тарифной ставки первого разряда составит 42 руб. 09 коп. ($420\,870 / 10\,000 = 42,0870$).

Исчисление размера заработной платы работников, денежного довольствия военнослужащих, сотрудников, имеющих специальные звания, суворовцев, воспитанников воинских частей (далее — военнослужащие), единовременных выплат, пенсий производится в порядке, установленном законодательством.

При этом каждый рассчитанный элемент (повышения, надбавки, доплаты, премии и др.) заработной платы, пенсии, добавочный вид денежного довольствия, единовременная выплата подлежат округлению в порядке, определенном п. 2 Разъяснения № 1-2-12/525.

Например:

1. В коммерческой организации маркетологу контрактом установлены следующие условия оплаты труда:

- должностной оклад — 6 942 350 руб.;
- премия — 50% от должностного оклада.

Заработная плата указанного работника составит:

Наименование выплаты	Расчет	Сумма	
		до округления	после округления
Должностной оклад	$6\,942\,350 / 10\,000$	694,2350	694,24
Премия	$694,24 \times 50\%$	347,120	347,12
Итого заработная плата	$694,24 + 347,12$		1041,36

2. В бюджетной организации уборщику служебных помещений, использующему дезинфицирующие средства при уборке туалетов, установлены следующие условия оплаты труда:

- тарифный разряд — 1;
- тарифный коэффициент — 1,00;
- корректирующий коэффициент — 3,500;
- повышения тарифной ставки:
 - за стаж работы в отрасли — 20%;
 - по условиям Декрета Президента Республики Беларусь от 26.07.1999 № 29 (с изм. и доп.) (далее — Декрет № 29) — 25%;
 - за характер и специфику труда — 10%; премия — 20% от ставки.

При расчете заработной платы используется (с учетом деноминации): тарифная ставка первого разряда — 29 руб. 50 коп.; ежемесячная дифференцированная доплата — 8 руб. 60 коп. Заработная плата указанного работника составит:

Наименование выплаты	Расчет	Сумма	
		до округления	после округления
Тарифная ставка	$29,50 \times 1,00 \times 3,500$	103,250	103,25
Повышения тарифной ставки:			
за стаж работы в отрасли	$103,25 \times 20\%$	20,650	20,65
по условиям Декрета № 29	$103,25 \times 25\%$	25,813	25,81
за характер и специфику труда	$103,25 \times 10\%$	10,325	10,33
Ставка	$103,25 + 20,65 + 25,81 + 10,33$		160,04
Премия	$160,04 \times 20\%$	32,008	32,01
Ежемесячная дифференцированная доплата		8,600	8,60
Итого заработная плата	$160,04 + 32,01 + 8,60$		200,65

Еще раз **акцентируем внимание**, что в дробной части, полученной после пересчета суммы, **четвертый знак после запятой отбрасывается; третий знак после запятой влияет на числовое значение второго знака**. Если после пересчета дробная часть копейки составляет менее 0,5 коп., то полученная сумма уменьшается до целой копейки: 1 236 руб. (2 000) = 0,12**36** = 0,12 руб. = 12 коп. (2009) Если после пересчета дробная часть копейки составляет 0,5 коп. и более, то полученная сумма увеличивается до целой копейки: 1 256 руб. (2 000) = 0,12**56** = 0,13 руб. = 13 коп. (2009); 1286 руб. (2 000) = 0,12**86** = 0,13 руб. = 13 коп. (2009).

Аналогичным образом осуществляется округление заработной платы работников иных организаций, учреждений, государственных органов, а также денежного довольствия военнослужащих.

При пересчете сдельных расценок количество знаков после запятой определяется самостоятельно.

Размер начисленной заработной платы на основе сдельных расценок пересчитывается до

двух знаков после запятой в порядке, определенном п. 2 Разъяснения № 1-2-12/525.

При расчете среднего заработка, сохраняемого в случаях, предусмотренных законодательством, заработная плата и ее составляющие, отраженные в лицевом счете, расчетной ведомости работника в месяцах до 1 июля 2016 г. пересчитывается до двух знаков после запятой в порядке, определенном п. 2 Разъяснения № 1-2-12/525.

При исчислении (перерасчете) размеров пособий семьям, воспитывающим детей, пособий по временной нетрудоспособности и пособий на погребение (далее — пособия) с 1 июля 2016 г. величины среднемесячной заработной платы работников в республике за квартал, бюджета прожиточного минимума в среднем на душу населения и средней заработной платы работников в республике за периоды до 1 июля 2016 г. подлежат уменьшению в 10 000 раз и округлению в порядке, определенном п. 2 Разъяснения № 1-2-12/525.

При исчислении (перерасчете) пособий по временной нетрудоспособности и по беременности и родам с 1 июля 2016 г. суммы заработной платы, премий и иных выплат (дохода, вознаграждения) за каждый месяц периода (период), за который определяется размер среднедневного заработка (дохода, вознаграждения), до проведения деноминации, подлежат уменьшению в 10 000 раз до двух знаков после запятой в порядке, определенном п. 2 Разъяснения № 1-2-12/525.

Суммы пособий, рассчитанные за период до 1 июля 2016 г. (в том числе излишне выплаченные либо недополученные), с 1 июля 2016 г. выплачиваются (доплачиваются), подлежат возврату получателем пособия в денежных единицах, деноминированных и округленных в порядке, определенном п. 1 и 2 Разъяснения № 1-2-12/525.

Обращаем также внимание, что постановлением Министерства труда и социальной

защиты Республики Беларусь от 21.04.2016 № 18 утверждены бюджеты прожиточного минимума в ценах марта 2016 г. в расчете на один месяц:

■ на период с 1 мая по 30 июня 2016 г. в следующих размерах:

— в среднем на душу населения — 1 699 430 руб.;

— трудоспособное население — 1 870 980 руб.;

— пенсионеры — 1 304 000 руб.;

— студенты — 1 654 000 руб.;

— дети в возрасте до трех лет — 1 092 230 руб.;

— дети в возрасте от трех до шести лет — 1 515 000 руб.;

— дети в возрасте от шести до восемнадцати лет — 1 863 240 руб.;

■ на период с 1 по 31 июля 2016 г. в следующих размерах:

— в среднем на душу населения — 169 руб. 94 коп.;

— трудоспособное население — 187 руб. 10 коп.;

— пенсионеры — 130 руб. 40 коп.;

— студенты — 165 руб. 40 коп.;

— дети в возрасте до трех лет — 109 руб. 22 коп.;

— дети в возрасте от трех до шести лет — 151 руб. 50 коп.;

— дети в возрасте от шести до восемнадцати лет — 186 руб. 32 коп.

Внимание!

Заработная плата работников за июнь 2016 г. отражается в бухгалтерском учете в неденоминированных суммах, несмотря на то что расчет этих сумм производится в июле (после окончания отчетного месяца).

Однако следует учитывать, что в учете эти операции проводятся в июне, равно как и отражаются в лицевых счетах работников в июне.

ПЕРВИЧНЫЕ УЧЕТНЫЕ ДОКУМЕНТЫ, ОТЧЕТНОСТЬ

Первичные учетные документы, в том числе товарно-транспортные и товарные накладные, с 1 июля **должны выписываться в деноминированной оценке.**

Если накладные, акты сдачи-приемки или иные документы выписаны поставщиком (подрядчиком, исполнителем) до 1 июля, а поступят покупателю (заказчику) после этой даты, то последнему придется отразить в учете соответствующие суммы с учетом деноминации и провести округление, оформив эти действия бухгалтерской справкой.

Пример

Цена единицы материала «А» до 1 июля 2016 г. составляет 32 548 руб.

Материалы поставлены в мае, накладные поступили только в июле. Для пересчета делится 32 548 на 10 000, получается 3,2548. В числе 3,2548 цифра «3» — целая часть; цифры «2548» — дробная часть.

В дробной части числа (в примере цифры «2548») третий и четвертый десятичные знаки после запятой (в примере цифры «48») отбрасываются. Поскольку третий десятичный знак после запятой (в примере цифра «4») меньше 5, то второй десятичный знак после запятой не изменяется (в примере дробная часть числа составит 25).

В результате округления цена единицы материала «А» составит 3,25 руб.

Кроме того, чтобы отразить стоимость материала в учете, организации необходимо самостоятельно перевести указанную в первичных документах сумму в новый формат и оформить бухгалтерской справкой-расчетом.

В перспективе измениться должны все формы первичных учетных документов. В частности, в накладных ТТН-1 и ТН-2, приходных и расходных кассовых ордерах, актах сдачи приемки, актах на списание, формы которых утверждены Министерством финансов Республики Беларусь, появится графа для копеек. При этом в графе «сумма прописью» соответствующие суммы рублей будут заполняться словами, а копейки — цифрами, как это делалось во времена СССР (см. пример оформления препроводительной ведомости в приложении 2, с. 99).

Бланки накладных, имеющиеся в настоящее время в организациях, можно будет применять и после 01.07.2016 — до полного их использования. Со временем их заменят новые бланки, где появится графа для копеек.

Обращаем внимание, что нерешенным пока остается вопрос с чековыми книжками — здесь тоже потребуются принципиальные решения по замене с учетом введения графы для копеек.

Внимание!

Промежуточная бухгалтерская отчетность за 1-е полугодие текущего года будет составляться еще в миллионах «доденоминационных» рублей, а за III квартал — уже в тысячах «последеноминационных» рублей.

ДОРАБОТКА ПРОГРАММНЫХ КОМПЛЕКСОВ

Во-первых, по результатам доработки программных комплексов организациям необходимо выполнить доработку программного обеспечения в части создания электронных платежных документов в белорусских рублях с кодом валюты BYN (933) и значений сумм в новом масштабе цен с учетом присутствия копеек.

Во-вторых, поскольку выписка документов осуществляется в автоматическом режиме по данным бухгалтерских программ, то здесь есть целый ряд проблем по оперативности перехода.

Здесь следует обратиться к письму Национального банка Республики Беларусь от 08.04.2016 № 19-15/70 «О работе банков с клиентами 1 июля 2016 г.» и постановлению Правления Национального банка Республики Беларусь от 15.03.2016 № 130 «О работе банковской и платежной систем 29–30 июня и 1 июля 2016 г.» № 130 (далее — Постановление № 130), согласно которым банкам предоставлено право 1 июля 2016 г. не осуществлять расчетное и (или) кассовое обслуживание клиентов либо приостанавливать оказание клиентам отдельных видов услуг по осуществлению банковских операций.

В-третьих, будут работать субсчета 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности» и 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности».

Необходимо определиться с остатками в формах бухгалтерской отчетности, поскольку она составляется в млн руб. без знаков после

запятой. **Для многих организаций это будет практически нулевой отчетностью.**

В кругах программистов и учетных работников активно обсуждается **деление программных баз данных на до и после деноминации.** Однако следует учитывать, что при осуществлении расчетов с контрагентами, а также работниками организации автоматическая выгрузка информации будет невозможна из-за ее несопоставимости. Например, применительно к расчетам отпускных и по оплате больничного листа, возможно, будут предусмотрены рабочие документы с введением дополнительных данных, корректирующих суммы, принимаемые к расчету в соотношении 10 000:1. К сожалению, Разъяснением № 1-2-12/525 приводится лишь методика расчета среднего заработка, сохраняемого в случаях, предусмотренных законодательством, заработная плата и ее составляющие, пособий семьям, воспитывающим детей, пособий по временной нетрудоспособности и пособий на погребение, исчислении (перерасчете) пособий по временной нетрудоспособности и по беременности и родам. Техническая сторона остается «за кадром».

Самые посещаемые разделы сайта

www.profmedia.by



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

Почему отложенные налоги называются отложенными, в чем их экономический смысл и что приводит к их возникновению?

Александр ЗАМКОВЕЦ,

ACCA, DipIFR, 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);

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;

ОН — отложенный налог;

ОНО — отложенное налоговое обязательство;

ОНА — отложенный налоговый актив;

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

об-во — обязательство;

кр/ср — краткосрочный;

д/ср — долгосрочный;

НнП — налог на прибыль;

ОС — основное средство.

Комментарий: под налогообложением далее будет пониматься исключительно налогообложение в части налога на прибыль.

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

■ отложенные налоговые обязательства — это суммы налога на прибыль, подлежащие уплате в будущих периодах в связи с налогооблагаемыми временными разницеми [IAS 12.5];

■ отложенные налоговые активы — это суммы налога на прибыль, возмещаемые в будущих периодах в связи с:

а) вычитаемыми временными разницеми;

б) переносом на будущий период неиспользованных налоговых убытков;

в) переносом на будущий период неиспользованных налоговых кредитов [IAS 12.5].

Из данных определений следует общий смысл отложенных налогов: это налоги на прибыль, подлежащие уплате/возмещению **в будущем**. При этом налогооблагаемые/вычитаемые временные разницы являются основой для расчета сумм отложенных налогов.

Признание ОНО (ОНА) на отчетную дату означает, что события, приведшие к возникновению обязательств (активов) по налогу на прибыль, который придется заплатить (или который будет возмещен) в будущем, уже произошли по состоянию на отчетную дату. Значит, такие обязательства (активы) уже существуют на отчетную дату, поэтому они уже должны быть отражены в отчетности на отчетную дату согласно принципу начисления. Рассмотрим это подробнее на примере задачи.

УСЛОВИЯ ЗАДАЧИ

Компания оказывает консультационные услуги населению. Чистый доход компании (до учета расходов на амортизацию) составляет 100 млн руб. за каждый год.

1 января 2015 г. компания приобрела компьютер за 50 млн руб. Срок полезной службы компьютера составляет 2 года, после чего он подлежит ликвидации. Ликвидационная стоимость компьютера в конце срока службы равна нулю.

Требования БУ по учету расходов на амортизацию отличаются от требований НУ:

- согласно БУ необходимо начислять амортизацию по объектам основных средств равномерно (линейным способом) в течение срока полезной службы;

- согласно НУ на объекты основных средств разрешено начислять 100% амортизационного расхода в год их приобретения.

В части учета всех остальных доходов и расходов (а значит, и чистого годового дохода до учета расходов на амортизацию) разницы между БУ и НУ нет. Все доходы и расходы являются налогооблагаемыми. Ставка налога на прибыль составляет 10%.

ВОПРОС

Рассчитать и объяснить влияние отложенных налогов на ОПУ за 2015 и 2016 годы и на ОФП компании на 31 декабря 2015 г. и 31 декабря 2016 г.

РЕШЕНИЕ ЗАДАЧИ

Для начала давайте посмотрим, как повлияет на ОПУ за 2015 и 2016 годы и на ОФП компании на 31 декабря 2015 г. и 31 декабря 2016 г. начисление амортизационного расхода.

Таблица 1

**Учет ОС по БУ и НУ в 2015–2016 гг.
(в млн руб.)**

Статья	по БУ	по НУ	Разница в ОФП	Разница в ОПУ	Кумулятивная сумма разниц в ОПУ
ОС в ОФП на 01.01.2015	50	50	—		
Расход на амортизацию за 2015 год	(25)	(50)		$(25) - (50) = 25$	25
ОС в ОФП на 31.12.2015	25	—	$25 - 0 = 25$		
Расход на амортизацию за 2016 год	(25)	—		$(25) - 0 = (25)$	$25 + (25) = 0$
ОС в ОФП на 31.12.2016	—	—	—		

В табл. 1 можно видеть, что между БУ и НУ есть разница. При этом разница по ОПУ в 2015 году положительная, а в 2016 году — отрицательная, причем в обоих случаях — на одну и ту же абсолютную величину, и в сумме за 2 года обе разницы по ОПУ дают ноль. То есть, если сложить разницы за все периоды, где они возникали в ОПУ, то сумма всех раз-

ниц даст нам ноль. Значит, разницы на кумулятивной основе в длительном периоде исчезают. В ОФП по любой статье всегда отражается сальдо, которое является кумулятивным результатом всех операций, связанных с движениями по этому конкретному счету вплоть до конкретной отчетной даты. По состоянию на 31 декабря 2015 г. в ОФП по ОС

есть разница между БС и НБ, но на 31 декабря 2016 г. эта разница исчезает (становится равной нулю точно так же, как и кумулятивная разница по ОПУ).

Иначе говоря, разницы на кумулятивной основе в какой-то определенный момент исчезают и в ОФП, и в ОПУ (причем одновременно в ОФП и ОПУ), а это означает, что они носят временный характер. Именно поэтому эти разницы называют временными, ведь рано или поздно они исчезнут.

Таблица 2

**Выдержки из ОПУ за 2 года кумулятивно (2015 и 2016 гг.) по БУ и НУ
(в млн руб.)**

№	Статья ОПУ	По БУ	По НУ	Разница
1	Чистый доход (без учета расхода на амортизацию) за 2 года = = 100 в год × на 2 года	200	200	—
2	Расход на амортизацию за 2 года: по БУ = (25) + (25) = (50) по НУ = (50) + (0) = (50)	(50)	(50)	—
3	Прибыль до налога на прибыль за 2 года ((3) = (1) – (2))	150	150	—
4	Ставка налога на прибыль	@ 10%	@ 10%	
5	Налог на прибыль по результатам 2 лет ((5) = прибыль до налога (3) × ставка (4))	15	15	—

Из табл. 2 можно видеть, что, несмотря на разницу в учете расходов по НУ и БУ, суммы налога на прибыль все равно получились одинаковыми и по БУ, и по НУ, если налог считать кумулятивно за несколько лет сразу. Если сложить все периоды компании, включая прошлое, настоящее и будущее, компания должна будет заплатить кумулятивно (по НУ) все равно 15 млн руб. — это ровно столько же, сколько было начислено и по БУ, вне зависимости от того, как эти расходы по налогу на прибыль будут учтены (распределены) во

времени. Поэтому, если в каком-то году по БУ будет начислен налог на прибыль, то это означает, что рано или поздно этот налог будет начислен и по НУ тоже, и его придется заплатить даже несмотря на то, что в текущем периоде налоговая служба не требует этого от компании. В итоге, если возникают разницы в сумме налога на прибыль между БУ и НУ, то рано или поздно они исчезнут, а значит, это лишь *временные* разницы.

Теперь давайте посмотрим, что будет в 2015 году.

Таблица 3

**Выдержки из ОПУ за 2015 год по БУ и НУ
(в млн руб.)**

№	Статья ОПУ	По БУ	По НУ	Разница
1	Чистый доход (без учета расхода на амортизацию)	100	100	—
2	Расход на амортизацию	(25)	(50)	= (25) – (50) = 25
3	Прибыль до налога на прибыль ((1) + (2))	75	50	= 75 – 50 = 25
4	Ставка налога на прибыль	10%	10%	—
5	Налог на прибыль ((5) = прибыль (3) × ставка (4))	7,5	5	= 7,5 – 5 = 2,5

В 2015 году по БУ компания заработала прибыль в сумме 75 млн руб., и мы знаем, что рано или поздно компания должна будет заплатить из этой суммы 7,5 млн руб. (это 10% от 75 млн руб.) в качестве налога на прибыль, так как в нашем примере все доходы и расходы являются налогооблагаемыми. Значит, этот налог придется заплатить рано или поздно вне зависимости от того, требуется ли платеж сейчас по налогу на прибыль согласно НУ или нет. В таком случае согласно

принципу начисления компания должна начислить по БУ уже сейчас (за 2015 год) себе расход по налогу на прибыль в сумме 7,5 млн руб. — это налог на прибыль, который по методу начисления соответствует заработанной прибыли в текущем периоде.

Согласно НУ в 2015 году компания обязана уплатить налог на прибыль в сумме 5 млн руб. — это текущий налог на прибыль. Поэтому по учету текущего налога на прибыль делается следующая проводка в БУ за 2015 год:

Д расход по ННП (на сумму текущего ННП, ОПУ)	5 млн руб.
К об-во по уплате текущего ННП (ОФП, кр/ср об-ва)	5 млн руб.

Таким образом, расход по налогу на прибыль отражен в сумме 5 млн руб., и одновременно отражена задолженность по перечислению данной суммы в налоговую службу.

Но в отчетности по БУ, согласно расчетам в табл. 3, расход по налогу на прибыль должен быть 7,5 млн руб. — это та сумма налога на прибыль, которая возникла уже из событий, произошедших в 2015 году, что видно из ОПУ компании за 2015 год, но пока еще не отражена в проводках. И мы знаем, что все то, что начислено по БУ, рано или поздно компании все равно придется заплатить, так как кумулятивно по сумме ряда лет, суммы по НУ и по БУ должны и будут совпадать. Значит,

если все 7,5 млн руб. компания должна будет рано или поздно заплатить, но сейчас (в краткосрочном периоде) компании нужно заплатить только 5 млн руб., то остальные $7,5 - 5 = 2,5$ млн руб. компания просто откладывает на будущее, и заплатит не сейчас, а в будущем (в долгосрочном периоде). Если налоги откладываются на будущее, значит, эти налоги отложенные. Но так как эти отложенные налоги возникли уже в текущем периоде, то их также нужно уже признать в текущей отчетности согласно принципу начисления.

Поэтому делаем следующую бухгалтерскую проводку по признанию отложенных налоговых расходов на 2,5 млн руб. в БУ за 2015 год:

Д расход по ННП (на сумму отложенного ННП, ОПУ)	2,5 млн руб.
К ОНО (ОФП, д/ср об-ва)	2,5 млн руб.

В итоге получаем расход по ННП за 2015 год в БУ по сумме двух проводок $= 5 + 2,5 = 7,5$ млн руб. — это сумма налога на прибыль, начисленная по методу начисления на прибыль, заработанную по БУ в 2015 году, в сумме 75 млн руб.

Обратите внимание на то, что согласно табл. 4 компания должна заплатить за текущий год текущих налогов только на 5 млн руб.

И это обязательство отражено в составе краткосрочных обязательств и в ОФП по БУ, и в ОФП по НУ. На эту сумму налоговая служба будет ожидать от компании денежный платеж в краткосрочном периоде, и компания обязана будет эту задолженность погасить в течение этого краткосрочного периода. Но также в ОФП по БУ появилось еще дополнительное обязательство (ОНО) в 2,5 млн руб. в соста-

ве долгосрочных обязательств. Этой суммы налоговая служба сейчас не ждет, и компания пока не обязана производить какие-либо платежи в ее погашение, но само обязательство

по налогу на прибыль уже возникло, так как уже заработана соответствующая прибыль, и в долгосрочном периоде эту сумму все равно придется погасить.

Таблица 4

Выдержки из ОФП по БУ и НУ по состоянию на 31.12.2015

Статья ОФП	по БУ	по НУ	ВР	ОН
Д/ср активы: ОС	25	0	25 > 0	Так как ВР > 0, то ОНО = ВР × ставка ННП = 25 × 10% = 2,5
Капитал: НРП Для БУ: (25) + (7,5) = (32,5) Для НУ: (50) + (5) = (55)	(32,5)	(55)	—	ОН не считается по элементам капитала
Д/ср об-ва: ОНО	2,5	0	—	ОН не считается по элементам ОН
Кр/ср об-ва: Об-во по текущему ННП	5	5	0	ВР = 0

Теперь рассмотрим следующий 2016 год. В 2016 году по БУ компания опять заработала прибыль в сумме 75 млн руб., и мы знаем, что рано или поздно компания должна будет заплатить из этой суммы 7,5 млн руб. (это 10%

от 75 млн руб.) в качестве налога на прибыль. В таком случае согласно принципу начисления компания должна начислить по БУ в 2016 году себе расход по налогу на прибыль также в сумме 7,5 млн руб. (см. табл. 5).

Таблица 5

**Выдержка из ОПУ за 2016 год по БУ и НУ
(в млн руб.)**

№	Статья ОПУ	По БУ	По НУ	Разница
1	Чистый доход (без учета расхода на амортизацию)	100	100	—
2	Расход на амортизацию	(25)	(0)	(25)
3	Прибыль до налога на прибыль ((1) + (2))	75	100	(25)
4	Ставка налога на прибыль	@ 10%	@ 10%	
5	Налог на прибыль ((5) = прибыль (3) × ставка (4))	7,5	10	(2,5)

Согласно НУ в 2016 году должен быть уплачен налог на прибыль (текущий налог на прибыль) уже в сумме 10 млн руб. Это на 2,5 млн руб. больше, чем получилось по БУ. Значит, в 2016 году компания должна будет заплатить весь налог на прибыль, который получился по БУ (в сумме 7,5 млн руб.), и еще дополнительно 2,5 млн руб.

Что это за дополнительные платежи по налогу и откуда они появились?

Данные 2,5 млн руб. — это как раз та сумма налога на прибыль, которую компания отложила на будущее время в 2015 году, так как налоговая служба не требовала этого платежа на тот момент согласно налоговому законодательству. При этом возникла дан-

ная сумма еще в 2015 году, тогда как уплата этой суммы была перенесена с 2015 года на 2016 год.

Проводки в 2016 году будут следующие:

1. Сначала отражается текущий налог на прибыль в БУ за 2016 год:

Д расход по ННП (на сумму текущего ННП, ОПУ)	10 млн руб.
К об-во по уплате текущего ННП (ОФП, кр/ср об-ва)	10 млн руб.

2. Затем корректируется обязательство по отложенному налогу, которое возникло в 2015 году и соответствует налогу на прибыль, платеж по которому был отло-

жен на будущее как ОНО в ОФП (это обязательство исчезает в 2016 году, поскольку в 2016 году был произведен соответствующий платеж):

Д ОНО (ОФП, д/ср об-ва)	2,5 млн руб.
К расход по ННП (на сумму текущего ННП, ОПУ)	2,5 млн руб.

В итоге получаем расход по ННП за 2016 год в БУ по сумме данных двух проводок = $10 - 2,5 = 7,5$ млн руб. — это сумма налога на прибыль, также начисленная по методу начисления на прибыль, заработанную по БУ в 2016 году (в сумме 75 млн руб.).

В итоге, экономический смысл отложенных налогов состоит в том, чтобы отразить в отчетности по методу начисления те нало-

ги на прибыль, которые уже возникли на отчетную дату исходя из произошедших до отчетной даты операций, но обязательств по их уплате (или прав на их вычет) на отчетную дату еще не возникло. При этом подразумевается, что рано или поздно такие обязательства по уплате (или права на вычет) все же возникнут тоже и по НУ, то есть исходя из налогового законодательства.

Таблица 6

Выдержки из ОФП по БУ и НУ по состоянию на 31.12.2016

Статья ОФП	по БУ	по НУ	ВР	ОН
Д/ср активы: ОС	0	0	0	Так как ВР = 0, то ОНО = ВР × ставка ННП = $0 \times 10\% = 0$
Капитал: НРП Для БУ: $(32,5) + (25) + (7,5)$ Для НУ: $(55) + (0) + (10)$	(65)	(65)	—	ОН не считается по элементам капитала
Д/ср об-ва: ОНО	0	0	—	ОН не считается по элементам ОН
Кр/ср об-ва: Об-во по текущему ННП	10	10	0	Так как ВР = 0

В итоге, как видно из табл. 6, по состоянию на 31.12.2016 в ОФП получились все суммы одинаковыми по БУ и НУ, так как все разницы исчезли в учете между БУ и НУ, а если исчезли разницы в учете, то одновременно исчезли и отложенные налоги,

которые возникают ввиду наличия этих разниц.

Теперь давайте вернемся к расчетам отложенных налогов и посмотрим внимательнее на то, как мы их получили. Будем идти от более общих расчетов к более детальным.

Таблица 7

**Расчет расхода по ОН для 2015 года, равного 2,5 млн
(на основе данных из табл. 3)**

№	Сумма/расчет	Комментарий
1	$= 2,5 = 7,5 - 5$	Расход по ОН за 2015 год получен как разница между НнП по БУ и НУ
2	$= 75 \times 10\% - 50 \times 10\%$	Расход по ОН за 2015 год получен как разница между суммами прибыли по БУ и НУ, умноженными на ставку НнП
3	$= [100 - 25] \times 10\% - [100 - 50] \times 10\%$	Расшифровываем суммы прибыли как суммы доходов за минусом сумм расходов для БУ и НУ
4	$= 10\% \times [100 - 25 - 100 - (50)]$	Выносим ставку НнП за скобки
5	$= 10\% \times [(25) - (50)]$	Так как доходы учитывались одинаково и по БУ и по НУ, то их можно сократить
6	$= 10\% \times 25 = 2,5$	Остается только ВР, умноженная на ставку НнП

В расчете 5 в табл. 7 можно увидеть, что на самом деле нам не нужны были в расчетах все доходы и расходы по БУ и НУ, так как те суммы, которые одинаково учитываются и по БУ и по НУ, сокращаются. Остается только сумма ВР, которую нужно умножить на ставку НнП, чтобы получить сумму расхода по ОН. Если бы не было никаких разниц в учете между БУ и НУ, то прибыль была бы одинаковой для БУ и НУ, а значит, была бы одинаковой и сумма налога на прибыль. Зна-

чит, разница в налоге на прибыль (которая представляет собой отложенный налог) возникает только потому, что есть разницы (временные) между суммами доходов и расходов по БУ и НУ. И поэтому суммы отложенных налогов можно получить на основе данной суммы временной разницы между доходами и расходами, которые учитывались по-разному для БУ и НУ. В нашем примере по-разному учитывались только расходы по амортизации (см. табл. 8).

Таблица 8

Расчет расхода по отложенному налогу по методу ОПУ

Год	ВР в ОПУ	Расход по ОН	Комментарий
2015	$(25) - (50) = 25$	$25 \times 10\% = 2,5$	Дополнительный расход по НнП за счет добавления расхода по ОН к текущему НнП
2016	$(25) - 0 = (25)$	$(25) \times 10\% = (2,5)$	Уменьшение расхода по НнП за счет вычитания расхода по ОН из текущего НнП

В 2015 году был дополнительный расход по налогу на прибыль, так как временная разница представляет собой экономию на расходах по БУ по сравнению с НУ. Экономия на расходах приводит к дополнительной прибыли, а дополнительная прибыль в свою очередь приводит к дополнительному расходу по налогу на прибыль.

В 2016 году полученный из расчета отложенный налог — это не расход, а доход,

так как в 2016 году расходы по БУ наоборот превышали расходы по НУ, что привело к меньшей прибыли, а значит, и к меньшему расходу по налогу на прибыль. Но согласно МСФО (IAS) 12 отложенные налоги должны признаваться не как доход, а как уменьшение расхода, и проводка по отложенному налогу в таком случае будет проходить по кредиту счета расходов по налогу на прибыль,

уменьшая таким образом расход по налогу на прибыль.

Здесь полученные из расчетов отложенные налоги — это значение ОПУ, так как расчеты основаны на суммах разниц в расходах (то есть сделаны на основе данных из ОПУ).

Однако МСФО запрещает использование метода ОПУ для расчета отложенных налогов. На текущий момент разрешен только балансовый метод.

Расчеты выше по отложенным налогам сделаны на основе данных из ОПУ (то есть на основе доходов/расходов), что более привычно для нашего понимания, и поэтому более наглядно. Такой метод расчетов (метод ОПУ) был разрешен ранее старой редакцией МСФО (IAS) 12. Однако в текущий момент метод ОПУ для расчетов отложенных налогов уже нельзя использовать согласно МСФО¹. Данный запрет действует с 1 января 1998 г., когда вступила в силу новая пересмотренная редакция стандарта МСФО (IAS) 12, отменившая старую версию данного стандарта. Согласно новой редакции для расчетов отложенных налогов

можно использовать только балансовый метод, который предполагает расчет балансовых значений (активов/обязательств) по отложенным налогам на отчетную дату, используя также балансовые данные (активы/обязательства).

Мы уже видели, что в ОФП также были временные разницы, которые в последующем исчезали (табл. 1, 4 и 6). Давайте посчитаем теперь отложенные налоги разрешенным (балансовым) методом, то есть на основе данных из ОФП, а именно на основе разниц между БС и НБ активов/обязательств.

Так, например, по состоянию на 31.12.2015 мы видим в табл. 4, что по ОС $BP = БС - НБ = 25$. Если эту временную разницу умножить на ставку налога на прибыль = 10%, то получим $ОНО = 25 \times 10\% = 2,5$ млн руб. Это не расход (то есть не элемент ОПУ). Это обязательство (то есть элемент ОФП). Это то обязательство по ОН, которое уже возникло и должно быть отражено в ОФП. Но пока в ОФП нет никакого обязательства. Значит, это обязательство необходимо признать (начислить) путем создания той же самой проводки, которая была выше для метода ОПУ:

Д расход по ННП (на сумму отложенного ННП, ОПУ)	2,5 млн руб.
К ОНО (ОФП, д/ср об-ва)	2,5 млн руб.

При этом в данном случае это именно обязательство по налогу на прибыль, так как временная разница положительная², которая означает, что по БУ с баланса списали меньшую величину в качестве расходов в ОПУ по сравнению с НУ. Все то, что осталось на балансе, — это несписанные расходы, отложенные на будущее. Если по БУ балансовая стоимость больше, значит, по БУ списали

меньше расходов, значит, по БУ есть экономия на расходах. Экономия на расходах приводит к дополнительной прибыли, которая, в свою очередь, приводит к дополнительным отложенным налогам на прибыль, то есть к дополнительным обязательствам по уплате налогов в будущем.

Иначе говоря, смысл один и тот же. Методом ОПУ мы посчитали сумму, которая долж-

¹ Если есть только 1 вариант учета операции, то абсолютно все компании будут учитывать соответствующие операции единообразно. Отмена метода ОПУ преследовала цель уменьшить количество вариантов учета, предоставляемых МСФО, для увеличения сравнимости отчетности, составленных разными компаниями.

² Положительные временные разницы также называют налогооблагаемыми временными разницами, а отрицательные — вычитаемыми. Положительные (налогооблагаемые) временные разницы приводят к возникновению ОНО, а отрицательные (вычитаемые) — к возникновению ОНА.

на быть по дебету, где отражен расход, а по кредиту (где должно быть отражено обязательство) поставили сумму, которую посчитали для дебета, чтобы проводка балансировала. Балансовым же методом мы посчитали не дебетовую сумму, а наоборот — кредитовую, то есть сумму обязательства, которое должно быть в ОФП, а по дебету поставили сумму, которая была посчитана для кредита, чтобы проводка балансировала.

Теперь посмотрим, что получится для 2016 года балансовым методом. По состоя-

нию на 31.12.2016 мы видим в табл. 6 (выше), что по ОС $BP = BC - NB = 0$. То есть больше разниц уже нет. Разница между БУ и НУ в ОФП уже исчезла. Значит, в ОФП должно исчезнуть и обязательство по ОН тоже. Ведь $ОН = BP \times \text{ставку ННП} = 0 \times 10\% = 0$. Но на 31.12.2015 у нас в ОФП было обязательство по ОН в сумме 2,5 млн руб., тогда как теперь на 31.12.2016 этого обязательства уже не должно быть в ОФП. Значит, это обязательство по ОН нужно списать. Это делается следующей проводкой:

Д ОНО (ОФП, д/ср об-ва)	2,5 млн руб.
К расход по ННП (на сумму текущего ННП, ОПУ)	2,5 млн руб.

Заметьте, что проводка опять такая же, как и для метода ОПУ. Разница лишь в том, что в данном случае мы рассчитываем сумму, которая должна быть отражена в ОФП, и проводку

по коррекции суммы в ОФП как разницу между исходящим сальдо (ОНО = 0) и входящим сальдо (ОНО = 2,5 млн руб.) по ОН в ОФП балансируем через статью расхода по ННП в ОПУ.

Кстати

«Финансовая лаборатория» приглашает участников на новый проект

«Финансовая лаборатория» — это проект британского Совета по финансовой отчетности (FRC), запущенный еще в 2011 году. В рамках данного проекта представители бизнес-среды участвуют в исследовании различных аспектов финансовой отчетности, используя для этого реальные данные.

Следующий большой проект «Лаборатории» носит говорящее название: «Цифровое будущее: данные». Основная задача — получить представление о дальнейших путях развития технологий доведения данных корпоративной отчетности до сведения инвесторов. Среди прочего будет исследоваться:

- каким образом технологические тренды могут повлиять на будущие изменения в корпоративной отчетности и создать возможности для улучшения доступа и анализа корпоративных данных;
- каким образом лучше оптимизировать для инвесторов и компаний трансформацию форматов отчетности, часто реализуемую в результате различных инициатив органов регулирования. Примером таких инициатив может служить введение в Европе Единого европейского электронного формата (European Single Electronic Format) корпоративной отчетности в 2020 году.

Основы учета отложенных налогов 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)

ПЕРЕОЦЕНКА ВНЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ (ИМУЩЕСТВА)

Переоценка внеоборотных активов (non-current assets (NCA) является еще одним примером налогооблагаемой временной разницы. Когда NCA переоцениваются по их текущей стоимости в финансовой отчетности, сумма переоценки отражается в составе собственного капитала (в резерве переоценки), а также записывается в составе прочего полного (совокупного) дохода. В то время как происходит увеличение балансовой стоимости актива, налоговая

база актива остается той же самой, и поэтому в данном случае и возникает временная разница.

Налог будет начисляться на сумму переоценки при продаже NCA, и поэтому-то и временная разница облагается налогом. Поскольку сумма дооценки была признана в составе собственного капитала, то и налоги на сумму переоценки также будут показаны в отчетности в составе капитала. Предположим, что приведенный в примере 1 актив переоценивается до \$1 250 в конце 2-го года, как показано в табл. 1.

Таблица 1

Переоцененный актив в конце года 2 (пример 1)

Год 2	Текущая стоимость (накопленная амортизация)	Налоговая база (накопленный резерв переоценки)	Временные разницы
Начальный баланс (сальдо)	750	600	150
Накопленная амортизация/резерв переоценки	(250)	(300)	50
Переоценка	750	0	750
Баланс (остаток) на конец	1250	300	950

Балансовая стоимость NCA теперь будет составлять сумму в \$1 250, а налоговая база остается на прежнем уровне в размере \$300. Следовательно, в данном случае возникает временная разница в размере \$950, из ко-

торой \$750 являются результатами дооценки NCA. А это приводит к возникновению отложенного налогового обязательства в размере $25\% \times \$950 = \$237,5$ на конец года, и именно такая сумма отложенного налогового обяза-

тельства будет показана в Отчете о финансовом положении. Обязательство по налогу на прибыль в результате составило сумму в \$137,5 на конец года, то есть произошло его увеличение на \$100 по сравнению с началом года (\$37,5 — см. пример 1).

Тем не менее сумма увеличения налога в результате дооценки ($25\% \times \$50 = \$12,5$) будет отражаться по статье резерва от переоценки в бухгалтерском балансе, а также будет показываться в составе прочего полного (совокупного). Оставшаяся разница в \$12,5 будет, как и ранее, показана в Отчете о прибылях и убытках.

На основании рассмотренного будет сделана следующая запись:

Д-т Налоговые расходы в отчете о прибыли \$12,5

Д-т Резерв переоценки в капитале \$187,5

К-т Отложенное налоговое обязательство \$200.

ОТЛОЖЕННЫЕ НАЛОГОВЫЕ АКТИВЫ

Следует также иметь в виду, что временные разницы могут привести к необходимости отражать отложенный налоговый актив, а вовсе не обязательство. Временные разницы влияют на сроки уплаты налога или же получения на-

логовых льгот. Обычно они приводят к отсрочке платежей по налогам или же к предварительному освобождению от таких платежей (то есть к возникновению отложенного налогового обязательства), но могут привести и к ускорению необходимости платить налоги или же к возникновению освобождения платежей по налогам в будущем. В последних случаях временные разницы приводят к возникновению отложенного налогового актива (или в случаях, когда организация имеет другие несколько большие временные разницы, которые создают отложенные налоговые обязательства, уменьшающие отложенное налоговое обязательство).

Для определения того, что возникает в результате появления конкретной временной разницы — отложенный налоговый актив или же отложенное налоговое обязательство — необходимо руководствоваться следующим правилом:

$$\text{Текущая стоимость актива / (обязательства) – Налоговая база актива / (обязательства) = Временная разница}$$

Если временная разница положительна, то возникает отложенное налоговое обязательство. Если же временная разница отрицательна, то возникает отложенный налоговый актив.

Таблица 2

Обесценение внеоборотных активов (пример 2)

Текущая стоимость актива, \$	Налоговая база актива, \$	Временные разницы, \$	Отложенные налоговый актив или отложенное налоговое обязательство?
1,400	1,750	(350)	Актив

Пример 2

Предположим, что на отчетную дату балансовая стоимость внеоборотных активов составляет \$1 400, а их

налоговая база составляет \$1 750, как показано в табл. 2.

В этом случае балансовая стоимость актива была списана до уровня ниже его налоговой базы. Такое может происходить

в случае списания убытка от обесценения на стоимость объекта внеоборотных активов (а не на уменьшение объекта налогообложения) до момента продажи такого объекта. Таким образом, организация получит налоговые льготы на сумму убытка от обесценения в будущем, когда актив будет продан.

Отложенный налоговый актив на отчетную дату составит сумму: $25\% \times \$350 = \$87,5$.

Стоит отметить, что прибыль от переоценки, которая увеличивает балансовую стоимость актива и не меняет налоговую базу, показывается в отчетности в виде отложенного налогового обязательства. И наоборот, убытки от обесценения, которые уменьшают балансовую стоимость актива и оставляют без изменений налоговую базу, отражаются в виде отложенного налогового актива.

Таблица 3

Списание запасов (пример 3)

Текущая стоимость актива, \$	Налоговая база актива, \$	Временные разницы, \$	Отложенные налоговый актив или отложенное налоговое обязательство?
4,500	5,000	(500)	Актив

Пример 3

На отчетную дату стоимость запасов с \$5 000 была уменьшена до чистой стоимости продаж в \$4 500. Сумма обесценения не будет приниматься во внимание до момента продажи запасов.

Обесценение запасов будет генерировать налоговые льготы, но только в будущем, когда запасы будут продаваться. Таким образом, налоговая база запасов не уменьшается на сумму их обесценения. Следовательно, отложенный налоговый актив в размере $25\% \times \$500 = \$125,5$, как показано в табл. 3, должен быть записан в отчетности на отчетную дату.

Таблица 4

Накопленные пенсионные взносы (пример 4)

Текущая стоимость актива, \$	Налоговая база актива, \$	Временные разницы, \$	Отложенные налоговый актив или отложенное налоговое обязательство?
(12,500)	0	(12,500)	Актив

Пример 4

На отчетную дату организация зафиксировала в отчетности обязательство в сумме \$12 500 в отношении пенсионных взносов,

подлежащих выплате. Налоговые льготы на сумму начисленных пенсионных взносов возникают только тогда, когда они будут оплачены. Следовательно, в нашем случае пенсионные взносы в сумме \$12 500

будут признаны для целей налогообложения только в период их оплаты. Таким образом, понесенные пенсионные расходы в настоящее время игнорируются в налоговых расчетах и поэтому имеющееся обязательство имеет нулевую налоговую базу, как показано в табл. 4. Предприятие получит налоговые льготы в будущем, и поэтому отложенный налоговый актив в размере $25\% \times \$12\,500 = \$3\,125$ должен быть отражен в финансовой отчетности.

ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ГРУППЫ

Когда мы имеем дело с отложенным налогом группы предприятий, важно помнить, что такая группа юридически не существует, и поэтому не является субъектом налогообложения. Вместо этого налог на доходы (прибыль) взимается с отдельных юридических лиц, входящих в группу, и их индивидуальные налоговые активы и обязательства сливаются в процессе консолидации. Для расчета отложенных налоговых последствий (корректировок) при консолидации при подготовке отчета группы, балансовая стоимость активов и обязательств группы основывается на балансовой стоимости активов и обязательств отдельных предприятий группы, в то время как налоговая база группы будет представлена отдельно в отчетности каждой из компаний.

КОРРЕКТИРОВКА СПРАВЕДЛИВОЙ СТОИМОСТИ

На дату приобретения чистые активы дочерней компании оцениваются по справедливой стоимости. Корректировка справедливой стоимости может не изменять налоговую базу чистых активов и, следовательно, может возникнуть временная разница. Любой отложенный налоговый актив/обязательство, возника-

ющее в результате, включается в справедливую стоимость чистых активов дочерней компании на дату приобретения для целей расчета деловой репутации.

ГУДВИЛЛ

Гудвилл возникает только при консолидации — он не признается в качестве актива в отдельной финансовой отчетности. Теоретически гудвилл приводит к возникновению временных разниц, что привело бы в конечном счете к возникновению отложенного налогового обязательства. Но, поскольку этот актив с балансовой стоимостью существует только в пределах отчетности группы, то он будет иметь нулевую налоговую базу. Тем не менее МСФО 12 специально исключает отложенное налоговое обязательство в отношении гудвила.

РЕЗЕРВЫ НА НЕРЕАЛИЗОВАННУЮ ПРИБЫЛЬ (PROVISIONS FOR UNREALISED PROFITS (PUPS))

Когда товары продаются между компаниями группы и остаются в составе запасов компании-покупателя на конец года, производится соответствующая корректировка для удаления нереализованной прибыли из состава консолидированной отчетности. Такая корректировка также уменьшает стоимость запасов до их первоначальной стоимости, по которой группа компаний их приобрела у стороннего продавца (не входящего в группу). Тем не менее налоговая база продаваемых запасов будет основываться на индивидуальной финансовой отчетности и, следовательно, будет показываться по более высокой трансфертной цене. Следовательно, в данном случае возникнет отложенный налоговый актив. Признание актива и, как следствие, уменьшение затрат по налогу на прибыль будет гарантировать, что налог в отношении конкретной компании-продавца

не отражается в консолидированном отчете о прибылях группы в текущем периоде, но будет показан в будущих отчетных периодах, когда такая прибыль будет признана группой.

Таблица 5

Резервы на реализованную прибыль (пример 5)

Текущая стоимость актива, \$	Текущая стоимость актива в пределах группы, \$	Налоговая база для каждого из предприятий, \$	Временная разница	Отложенные налоговый актив или отложенное налоговое обязательство?
Стоимость для ООО «Т»	500			
Резерв на нерезализованную прибыль	(100)			
	400	500	(100)	Актив

Пример 5

ООО «К» владеет 100% акций акционерного капитала своей дочери — ООО «Т». ООО «К» продало товары ООО «Т» за \$500 и отразило прибыль в размере \$100. Все товары остаются в составе запасов ООО «Т» на конец года. Таблица 5 показывает, что отложенный налоговый актив в размере $25\% \times \$100 = \25 должен быть записан в финансовой отчетности группы.

ОЦЕНКА ОТЛОЖЕННЫХ НАЛОГОВ

IAS 12 гласит, что отложенные налоговые активы и обязательства должны оцениваться на основании налоговых ставок, которые будут применяться, когда актив/обязательство будет реализовываться. Как правило, текущие налоговые ставки используются для расчета отложенного налога на том основании, что они являются разумным приближением будущих налоговых ставок и что это было бы слишком ненадежным для оценки будущих налоговых ставок.

Отложенные налоговые активы и обязательства представляют собой будущие налоги, которые будут возвращены организации или которые будут подлежать оплате. В связи

с этим можно ожидать, что они должны быть продисконтированы для отражения стоимости денег во времени, по аналогии измерения других обязательств. IAS 12, однако, не разрешает дисконтирование отложенных налоговых активов или обязательств по практическим соображениям.

Основной причиной этого является то, что было бы необходимо для организаций определить время, когда будущий налог будет возвращен или же выплачен. На практике это очень сложный и субъективный процесс. Поэтому требование дисконтирования отложенных налоговых обязательств приведет к высокой степени ненадежности полученных результатов. Кроме того, само разрешение, но не обязательность применения дисконтирования, приведет к несогласованности такого применения отдельными компаниями, что скажется на уровне сопоставимости финансовой отчетности отдельных организаций.

ОТЛОЖЕННЫЕ НАЛОГИ И FRAMEWORK

Как мы уже видели, IAS 12 рассматривает отложенный налог на основе балансового подхода к имеющейся бухгалтерской проблеме отражения временных разниц, а именно

с точки зрения разницы между балансовой стоимостью и налоговой стоимостью активов и обязательств, в простонародье известный как подход оценки. Это согласуется с подходом, изложенным в Framework для признания временных разниц в финансовой отчетности. Тем не менее подход оценки применяется независимо от того, будет ли рассчитанный отложенный налог соответствовать определению актива или обязательства как такового.

Таким образом, IAS 12 рассматривает вопросы учета отложенных налогов в качестве первостепенных, а именно чтобы обеспечить полное соответствие и налоговых последствий, и самих налогов в финансовой отчетности как по сути, так и по периоду представления.

Например, в случае дооценки по факту признания доходов в финансовой отчетности и соответствующие налоговые последствия появления таких доходов должны также быть

признаны в виде налоговых обязательств. Для того чтобы признать налоговые обязательства, необходимо сделать бухгалтерскую запись в том числе и на сумму соответствующего отложенного налогового обязательства.

Тем не менее согласно части определения понятия «обязательство» из Framework есть понятие «существующее обязательство» (present obligation). Таким образом, отложенное налоговое обязательство, возникающее в результате появления дохода от переоценки актива, должно отражать текущие обязательства по уплате налогов в будущем, когда актив продается. Однако пока не существует реального обязательства продать актив, не существует и обязанности по уплате налога.

Таким образом, следует признать, что IAS 12 не согласуется с Framework в части того, что отложенный налоговый актив или обязательство не обязательно соответствует определению актива или обязательства.

Кстати

Пять лет спустя: Корея ощутила преимущества МСФО

Внедрение стандартов МСФО в Южной Корею имело положительное влияние на международное финансирование корейских фирм. Об этом свидетельствуют результаты специального исследования, проведенного Корейским бухгалтерским институтом (Korean Accounting Institute), по поручению Корейского Совета по стандартам финансовой отчетности (KASB).

В Южной Корею международные стандарты финансовой отчетности уже с 2011 года, и с тех пор иностранные инвесторы ощутимо расширили свое присутствие в капитале организаций — в том числе и малых компаний с активами менее 100 млрд южнокорейских вон, или \$85 млн. Причина очевидна: улучшенный доступ к финансовой информации.

Исследование также показало, что хотя связанные с финансовой отчетностью расходы для местных компаний возросли, местные составители отчетности и ее пользователи не могли не заметить положительных эффектов принятия МСФО, среди которых:

- более активное использование бухгалтерской информации при принятии инвестиционных решений, более высокий приоритет финансовой отчетности в целом;
- сниженное восприятие риска со стороны иностранных банков, принимающих решения о кредитовании корейских фирм;
- снижение «Корейского дисконта», иначе говоря, величины, на которую иностранные инвесторы недооценивают акции местных компаний, что находит свое отражение в таких показателях, как P/E и P/B;
- более активное привлечение иностранного капитала.

«Приятно видеть, что корейские компании получают свою выгоду от 5 лет полного принятия МСФО. Теперь есть эмпирическое свидетельство того, что переход на МСФО сделал корейские фирмы более привлекательными для зарубежных инвесторов, с которыми они теперь имеют возможность эффективно и прозрачно обмениваться информацией с помощью глобального языка отчетности», — прокомментировал результаты глава Совета по МСФО Ханс Хугерворст (Hans Hoogervorst).

МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»:

признание и оценка. Выбор категории финансовых активов и обязательств

Елена МИХЕЕВА,

независимый консультант, преподаватель

В системе МСФО тема финансовых инструментов считается наиболее трудной. Среди стандартов по учету инструментов МСФО (IAS) 39 — самый сложный документ, который по праву вызывает массу вопросов у пользователей. Было решено упростить учетные подходы по финансовым инструментам. Новый МСФО (IFRS) 9 в окончательной редакции 2014 года полностью заменит собой МСФО (IAS) 39 с 1 января 2018 г. Более раннее применение разрешается, но компании не обязаны переходить на новый стандарт до 2018 года.

Правила по первоначальному признанию не изменились в новом МСФО 9 по сравнению с МСФО 39. Все финансовые инструменты при первоначальном признании необходимо оценивать и признавать по справедливой стоимости с капитализацией затрат по сделке, исключая финансовые инструменты, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток. Компания признает договор, когда становится стороной по договору.

В последующем учете финансовые активы и обязательства оцениваются и признаются по справедливой стоимости или по амортизированной стоимости.

МСФО (IFRS) 9 устанавливает порядок классификации и оценки финансовых активов по трем категориям (вводим аббревиатуры):

1. Учет по амортизированной стоимости.
2. Учет по справедливой стоимости через ОПУ (ССОПУ).
3. Учет по справедливой стоимости через ПСД (ССПСД) — окончательная редакция МСФО 9 (2014).

Для правильного выбора категории финансовые активы надо классифицировать на основе бизнес-модели предприятия, используемой для управления финансовыми активами, и анализа характеристик финансового актива, связанных с потоками денежных средств.

МСФО (IFRS) 9 устанавливает порядок классификации и оценки финансовых обязательств по двум категориям:

1. Учет по амортизированной стоимости.
2. Учет по справедливой стоимости (СС).

Учет финансовых обязательств не изменился по сравнению с правилами МСФО (IAS) 39, за одним исключением. Изменения

справедливой стоимости финансовых обязательств, связанные с кредитным риском самой компании, признаются как прочий совокупный доход (ПСД).

Оценка и классификация финансовых активов. Рассмотрим правила по выбору категории финансовых активов. МСФО 9 предлагает три категории для учета финансовых активов. Эта классификация нашла свое отражение в схеме, которая предложена в стандарте. **Дерево решений представлено в приложении.** По данному алгоритму всегда можно принять правильное решение, если **последовательно ответить на три задаваемых вопроса**, два из которых составляют нижеприведенные тесты, и рассмотреть возможность учета финансовых активов по CC (FV Option).

Итак, для правильного выбора категории учета финансовых активов требуется последовательно провести два теста:

1. Тест на характеристики денежных потоков.

2. Тест на используемую бизнес-модель.

1 вопрос. Платежи по финансовому активу есть только погашение основной суммы и процентов? Рассматриваем контрактные характеристики по денежным потокам.

Компания при выборе категории должна оценивать, являются ли предусмотренные договором денежные потоки **исключительно платежами в счет основной суммы долга и процентов на непогашенную часть основной суммы долга** применительно к валюте, в которой выражен финансовый актив. Что такое исключительно процентные платежи на остаток долга? Такие требования, как правило, соответствуют условиям базового кредитного договора, где возмещение за временную стоимость денег и кредитный риск являются наиболее значительными элементами процентных выплат. Можно говорить

о финансовых активах с основными чертами займа.

Тест на характеристики денежных потоков не выполнен, если по договору могут измениться в будущем сроки или величины платежей, такие как пролонгация договора, досрочные выплаты, продажа актива эмитенту до срока погашения.

Тест на характеристики денежных потоков никогда не пройдут вложения в акции, то есть в долевые инструменты. По пакетам акций инвесторы получают дивиденды, если имеется прибыль у компании-эмитента. Дивиденды действительно есть плата за пользование деньгами. Но они не являются исключительно платой за пользование деньгами во времени.

2 вопрос. Финансовый актив управляется только с целью получения денежных потоков по активу (то есть управляется на контрактно-доходной основе)?

Существуют две основные цели инвестирования в финансовые активы: **спекулятивная и консервативная бизнес-модели.**

■ Предприятие может купить финансовый актив с намерением перепродать его в будущем с целью получения прибыли от изменения его рыночной стоимости. Для этого должен существовать потенциальный покупатель и открытый или ограниченный рынок. В течение срока владения активом могут иметь место доходы от начисления процентов или дивидендов. Такие финансовые активы целесообразно оценивать по справедливой стоимости, в случае если бизнес-модель отражает **спекулятивный тип операций.**

■ Предприятие может предоставить другой стороне ссуду и удерживать ее до срока погашения, получая основные платежи по погашению долга и начисленные проценты. Доход компании-инвестора возникает в результате получения денежных платежей от заемщика. Такой актив целесообразно оце-

нить по амортизированной стоимости, но только в случае если бизнес-модель отражает этот **консервативно-инвестиционный тип операций**.

После публикации очередной редакции стандарта у пользователей возник вопрос: **а что если модель не консервативная и не спекулятивная, а смешанная?** Действительно, компания может удерживать финансовые активы в рамках бизнес-модели, цель которой достигается как путем получения предусмотренных договором денежных потоков, так и через перепродажу финансовых активов. Существуют различные цели, которые могут соответствовать такому типу бизнес-модели, как, например:

- управление ежедневной ликвидностью;
- получение определенного уровня доходности по процентам;
- обеспечение соответствия сроков действия финансовых активов срокам действия обязательств, финансируемых данными активами.

Смешанная бизнес модель **не может** применяться к вложениям в акции, здесь можно рассматривать только **долговые активы**.

При первоначальном признании предприятие может принять не подлежащее отмене решение представлять в составе прочего совокупного дохода последующие изменения справедливой стоимости **инвестиции в долевого инструмент** (акции), не предназначенный для торговли. Инвестиции в долевого инструменты, не предназначенные для торговли, могут являться стратегическим владением акций в других компаниях либо с целью будущей покупки всего предприятия, либо как часть торговых отношений, либо из-за политических требований. Любые изменения справедливой стоимости следует отражать в прочем совокупном доходе вплоть до окончательного выбытия актива.

Надо заметить, что выбор любой из трех бизнес-моделей должен осуществляться на уровне менеджмента предприятия, его стратегии, а не на уровне очередного купленного пакета активов.

3 вопрос. Используется ли возможность учета по СС? (FV Option)

При первоначальном признании компания может безотзывно классифицировать финансовые активы и обязательства как оцениваемое по справедливой стоимости через прибыль или убыток, если это обеспечивает представление более уместной, то есть более качественной финансовой информации, поскольку устраняет или значительно сокращает несоответствие оценки, именуемое «учетным несоответствием». Мы говорим об учетном несоответствии, которое возникло бы при оценке активов или обязательств с использованием различных основ. Например, признаем активы по справедливой стоимости, а обязательства — по амортизированной стоимости. Тогда колебания прибыли и убытков от изменения СС не будут компенсированы признанными финансовыми расходами по амортизации обязательства по эффективной процентной ставке.

Стандарт также разрешает компаниям — скорее всего, это будут профессиональные участники рынка — выбрать модель по управлению группой финансовых активов и финансовых обязательств на основе справедливой стоимости с отнесением ее изменения в ОПУ. Модель требуется задокументировать официально как стратегию управления рисками или считать такую модель инвестиционной стратегией. Причем финансовая информация, которая предоставляется ключевым членам руководящего персонала, должна быть сформирована на основе выбранной модели учета по ССОПУ.

Делаем выводы, используя схему-дерево решений и последовательно отвечая на три приведенных выше вопроса.

Все финансовые **долговые активы учитываются по амортизированной стоимости**: кроме тех, которые

- не прошли два теста; или
- активы прошли оба теста, но было решено при признании актива выбрать учет по СС через ОПУ (FV Option) для уменьшения «учетного несоответствия».

Иными словами, финансовый актив **должен оцениваться по амортизированной стоимости**, только если одновременно выполняются оба следующих условия:

- актив удерживается в рамках консервативной бизнес-модели;
- потоки денежных средств являются исключительно платежами основного долга и процентов на непогашенную сумму основного долга.

Но при этом возможность учета по ССОПУ не используется.

Примеры учета долговых активов:

— *учет классических ссуд выданных и дебиторской задолженности — по амортизированной стоимости;*

— *учет облигаций, которые прошли тест на денежные потоки, а бизнес-модель консервативная, по амортизированной стоимости;*

— *если облигации, ссуды, векселя — спекулятивные, то учет по ССОПУ;*

— *если тест финансовым долговым активом на денежные потоки не пройден, то учет ССОПУ;*

— *если тест на денежные потоки пройден, а бизнес-модель по облигации смешанная, то учет ССПСД в обязательном порядке.* Все **долевые финансовые активы** (вложения в акции) учитываются по справедливой стоимости с отнесением ее изменения в ОПУ (ССОПУ), кроме тех, **которые было решено учитывать по ССПСД по выбору компании.**

И не забываем, что **можно** при определенных обстоятельствах (устранение бухгалтерско-го несоответствия) **все** финансовые активы учи-

тывать по ССОПУ в рамках возможности учета по СС.

Учет по справедливой стоимости. Доходы и расходы по финансовому активу, оцениваемому по справедливой стоимости, отражается **в составе совокупного дохода** как прибыль или убыток в ОПУ или прочий совокупный доход (ПСД).

Решение принимается при первоначальном признании активов, но изменение СС на ПСД относим по разным правилам и основаниям:

- изменение СС долевых активов **по решению компании**, если акции не торговые;
- по долговым активам **в обязательном порядке** при наличии смешанной бизнес-модели.

Согласно МСФО (IFRS) 9 предприятие **может реклассифицировать финансовые активы** в том случае, если изменилась бизнес-модель предприятия по управлению данными инвестициями. Предполагается, что такие изменения будут происходить редко. Они должны устанавливаться в результате внешних или внутренних обстоятельств, быть существенными для деятельности компании. Если предприятие реклассифицирует финансовые активы, оно будет применять реклассификацию **перспективно** с даты реклассификации. Это означает, что не нужно пересчитывать ранее отраженные прибыли, убытки или проценты.

На практике компании могут пытаться манипулировать финансовыми результатами через изменение учета финансовых активов. Положения МСФО 9 препятствуют этим неблагоприятным потенциальным действиям. Изменение учета при реклассификации активов допускается только на первое число следующего отчетного периода.

Оценка и классификация финансовых обязательств. Первоначально при признании все обязательства оцениваются по справедливой стоимости, как было отмечено ранее. За-

тем компания классифицирует все финансовые обязательства как оцениваемые по амортизированной стоимости с использованием метода эффективной ставки процента или по справедливой стоимости.

Учет обязательств по ССОПУ разрешен, если они классифицированы как **торговые** или был выбран такой подход **в рамках возможности учета по СС** для уменьшения ученого несоответствия.

Активы и обязательства считаются **торговыми**, если они:

- приобретены или приняты, главным образом, **с целью продажи или обратной покупки в ближайшем будущем;**

- при первоначальном признании являются частью портфеля определенных финансовых инструментов, которые управляются как **единая группа**, и практика свидетельствует о том, что **операции с ними совершались с целью получения краткосрочной прибыли;**

- являются **производными инструментами.**

Новшество МСФО 9 заключается в **оценке и выделении суммы собственного кре-**

дитного риска с отнесением ее **на прочий совокупный доход**. Это в первую очередь относится к выпущенным облигациям, имеющим рыночные котировки.

Итак, если компания выбрала категорию учета обязательств по СС, то представляет прибыль или убыток от изменения СС следующим образом:

- величина изменения справедливой стоимости финансового обязательства, которая возникла из-за изменения собственного кредитного риска, в составе прочего совокупного дохода (ПСД); и

- **оставшаяся величина** изменения справедливой стоимости обязательства — в составе прибыли или убытка (ОПУ);

- за исключением тех случаев, когда влияние изменений кредитного риска по обязательству привело бы к возникновению или увеличению учетного несоответствия в прибыли или убытке (используется возможность учета по ССОПУ).

В МСФО 9 сказано, что предприятие не должно реклассифицировать финансовые обязательства.

Кстати

Японский Кабмин назвал МСФО одной из составляющих стратегии развития

2 июня Кабинет министров Японии принял «Стратегию оздоровления Японии 2016», описывающую способы обеспечения и направления дальнейшего экономического развития.

Среди названных в документе мер отдельно значатся МСФО. Кабмин намерен и далее продвигать добровольное использование международных стандартов, обеспечивая по возможности свободу в обмене соответствующим опытом в корпоративной среде. Две отдельные темы МСФО называются отдельно в связи с тем, что их в перспективе японской системы отчетности можно улучшить, а именно гудвилл и повторное использование в производстве.

Также японские министры выражают свою поддержку усилиям Японского совета по стандартам финансовой отчетности (ASBJ) по разработке нового национального стандарта по признанию выручки, который, скорее всего, будет основываться на IFRS 15 «Выручка по договорам с клиентами».

«Стратегия оздоровления Японии 2016» прямо, конечно, не призывает, и уж тем более не принуждает японские компании массово переходить на МСФО. Однако очевидно, что правительство Страны восходящего солнца последовательно в своей непрекращающейся поддержке международных стандартов финансовой отчетности и посылает рынку очень четкие сигналы. А запланированная конвергенция, как видим, одного национального стандарта по признанию выручки с IFRS 15 означает, что хотя бы одним препятствием для конечного перехода на полные МСФО — а когда-нибудь этот момент настанет — стало меньше.

Исправление в отчетности ошибок прошлых периодов

|| **Лариса ШЕХМАН,**
аудитор

Порядок учета и раскрытие информации относительно исправления ошибок регулирует МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки». В соответствии с этим стандартом ошибками предыдущих периодов признаются пропуски или искажения в финансовой отчетности компании для одного или более периодов. Отчетность не соответствует МСФО (IFRS), если содержит:

- существенные ошибки;
- несущественные ошибки, совершенные намеренно с целью формирования определенного представления о финансовом положении компании.

Различают непреднамеренные и преднамеренные ошибки. Первые чаще всего возникают в результате математических просчетов, неправильного применения учетной политики, невнимательного или неверного толкования фактов хозяйственной деятельности компании и т.д. Вторые обычно связаны с мошенническим характером действий руководства компании.

Основной критерий, определяющий необходимость исправления ошибки, — это существенность. Согласно МСФО (IAS) 8 информация является существенной, если ее отсутствие или искажение может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основании финансовой отчетности. Существенность зависит от размера

и характера искажения и является предметом профессионального суждения. Зачастую критерием для принятия решения может служить не только размер ошибки или ее характер, но и сочетание двух этих факторов. Отметим, что даже незначительное намеренное искажение информации следует трактовать как существенную ошибку, оказывающую влияние на экономические решения пользователей. Порядок исправления ошибок зависит от того, к какому периоду они относятся:

- выявленные ошибки, относящиеся к текущему периоду, должны быть исправлены до утверждения финансовой отчетности этого периода (см. пример 1);
- выявленные ошибки, относящиеся к предыдущим периодам, должны быть исправлены ретроспективно.

Рассмотрим на примерах варианты исправления ошибок.

Пример 1

В ходе подготовки финансовой отчетности компании за 2013 год было выявлено значительное занижение прибыли. Причиной этому послужил сбой в программе: при начислении амортизации по группе поступивших в 2012 году объектов основных средств применялся срок полезного

использования, равный 24 месяцам, в то время как реальный срок составлял 60 месяцев. Сумма излишне начисленной в 2012 году амортизации составила 7 млн руб., в 2013 году — 10 млн руб.

Выявленная ошибка по излишне начисленной в отчетном периоде амортизации в размере 10 млн руб. была исправлена в рамках подготовки текущей отчетности.

Для исправления ошибки, относящейся к 2012 году, компания скорректировала сальдо на 31.12.2012 по статьям «Основные средства», «Нераспределенная прибыль», «Задолженность по налогу на прибыль» в отчете о финансовом положении.

Сопоставимые данные за 2012 год по статьям «Амортизация», «Налог на прибыль» и соответствующие показатели прибыли в отчете о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе.

Соответствующие изменения внесены в отчет о движении капитала и отчет о движении денежных средств, а также в примечания по состоянию на 31.12.2012 и за год, закончившийся 31.12.2012.

Ретроспективное исправление ошибок предполагает пересчет данных финансовой отчетности предыдущих периодов таким образом, как если бы ошибок не было. Корректировка ошибок предыдущих периодов может быть выполнена одним из двух способов:

1) пересчетом сравнительных данных за представленный предыдущий период, если ошибка была допущена в представленном предыдущем периоде (см. пример 2);

2) пересчетом начального сальдо активов, обязательств и капитала за самый ранний из представленных периодов, если ошибка была допущена до самого раннего из представленных периодов (см. пример 3).

Пример 2

При составлении финансовой отчетности за 2013 год было выявлено, что в 2012 году в учете частично не была проведена реализация основных средств в сумме 1 млн руб. Остаточная стоимость данных объектов составляла 900 000 руб., излишне начисленная амортизация в 2012 году — 50 000 руб. В финансовой отчетности за 2013 год необходимо скорректировать и отразить сальдо на 31.12.2012 по статьям «Основные средства», «Дебиторская задолженность», «Задолженность по налогу на прибыль», «Нераспределенная прибыль» в отчете о финансовом положении.

Сопоставимые данные за 2012 год по статьям «Амортизация», «Доходы/расходы от выбытия основных средств», «Налог на прибыль» и соответствующие показатели прибыли в отчете о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе.

Соответствующие изменения должны быть внесены в отчет о движении капитала и отчет о движении денежных средств, а также в примечания по состоянию на 31.12.2012 и за год, закончившийся 31.12.2012.

Также необходимо описать характер ошибки и отразить сумму корректировки для каждой затронутой ошибкой статьи.

Таким образом, для исправления ошибки, которая имела место в предыдущем периоде, достаточно скорректировать в финансовой отчетности сопоставимые данные за период, в котором она была допущена. В примере 2: сопоставимые данные для отчета о финансовом положении — это показатели на 31.12.2012, для отчета о прибыли или убытке и прочем со-

вокупном доходе — это показатели за год, закончившийся 31.12.2012.

Пример 3

При составлении финансовой отчетности за 2013 год было выявлено, что в 2011 году в учете частично не была проведена реализация основных средств в сумме 1 млн руб., остаточная стоимость данных объектов составляла 900 000 руб., излишне начисленная амортизация в 2011 и 2012 годы — 50 000 руб.

В финансовой отчетности за 2013 год необходимо скорректировать и отразить сальдо на 31.12.2012 и на 01.01.2012 по статьям «Основные средства», «Дебиторская задолженность», «Задолженность по налогу на прибыль», «Нераспределенная прибыль» в отчете о финансовом положении.

Сопоставимые данные за 2012 год по статьям «Амортизация», «Налог на прибыль» и соответствующие показатели прибыли в отчете о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе.

Соответствующие изменения должны быть внесены в отчет о движении капитала и отчет о движении денежных средств, а также в примечания по состоянию на 31.12.2012 и на 01.01.2012, а также за год, закончившийся 31.12.2012.

Также необходимо описать характер ошибки и отразить сумму корректировки для каждой затронутой ошибкой статьи.

Таким образом, для исправления ошибки, которая имела место в периоде, не представленном в текущей финансовой отчетности, необходимо отразить скорректированные входящие данные для самого раннего из пред-

ставленных периодов. В примере 3: в финансовой отчетности за 2013 год в отчете о финансовом положении необходимо отразить скорректированные сопоставимые данные на 31.12.2012, а также скорректированные данные на 01.01.2012.

Исключением для ретроспективного исправления ошибок предыдущих периодов является ситуация, когда для компании, приложившей все возможные усилия для применения ретроспективного подхода, не представляется возможным оценить влияние ошибки. Практически невозможно ретроспективно произвести пересчет для корректировки ошибки, если:

- эффект ретроспективного пересчета не может быть определен;
- ретроспективный пересчет требует допущений о том, каковы были намерения руководства в прошлом периоде;
- ретроспективный пересчет требует значительных расчетных оценок и невозможно объективно идентифицировать информацию об этих оценках, которая предоставляет сведения об условиях, существовавших на дату, на которую эти суммы должны быть признаны, оценены или раскрыты, и была бы в наличии, когда финансовая отчетность за тот период была утверждена к выпуску.

В случае, когда невозможно оценить влияние ошибки, относящейся к определенному периоду, на сопоставимую информацию представленных предыдущих периодов необходимо пересчитать начальное сальдо активов, обязательств и капитала за самый ранний период, когда ретроспективный пересчет практически осуществим (даже если это текущий период) (см. пример 4). Если на начало текущего периода невозможно оценить кумулятивное влияние ошибки на все предыдущие периоды, следует пересчитывать сравнительную информацию перспективно с того момента, когда это будет практически осуществимо.

Пример 4

В течение последних 3 лет амортизация некорректно капитализировалась путем включения в стоимость объектов, создаваемых за счет собственных сил. Информация для корректировки ошибки есть в наличии лишь за последние 2 года, поэтому внести исправления представляется возможным только за эти 2 года.

Обратите внимание, что при исправлении ошибок предыдущих периодов бывают ситуации, когда необходимо применять оценочные значения, допущения о намерениях руководства и т.п. (см. пример 5). В таких случаях необходимо использовать суждения, оценочные значения, которые существовали на дату составления отчетности, даже если данные суждения впоследствии изменились.

Пример 5

При составлении финансовой отчетности за 2013 год компания выявила существенную ошибку при начислении резерва по сомнительной дебиторской задолженности на 31.12.2012, в связи с чем было скорректировано начисление резерва. Кроме того, в отчетном периоде еще несколько дебиторских задолженностей, существовавших на 31.12.2012, были признаны сомнительными. Тем не менее факт отнесения данных задолженностей в сомнительные не должен влиять на начисление резерва в 2012 году. Резерв по данным дебиторским задолженностям должен быть начислен в отчетном периоде.

При выявлении и исправлении ошибок компания в своей финансовой отчетности должна раскрыть следующую информацию (см. пример 6):

- характер ошибки;
- сумму корректировки каждого из предыдущих представленных периодов для каждой затронутой ошибкой статьи отчетности и для базовой и разводненной прибыли на акцию (при применении компанией МСФО (IAS) 33 «Прибыль на акцию»);
- сумму корректировки на начало самого раннего из представленных периодов;
- обстоятельства, которые привели к невозможности применения ретроспективного пересчета, и описание того, как и с какого момента ошибка была исправлена.

Повторения раскрытия этой информации в финансовой отчетности последующих периодов не требуется.

Пример 6

При составлении финансовой отчетности за 2013 год выявлено, что в результате недобросовестных действий руководства компании показатель выручки от реализации готовой продукции в 2012 году был завышен на 100 000 тыс. руб., а показатель себестоимости — на 80 000 тыс. руб.

Для исправления вышеописанных искажений в отчетности необходимо скорректировать сопоставимые данные за 2012 год (см. табл. 1, 2, 3, 4).

В отчетности за 2013 год информация по исправлению ошибок предыдущих периодов может быть раскрыта следующим образом (см. табл. 5).

Подобные исправления ошибок прошлых лет отражаются только в сравнительных показателях (в примере 6: скорректированы сравнительные данные за 2012 год), то есть опублико-

вать скорректированную отчетность за ранние периоды не надо. Тем не менее необходимо уведомить пользователей отчетности о том, что сравнительные показатели, которые в ней приведены, были изменены. Например, в примечании, раскрывающем исправление ошибок, можно указать, что «ранее выпущенная финансовая отчетность не была пересмотрена», а также что «пересмотр сравнительных данных влечет за собой недействительность данных в ранее выпущенной финансовой отчетности».

В заключение еще раз подчеркнем: всегда есть вероятность того, что отчетность может содержать ошибки, искажающие финансовое положение и финансовые результаты компании. А это, в свою очередь, влияет на экономические решения пользователей. Полностью уберечься от ошибок невозможно в силу различных факторов, поэтому компании необходимо предпринимать меры по своевременному выявлению искажений и последующему их исправлению.

Таблица 1

**Фрагмент из отчета о прибыли или убытке
и прочем совокупном доходе за 2012 (до пересмотра)**

	За год, закончившийся 31.12.2012, тыс. руб.	За год, закончившийся 31.12.2011, тыс. руб.
Выручка	300 000	265 000
Себестоимость	(245 000)	(220 000)
Прибыль до налогообложения	55 000	45 000
Налог на прибыль	(11 000)	(9 000)
Прибыль за отчетный период	44 000	36 000

Таблица 2

Фрагмент из отчета о финансовом положении на 31.12.2012 (до пересмотра)

	На 31.12.2012, тыс. руб.	На 31.12.2011, тыс. руб.
АКТИВЫ		
Внеоборотные средства		
Основные средства	320 000	450 000
Оборотные активы		
Запасы	230 000	150 000
Дебиторская задолженность	300 000	245 000
Денежные средства	2 000	5 000
	852 000	850 000
КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
Капитал		
Уставный капитал	100 000	100 000
Нераспределенная прибыль	294 000	250 000
Долгосрочные обязательства		
Кредиты и займы	345 000	445 000
Краткосрочные обязательства		
Кредиторская задолженность	113 000	55 000
	852 000	850 000

Таблица 3

Фрагмент из отчета о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за 2013 г.

	За год, закончившийся 31.12.2013, тыс. руб.	За год, закончившийся 31.12.2012, тыс. руб.
Выручка	280 000	200 000
Себестоимость	(230 000)	(165 000)
Прибыль до налогообложения	50 000	35 000
Налог на прибыль	(10 000)	(7 000)
Прибыль за отчетный период	40 000	28 000

Таблица 4

Фрагмент из отчета о финансовом положении на 31.12.2013

	На 31.12.2013, тыс. руб.	На 31.12.2012, тыс. руб.
АКТИВЫ		
Внеоборотные средства		
Основные средства	300 000	320 000
Оборотные активы		
Запасы	180 000	310 000
Дебиторская задолженность	320 000	204 000
Денежные средства	2 000	2 000
	802 000	836 000
КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
Капитал		
Уставный капитал	100 000	100 000
Нераспределенная прибыль	302 000	276 000
Долгосрочные обязательства		
Кредиты и займы	300 000	345 000
Краткосрочные обязательства		
Кредиторская задолженность	100 000	113 000
	802 000	836 000

**РАСКРЫТИЕ В ОТЧЕТНОСТИ ИНФОРМАЦИИ
ПО ИСПРАВЛЕНИЮ ОШИБОК ПРЕДЫДУЩИХ
ПЕРИОДОВ**

В соответствии с МСФО 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» были исправлены ошибки предыдущих периодов. В 2012 году в результате недобросовестных действий руководства компании показатель выручки от реализации

готовой продукции и ее себестоимости были завышены. В результате ретроспективной корректировки ошибок были пересмотрены показатели выручки, дебиторской задолженности, запасов, пересчитаны налоги, что повлекло также корректировку нераспределенной прибыли.

Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за 2012 год был скорректирован следующим образом.

Таблица 5

	За год, закончившийся 31.12.2012, тыс. руб. (до пересмотра)	Корректировка, тыс. руб.	За год, закончившийся 31.12.2012, тыс. руб. (пересмотрено)
Выручка	300 000	(100 000)	200 000
Себестоимость	(245 000)	80 000	(165 000)
Прибыль до налогообложения	55 000	(20 000)	35 000
Налог на прибыль	(11 000)	4 000	(7 000)
Прибыль за отчетный период	44 000	(16 000)	28 000

Отчет о финансовом положении на 31 декабря 2012 г. был скорректирован следующим образом.

Таблица 6

	На 31.12.2012, тыс. руб. (до пересмотра)	Корректировка, тыс. руб.	За год, закончившийся 31.12.2012, тыс. руб. (пересмотрено)
АКТИВЫ			
Внеоборотные средства			
Основные средства	320 000	—	320 000
Оборотные активы			
Запасы	230 000	80 000	310 000
Дебиторская задолженность	300 000	100 000 + 4 000	204 000
Денежные средства	2 000	—	2 000
	852 000	(16 000)	836 000
КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Капитал			
Уставный капитал	100 000	—	100 000
Нераспределенная прибыль	294 000	(16 000)	278 000
Долгосрочные обязательства			
Кредиты и займы	345 000	—	345 000
Краткосрочные обязательства			
Кредиторская задолженность	113 000	—	113 000
	852 000	(16 000)	836 000

Соответствующие изменения были сделаны в Отчете о движении капитала и Отчете о движении денежных средств, а также в примечаниях по состоянию на 31.12.2012, а также за год, закончившийся 31.12.2012.

Прогнозная отчетность по МСФО: первые шаги

|| Управление методологии ФБК

В последнее время все больше компаний сталкиваются с необходимостью подготовки консолидированной прогнозной отчетности на основе международных стандартов финансовой отчетности. Разберемся, какие преимущества дает компании прогнозная отчетность по МСФО, и рассмотрим основные шаги, которые нужно пройти для ее подготовки.

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

Преимущества подготовки отчетности очевидны. Так с чего же начать подготовку прогнозной отчетности по МСФО? Прежде всего необходимо будет определиться с базовыми подходами к формированию прогнозной отчетности по МСФО, а именно определить:

- состав показателей прогнозной отчетности;
- объект (единицу) прогнозирования;
- метод подготовки отчетности;
- модель формирования отчетности и балансирующую статью.

Далее рассмотрим эти вопросы пошагово.

ШАГ 1. ОПРЕДЕЛИТЬ ПОКАЗАТЕЛИ ПРОГНОЗНОЙ ОТЧЕТНОСТИ

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

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

- 1) консолидированный отчет о финансовом положении;
- 2) консолидированный отчет о совокупном доходе;
- 3) консолидированный отчет о движении денежных средств.

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

Например, общий объем прогнозируемого долгосрочного и краткосрочного финансирования компании можно определить с высокой степенью точности. При этом прогнозирование кредитов с разбивкой по видам валют намного сложнее. Если у компании существенный валютный или процентный риск, то трудозатраты на раскрытие кредитов по видам валют будут оправданы. В противном случае лучше ограничиться расчетом только общей суммы долгосрочных и краткосрочных кредитов. Аналогичный подход должен применяться при оценке необходимости детализации других показателей: расшифровке расходов по элементам затрат и по функциям, выручки по географии или валютам. Необходимо сопоставить полезность формирования такой аналитики в прогнозной отчетности и трудозатраты на сбор необходимых данных и расчет показателей с приемлемым уровнем точности.

ШАГ 2. ОПРЕДЕЛИТЬ ОБЪЕКТ ПРОГНОЗИРОВАНИЯ

После выбора состава показателей прогнозной отчетности следующий шаг — определение объекта (единицы) прогнозирования. Можно начинать прогнозирование «снизу вверх», то есть определить самый нижний уровень детализации расчетов. Это может быть отдельная компания группы, субхолдинги, сегменты бизнеса. По ним осуществляются расчеты прогнозных показателей по МСФО. Затем проводится элиминация прогнозных

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

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

Обратите внимание!

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

Выбор объекта прогнозирования будет зависеть от следующих факторов:

- степень детализации показателей прогнозной отчетности. Более детализированные формы требуют прогнозирования на более низком уровне;
- способ подготовки прогнозной отчетности. Так, если отчетность составляется с помощью автоматизированной системы учета, то практически нет ограничений с точки зрения трудоемкости выполнения расчетов и проведения анализа результатов для большого числа объектов прогнозирования. При проведении расчетов в MS Excel есть существенные ограничения, в первую очередь связанные с трудоемкостью план-факт анализа и отслеживанием ошибок при прогнозировании;
- сложность структуры группы и количество внутригрупповых операций. Например, при наличии существенных оборотов по продаже активов внутри группы, использова-

нии внутригруппового подряда, применении трансфертного ценообразования довольно сложно прогнозировать расчеты и результаты внутригрупповых операций. Как и в случае с детализацией аналитики прогнозных показателей, необходимо сопоставить выгоды от выделения конкретных объектов прогнозирования и их детализации, представления пользуетелям информации о взаимоотношениях внутри группы, распределении ресурсов, материальных и финансовых потоках с трудозатратами на обработку информации.

ШАГ 3. ОПРЕДЕЛИТЬ МЕТОД ПОДГОТОВКИ ПРОГНОЗНОЙ ОТЧЕТНОСТИ

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

1. Подготовка прогнозной отчетности на основе плановых данных по национальным стандартам учета (управленческой отчетности) путем их трансформации для приведения к требованиям МСФО.

2. Подготовка прогнозной отчетности на основе фактических данных консолидированной отчетности по МСФО за текущий (базовый) период. То есть в данном случае прогнозирование показателей происходит сразу по МСФО.

3. Смешанный метод, когда часть показателей рассчитываются по первому методу, а другая часть — по второму методу.

При выборе метода подготовки прогнозной отчетности в первую очередь необходимо задать себе вопрос и честно на него ответить: насколько управленческая отчетность отражает ожидания менеджмента о финансовом положении компании в будущем? Дело в том, что цели планирования и бюджетирования могут быть основаны на определении желаемых параметров, которые требуется достичь от различных подразделений (например, в части

увеличения выручки или экономии затрат, достижения определенных параметров прибыли для расчетов коэффициентов эффективности), либо могут быть связаны с декларируемыми во внешнюю среду целями. Прогнозирование, в свою очередь, представляет собой определение тех показателей финансового состояния компании, которые с большой степенью вероятности будут достигнуты.

Соответственно, если планирование в существенных аспектах отличается от прогнозирования, то брать его за основу составления консолидированной прогнозной отчетности нецелесообразно. Конечно, при трансформации плановых данных их можно скорректировать с учетом профессиональных суждений о достижении заложенных в план показателей. Тем не менее масштаб таких корректировок имеет значение для выбора метода формирования отчетности.

Второй фактор, который необходимо учитывать при выборе метода формирования прогнозной отчетности, — это структура группы и сложность консолидации. Например, группа имеет сложную структуру, в течение каждого периода проводится много внутригрупповых операций, при этом плановые данные не консолидируются либо в планировании по национальным стандартам учета нет информации о части компаний, которые представляют собой не основную бизнес. В таком случае рационально выбрать метод формирования прогнозной отчетности на базе фактических данных по МСФО.

Обратите внимание!

При выборе метода подготовки прогнозной отчетности также будет иметь значение качество данных планирования и бюджетирования, особенности бизнеса компании и т.д.

На практике наиболее часто встречается смешанный метод формирования прогнозной отчетности. Планирование по национальным

стандартам учета зачастую в большей степени ориентировано на доходы и расходы компании и в меньшей степени — на балансовые показатели. Поэтому данные о выручке и себестоимости можно взять из планирования по национальным стандартам учета и скорректировать для приведения к требованиям МСФО. Балансовые показатели можно рассчитывать как на основе плановых данных, так и данных базового периода по МСФО.

Например, для дебиторской задолженности возможны два варианта формирования прогнозной отчетности:

1. При применении первого метода (прогнозирование на основе плановых данных национальным стандартам учета) плановое значение дебиторской задолженности по национальным стандартам учета необходимо скорректировать с учетом требований МСФО к учету дебиторской задолженности. Сумму трансформационной корректировки можно определить на основе плановой задолженности по национальным стандартам учета и коэффициента соотношения суммы корректировки по МСФО прошлого периода к задолженности по национальным стандартам учета прошлого периода.

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

Для отдельных прогнозных значений ввиду их существенности и особенностей формирования фактических значений можно применить только один вариант расчета. Например, показатель «Основные средства» будет рассчитываться путем формирования данных о движении основных средств в прогнозном периоде. В качестве начального остатка будет использоваться конечное сальдо предыдущего

периода по МСФО. Поступление основных средств будет определено на основе плановых данных национальным стандартам учета. Корректировка поступления (разница в капитализации процентов, финансовой аренде), выбытие и амортизация будут рассчитаны с применением методов прогнозирования на основе фактических данных МСФО. Далее при применении первого метода подготовки прогнозной отчетности (на основе плановых данных национальных стандартов учета) полученный показатель будет использован для расчета трансформационных поправок. Корректировка будет рассчитана как разница между показателем МСФО и показателем по национальным стандартам учета. При применении второго метода подготовки прогнозной отчетности (на основе фактических данных МСФО) рассчитанная сумма будет являться прогнозным значением показателя.

ШАГ 4. РАЗРАБОТАТЬ МОДЕЛЬ ОТЧЕТНОСТИ И ВЫБРАТЬ БАЛАНСИРУЮЩУЮ СТАТЬЮ

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

При разработке модели отчетности необходимо определить:

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

Далее остановимся подробнее на указанных составляющих.

Период прогнозирования. Он может быть определен от года до пяти лет, в зависи-

мости от наличия плановых данных и других сценарных условий на соответствующий период прогнозирования.

Обратите внимание!

Важно учитывать, что чем дальше период прогнозирования, тем сложнее предугадать изменение как внешних, так и внутренних факторов (возможные изменения в ведении бизнеса, покупка/продажа дочерних компаний и т.д.). Поэтому с увеличением периода прогнозирования точность прогнозирования снижается.

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

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

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

2. Данные базового периода. Базовый период — период, показатели которого являются

основой для расчета прогнозных показателей. В большинстве случаев это период, предшествующий первому прогнозному периоду в горизонте прогнозирования. В зависимости от цикла прогнозирования это может быть:

а) при формировании прогноза на текущий год (например, 2013 год) базовым периодом будет являться предыдущий год, то есть период, по которому имеется фактическая отчетность (2012 год). Данные фактической отчетности предыдущего периода и сопутствующие ей данные (вспомогательные расчеты, корректировки, дополнительные расшифровки) будут являться данными базового периода;

б) при формировании прогноза на следующий год (например, 2014 год) базовым периодом будет являться текущий год (2013 год), по которому фактическая отчетность отсутствует. В этом случае данными базового периода будут являться показатели первого прогнозного периода в предыдущем цикле прогнозирования. Перед их использованием в текущем цикле прогнозирования они должны быть актуализированы с учетом фактических данных отчетности по МСФО. То есть, предположим, что предыдущий цикл прогнозирования был 2013–2016 гг. (при этом фактической отчетности по МСФО за 2012 год еще не было). Текущий цикл прогнозирования — 2014–2017 гг. Для текущего цикла прогнозирования в качестве базового периода будут использоваться прогнозные данные 2013 года из цикла прогнозирования 2013–2016 гг., актуализированные с учетом данных фактической отчетности по МСФО за 2012 год.

3. Прочие исходные данные. Это дополнительные аналитические показатели прогнозного периода (например, изменение оборотного капитала, уплаченные дивиденды и т.д.), полученные из локальных прогнозов и путем дополнительных расчетов.

Методы расчета прогнозных показателей. При расчете прогнозного показателя по МСФО или его части на основе базового

периода применяются стандартные методы планирования: нормирование, индексирование на изменение стоимости ресурса, индексирование на изменение стоимости ресурса и объема потребления ресурса и метод прямого счета.

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

Взаимосвязка показателей. Как уже было сказано выше, на практике используются различные исходные данные и методы расчета для разных показателей прогнозной отчетности. В такой ситуации возможно нарушение взаимосвязи показателей отчетности. Поэтому встает вопрос о соблюдении принципов сбалансированности, а именно:

1. Равенство активов и пассивов баланса;
2. Сверка нераспределенной прибыли: нераспределенная прибыль на начало периода плюс движение НРП в течение периода (прибыль/(убыток) отчетного периода минус выплаченные дивиденды плюс/минус корректировки, связанные с изменением структуры группы) равно нераспределенная прибыль на конец периода.

Для обеспечения сбалансированности показателей при составлении прогнозной отчетности по МСФО необходимо определить балансирующую статью. Выбор балансирующей статьи будет зависеть от того, как построен бизнес компании и каким образом она регули-

рует потоки от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности.

Предположим, компания рассчитала показатели операционной деятельности, инвестиционной программы и объем привлекаемого финансирования на основе различных данных. В упрощенном виде схема принятия решения о статье, к которой будет применена «балансировка», может выглядеть следующим образом:

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

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

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

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

В настоящее время МСФО находятся в состоянии реформирования, и вступление в силу

некоторых стандартов может потребовать изменения учетной политики компании. Данные изменения в зависимости от требований стандартов могут отражаться в отчетности по МСФО ретроспективно или перспективно. Каким образом и в какой момент в прогнозной отчетности будут отражаться изменения в учетной политике?

Согласно ключевой предпосылке прогнозирования прогнозные показатели нескольких последовательных периодов в будущем должны отражать тенденции изменения результатов деятельности группы. Поэтому можно говорить, что в рамках одного цикла прогнозирования рассчитываемые прогнозные показатели должны формироваться исходя из последовательного применения учетных принципов (учетной политики). Соответственно, изменение учетной политики должно учитываться по общепринятым правилам:

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

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

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

РАСХОЖДЕНИЕ ПРОГНОЗНЫХ И ФАКТИЧЕСКИХ ДАННЫХ

При разработке модели прогнозной отчетности по МСФО самый главный вопрос, кото-

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

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

- 2) наличие труднопрогнозируемых показателей, которые связаны либо с оценками статей на основе профессионального суждения (например, резервы по судебным искам, обесценение активов) либо с непредвиденными изменениями в бизнесе компании, которые не были известны на момент прогнозирования;

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

В связи с этим при принятии решений на основе прогнозной отчетности по МСФО важно принимать во внимание указанные факторы.

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

FRC опубликовал заключения по качеству аудита крупнейших компаний

Британский Совет по финансовой отчетности (FRC) представил заключения по качеству аудита за период 2015–2016 годы шести крупнейших компаний: BDO, Deloitte, EY, Grant Thornton, KPMG и PwC.

Стоит отметить, что в довольно значительной степени британскому регулятору удалось привлечь во внимание полученные ранее замечания относительно возможностей для дополнительной проработки отчетов по индивидуальным компаниям, чтобы сделать содержащуюся в них информацию более полезной.

Сегодня отчеты FRC фокусируются в первую очередь на ключевых обнаруженных фактах (замечаниях); объясняется, почему они имеют значение и что предпринимают фирмы для решения этих проблем. «Ключевые факты» (или «замечания») могут касаться как отдельной аудиторской проверки клиента, так и политики и процедур в отношении аудита в целом. И между прочим, если рассматривать эти две основные области, то результаты шести крупнейших аудиторских компаний довольно сильно отличаются. Но в любом случае главная задача для регулятора остается неизменной: повышение качества аудита.

Что касается самих отчетов, по словам исполнительного директора FRC по направлению аудита Мелани МакЛарен (Melanie

McLaren), впервые они применяют несколько непривычный подход: прежде чем переходить к прямым обсуждениям ключевых проблем с регулятором, компаниям предлагалось самим провести глубокий, коренной анализ причин и следствий по каждому факту. Аудиторы восприняли такой подход с энтузиазмом и провели впоследствии конструктивный диалог с регулятором по итогам своей работы, что позволило понять, какие ответные действия они собираются предпринимать. «Нам приятно, что фирмы осознали эту возможность продемонстрировать свое стремление к обеспечению качества аудита, — сказала Мелани МакЛарен. — Мы будем следить за ходом принятия ответных действий компаниями и тем, в какой мере они окажутся эффективными на практике для обеспечения качества аудита».

Позже в этом году Совет по финансовой отчетности — с прицелом на свою будущую новую роль компетентного регулятора аудиторской деятельности в Великобритании — собирается выпустить отдельный отчет на основе наблюдений и анализа наработок британской практики по направлению улучшения качества аудита. Туда войдет информация о новых стандартах и подходах, профессиональном надзоре, оценке качества аудиторской практики и мерах регулирующего воздействия.

Четыре самых больших вызова для аудиторских фирм сегодня

Технологический прогресс, социальные изменения и приход новых игроков на рынок создают серьезную встряску, означающую, что сегодняшним представителям аудиторской профессии придется провести подстройку или же столкнуться с трудностями. Дэвид Оливер (David Oliver), неисполнительный директор MyFirmsApp, обозначил четыре основные проблемы на конференции Accountex в конце мая, которые влияют на все без исключения аудиторские фирмы сегодня.

По мнению эксперта, эти проблемы — пересмотр действующей учетной модели, потеря статуса-кво, необходимость изменения своего отношения и установленного порядка действий в индустрии. Свой условный список четырех наибольших трудностей он составил не сам, а, как признался в ходе выступления, на основе изучения опыта своих коллег и исследования, проведенного командой аналитиков MyFirmsApp. «Это времена невиданных ранее изменений для профессии», — сказал он.

Чтобы оставаться впереди своих конкурентов и мудро пользоваться технологическими наработками, аудиторам не стоит забывать про рыночные риски и принимать ответные шаги.

Первая угроза — это потеря контроля из-за новых технологий. Сегодня технологические наработки дают клиентам множество новых возможностей, из-за которых этих клиентов можно быстро потерять. Дэвид Оливер предупредил, что часто конкуренты получают доступ к клиентам через мобильные технологии, поэтому данную область придется обязательно освоить.

Вторая угроза — это переход на электронный формат налоговой отчетности и камеральных проверок. В итоге пропадает необходимость в посреднике, а клиенты через специальное ПО получают возможность делать работу, которую они ранее поручали аудиторам-консультантам. Решение опять-таки кроется в более активном освоении мобильных технологий, что заставит клиентов полагаться не на сторонних производителей программного обеспечения, а на своих старых знакомых консультантов.

Третья большая угроза для всех, даже топовых аудиторских фирм (включая «Большую четверку») — это оказание услуг малому бизнесу. Как показала статистика от Panalix, за последний год 61% компаний потерял от одного до десяти клиентов. Проблема не только в поиске новых клиентов, но и в удержании старых. Необходимо учитывать рыночные угрозы, чтобы не допускать ухода клиентов, как говорит Дэвид Оливер.

Наконец, еще одной опасностью является приверженность традиционным методам маркетинга. Старые подходы приносят все меньше и меньше клиентов. По словам эксперта, у 96% компаний, опыт которых он изучал, не обнаружилось убедительных продуктов, которые они могли бы предложить своим клиентам — пусть даже речь идет о бесплатном образце отчетности для скачивания с сайта компании, ведь это так просто. То есть этим «продуктом» должно быть что-то бесплатное и при этом затягивающее, что-то, что клиенты оценят, и благодаря чему они не будут торопиться поискать что-то подобное у конкурентов.

Будущее аудита

Как сообщается в новом докладе, аудит должен быстрее реагировать на изменения и эволюционировать, чтобы сохранить свою значимость. В развитых странах состояние дел в сфере аудита вызывает обеспокоенность. Результаты ряда круглых столов, проведенных АССА и фирмой Grant Thornton в семи различных странах мира, свидетельствуют о том, что существует несколько сильно различающихся точек зрения относительно текущей ситуации в сфере аудита и его будущего.

Как отмечается в докладе «Будущее аудита», в тех странах, где аудит еще развивается, его значимость оценивается гораздо выше, чем в странах с уже сложившейся практикой аудита.

Представители развитых стран убеждены, что, хотя процесс аудита и подтверждения важен, он не позволяет своевременно получать результаты или понять, в каких областях компании могли бы повысить эффективность своей деятельности.

Эндрю Гамбье, руководитель отдела аудита и подтверждения АССА, отметил: «Очевидно, что, по мнению многих, традиционный процесс аудита недостаточно результативен. Инвесторы хотят понять, каким образом компания могла бы более эффективно устранять риски или максимизировать прибыль. Хотя расширенные аудиторские заключения получили признание в Великобритании, и теперь эта практика начинает применяться в других странах, существует мнение, что аудит должен развиваться для того, чтобы аудиторы могли предоставлять больше ценной информации по более широкому ряду показателей. Традиционные методы аудита помогают оснастить регулирующие органы и руководителей компаний, но степень их полезности для инвесторов неуклонно снижается, и в связи с этим возникают вопросы относи-

тельно будущего аудита. Руководители предприятий хотят получать информацию в режиме реального времени. Почему же в таком случае мы полагаем, что инвесторы готовы ждать аудиторского заключения несколько месяцев? Аудиторам следует рассмотреть возможности использования современных технологий для обеспечения высокого качества и своевременности проведения аудита и для повышения его эффективности».

Хотя единые международные правила предоставляют определенные преимущества, организациям, занимающимся разработкой стандартов, необходимо учитывать, что темп развития разных стран отличается.

Ник Джеффри, директор Grant Thornton International, по вопросам государственной политики, сообщил: «Мы ознакомились с точкой зрения инвесторов, представителей компаний, органов контроля и регулирования и банков. Аудит по-прежнему высоко ценится во всем мире, но при этом в результате нашего исследования мы пришли к интересному и неожиданному заключению. Представители стран, где аудиторская деятельность осуществляется уже давно, заявили, что основной тенденцией в будущем должно стать расширение сферы подтверждения достоверности информации; в то же время страны, где практика аудита сформировалась недавно, хотят иметь устойчивый свод правил, который позволил бы им извлечь максимальную пользу из аудита. С точки зрения международных организаций, занимающихся разработкой норм и правил, это означает, что не существует единого темпа развития, который был бы оптимальным для всех».

Круглые столы были проведены в Китае, ЕС, Сингапуре, ЮАР, ОАЭ, Великобритании и на Украине.

Компании ожидают трудностей с внедрением нового стандарта по лизингу

Последний интернет-опрос, проведенный аудиторской компанией Deloitte среди 5 400 представителей финансово-аудиторской профессии, показал, что почти половина из них (47%) ожидает в той или иной форме столкнуться с трудностями в ходе внедрения нового **стандарта по лизингу**, в то время как лишь 15% уверены, что все пройдет более-менее гладко.

По словам Джеймса Баркера (James Barker), старшего партнера Deloitte & Touche LLP, если у вас на балансе большие объемы лизинга, либо даже небольшие, но при этом сложные **лизинговые соглашения**, это неизбежно создаст трудности для менеджмента. «Прочие трудности могут возникнуть в результате разрозненных систем отслеживания, копирования глобальных примеров или же деятельности по слияниям и поглощениям».

Как известно, FASB и IASB выпустили новый **стандарт по лизингу** в начале этого года, пытаясь обеспечить инвесторов полезной для принятия решений информацией. Хотя соответствующие стандарты в системах **МСФО** и **US GAAP** нельзя назвать идентичными, они в любом случае, как это прекрасно известно всем, потребуют отражения **лизинговых активов и обязательств** на балансе.

Когда вышел американский стандарт, вице-председатель американского разработчика FASB Джеймс Крокер (James Kroeker) сказал, что он создавался максимально эффективным

и действенным с позиции издержек, поскольку позволит компаниям отталкиваться от действующих **систем учета**. Однако опрос показывает, что это не совсем так, и трудности все же возникнут. По мнению практически одной трети респондентов, на протяжении следующих 12 месяцев наибольшей трудностью для них станет сбор данных по всем **лизинговым соглашениям** и их централизованная консолидация в электронном формате.

Другой сложностью, по мнению одной пятой части участников опроса, станет разработка и внедрение процессов ежеквартальной переоценки и корректировки балансовых данных и данных P&L, как того требует американский стандарт. А одна четвертая часть просто затрудняется однозначно назвать самый сложный для них аспект.

При этом большая часть (61%) участников заявила, что обязана и, собственно, соблюдает требование следовать стандарту от FASB, но в выборке было также 19% компаний, для которых актуальны как стандарты от FASB, так и от IASB, то есть они будут следовать обоим стандартам.

Остается напомнить, что в США новый **стандарт по лизингу** вступит в силу для годовой и промежуточной отчетности за периоды начиная с 15 декабря 2018 г. (в случае с публичными компаниями). Для всех прочих — на год позже (для готовой отчетности) и на два года позже (для промежуточной отчетности).

Изменения в учете лизинга: IFRS 16 Leases vs IAS 17 Leases

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)

В январе 2016 г. Совет по МСФО выпустил еще один важный стандарт: IFRS 16 Leases, который заменит собой IAS 17 Leases. Дата вступления в силу нового IFRS 16 — 1 января 2019 г.

Почему Совет решил на новый стандарт по учету аренды? Да всего лишь для того, чтобы уйти от забалансового учета ряда операций по данной сделке.

Согласно IAS 17 арендаторам необходима классификация аренды в качестве финансовой или операционной.

Если аренда была классифицирована как операционная, то в таком случае арендатор не показывает ни актива, ни обязательства в своем балансе, а только лизинговые платежи в качестве расходов в составе прибыли или убытка.

Но в случае, когда операционный арендный договор рассматривался бессрчным, для арендатора по такому договору возникал для целей учета арендуемый объект, равно как и соответствующее обязательство.

Но такое обязательство было скрыто для потребителей финансовой отчетности, поскольку оно не было представлено нигде в финансовой отчетности. Несомненно, что некоторые раскрытия по такой сделке можно найти в примечаниях к финансовой отчетности (что

является обязательным для представления), однако кто кроме белорусских аудиторов читает такие примечания к финансовой отчетности.

Новый IFRS 16 устраняет указанное несоответствие и отражает большинство активов и обязательств по договорам аренды в бухгалтерском балансе.

Рассмотрим некоторые изменения.

1. Новый IFRS 16 дает новое определение аренды. Тем не менее оно очень похоже на прежнее определение в старом IAS 17 (хотя различия и существуют). Это означает, что учет по старым контрактам лизинга будет продолжаться так же, как и по новым контрактам, подпадающим под действие IFRS 16, хотя методология учета может измениться.

Следует обратить внимание на договоренности об оказании услуг, которые могут являться составной частью договоров аренды (например, по оказанию услуг по уборке, работ по текущему ремонту и т.п.).

Так, новый стандарт IFRS 16 содержит подробное руководство для определения, является ли контракт договором аренды, смешанным договором или же договором на обслуживание (то есть вовсе не договором лизинга).

Согласно старому IAS 17 это не имеет существенного значения, так как и договор опе-

рационной аренды, и контракт на обслуживание отражаются в финансовой отчетности одинаково, а именно как расходы в отчете о прибыли и убытках.

Однако, поскольку бухгалтерский учет для некоторых типов договоров, ранее называемых договорами операционной аренды, исходя из нового стандарта существенно меняется, то следует определить, действительно ли у нас договор аренды (в соответствии с IFRS 16) или же какой-либо другой контракт на обслуживание, учитываемый совсем по другому стандарту.

Рассмотрим на примере.

Представьте, что вы хотите арендовать некоторую площадь на складе для хранения ваших товаров. Вы хотели бы заключить договор аренды на 2 года. Владелец этого склада ООО «К» предлагает вам два варианта условий договора:

1) вы будете занимать определенную площадь в изолированном помещении склада в 100 кв.м, но конкретное место хранения будет в каждом конкретном случае размещения товаров определяться владельцем склада на основе фактической загрузки имеющихся помещений склада и наличия свободного места;

2) вы будете занимать конкретное место площадью 100 куб.м в секторе А этого склада. Это место закрепляется конкретно за вами и никто не может изменить его в течение срока действия договора.

Оба контракта выглядят как договоры аренды, ведь в обоих случаях будут отражены арендные платежи в составе расходов отчета прибыли и убытков согласно IAS 17. В соответствии с новым IFRS 16 необходимо оценить, содержат ли эти контракты признаки аренды, как это определено в соответствии с МСФО 16.

Первое, что необходимо сделать, — определить, можно ли идентифицировать объект аренды (базовый арендный актив) по заключенному договору.

Возвращаясь к нашему примеру, обратите внимание на следующее. Первый контракт не содержит признаков аренды, поскольку невозможно установить, что же арендуется. Причина в том, что владелец склада может постоянно менять место нахождения вашего товара, и вы арендуете в результате только определенный потенциал. Однако в этом случае все равно платежи за аренду потенциала будут отражаться в составе расходов.

Второй контракт действительно содержит признаки аренды имущества, поскольку объект аренды может быть идентифицирован, а именно: вы арендуете конкретное место площадью 100 куб.м в секторе А склада. Поэтому в данном случае вы должны учитывать контракт как лизинговый, значит, необходимо отразить объект лизинга и соответствующее ему обязательство в бухгалтерском балансе.

2. Существует еще одно изменение согласно IFRS 16, на которое следует обратить внимание. При аренде некоторых объектов (активов) по договорам операционной аренды (как она называется согласно старому IAS 17), в большинстве случаев лизингодатель предоставляет вам некоторые дополнительные услуги, такие как техническое обслуживание, различные виды ремонта, услуги по уборке и т.д.

Согласно старому IAS 17 не возникает никаких проблем с точки зрения бухгалтерского учета, поскольку и арендные платежи, и другие расходы будут отражены в составе убытков в отчете о прибыли и убытках.

В соответствии с новым IFRS 16 необходимо разделить все платежи по договору на арендные (лизинговые) и на прочие платежи, не связанные напрямую с арендой, поскольку необходимо учесть отдельно все связанное с арендой согласно IFRS 16 (при совпадении критериев аренды в соответствии с IFRS 16) и расходы по прочим услугам в составе убытков.

Допустим, мы согласились на второй вариант договора, согласно которому мы платим \$5 000 в год. Платеж включает в себя как арендную плату, так и оплату за уборку склада один раз в неделю. Следовательно, необходимо разделить платеж в \$5 000 в год на собственно арендную плату и на оплату услуг по уборке площадей, то есть как бы на расходы по двум отдельным контрактам. Так, если соседнее помещение на этом же складе той же площадью в 100 кв.м может сдаваться за \$4 500 в год без оказания услуг по уборке, то в этом случае сумма годовой арендной платы для целей бухгалтерского учета составит именно \$4 500. По отдельному договору уборка арендодателем площади в 100 кв.м за год составит \$750.

Годовой платеж в \$5 000 распределится между арендной платой и платой за услуги по уборке следующим образом:

$(\$5\ 000 / (5\ 000 + \$750) \times 5\ 000 = \$4\ 286$ будет отнесено к годовой арендной плате и учтено по методике учета лизинга;

$(\$5\ 000 / (5\ 000 + \$750) \times 750 = \$714$ будет отнесено к услугам по уборке складских площадей и учтено в составе расходов по уборке. Однако проблема не из легких, учитывая отсутствие необходимой исходной информации для таких расчетов.

САМОЕ БОЛЬШОЕ НОВШЕСТВО В УЧЕТЕ АРЕНДЫ У АРЕНДАТОРА

Вот оно, самое большое изменение в методике учета: лизингополучателю (тому, кто принимает объект в лизинг) не нужно будет классифицировать аренду в ее начале и определять, является ли аренда финансовой или же операционной.

IFRS 16 предписывает единую модель учета для арендаторов по всем видам аренды (коротко):

■ арендатор должен признать (отразить) право преимущественного использо-

вания объекта (актива) и соответствующего ему обязательства в отчете о финансовом положении;

■ объект (актив) должен быть обесценен (самортизирован) и обязательство должно быть амортизировано в течение срока аренды.

Эта модель очень похожа на учет финансовой аренды в соответствии с IAS 17.

Итак, операционная аренда должна учитываться таким же образом.

Но есть два исключения из приведенного правила:

1) аренда имущества сроком менее 12 месяцев (краткосрочная аренда);

2) аренда имущества малой стоимостью (как, например, компьютеры, мебель и др.).

Сравним на примере переданного в аренду склада действие IFRS 16 и IAS 17.

Несколько упростим приведенный ранее пример:

■ ежегодные арендные платежи составляют \$5 000, в том числе услуги по уборке арендованных площадей; вся сумма задолженности выплачивается сразу в конце года;

■ соответствующая ставка дисконтирования составляет 5%;

■ срок аренды составляет 3 года.

УЧЕТ В СООТВЕТСТВИИ С IAS 17

В соответствии с IAS 17 необходимо в первую очередь классифицировать аренду.

Допустим, что исходя из продолжительности экономической жизни склада, арендных платежей и т.д. установлено, что аренда является операционной.

Таким образом, учет очень прост:

■ в начале года никакие операции не отражаются в учете;

■ в конце каждого года, отражается сумма платежей в размере \$5 000 в составе убытков за отчетный период.

УЧЕТ В СООТВЕТСТВИИ С IFRS 16

Не требуется никакой классификации аренды для целей бухгалтерского учета, так как одна и та же модель учета применяется ко всем видам аренды.

Нужно сделать 3 шага:

1. Определить, является ли анализируемый договор договором аренды в соответствии с IFRS 16?

Для этого посмотрите комментарии выше.

2. Является ли договор смешанным, то есть не содержит ли он элементы других сделок, кроме элемента договора аренды; в последнем случае такие элементы необходимо выделить, как это было сделано ранее:

- \$4 286 было отнесено к годовой арендной плате;

- \$714 было отнесено к услугам по уборке арендованных площадей.

3. Как мы признаем (учтем) аренду и услуги по уборке?

В начале нужно признать (отразить) право использовать склад в сумме, равной сумме обязательства по аренде плюс некоторые другие суммы, например, первоначальные прямые затраты.

Сумма обязательства по аренде рассчитывается по текущей стоимости арендных платежей в течение срока аренды. В этом случае необходимо рассчитать текущую стоимость 3 платежей — \$4 286 (только арендную плату, без услуг, с учетом последующего процента (5%)), что составит сумму в \$11 670 за 3 года на начало первого года.

На основании произведенных расчетов будет сделана бухгалтерская запись:

Дебет сч. Право использования имущества (Right-of-use asset) \$11 670.

Кредит сч. Лизинговые обязательства (Lease Liability) \$11 670.

В дальнейшем, после проведения платежа или же в конце отчетного периода, необходимо:

- признать (учесть) амортизацию права использования объекта (актива) в течение срока аренды, в данном случае \$3 890 в год (при использовании способа прямолинейной амортизации);

- признать переоценку обязательства по аренде, чтобы включить проценты по дисконту, без учета сумм уплаченных и принять произведенные изменения договора аренды.

Приведем соответствующие данные:

Год	Лизинговое обязательство, на начало года	Плюс процент по ставке 5%	Минус суммы уплаченные	Лизинговое обязательство на конец года
1	11 670	584	-4 286	7 968
2	7 968	398	-4 286	4 080
3	4 080	204	-4 284	0
Total	n/a	1 186	-12 856	n/a

Свод бухгалтерских записей по учету лизинга

Дата	Что	Сколько	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
В начале срока действия договора	Право пользования объектом + лизинговое обязательство	11 670	Право пользования объектом (Right-of-use asset)	Лизинговое обязательство (Lease liability)

1	2	3	4	5
В конце года 1	Проценты (Interest)	584	Расходы по процентам (Interest expense)	Лизинговое обязательство (Lease liability)
	Лизинговые платежи (Rental payment)	5 000		Денежные средства (Cash (bank account))
		4 286	Лизинговое обязательство (Lease liability)	
		714	Расходы по услугам по уборке (Expenses for cleaning services)	
	Амортизация (Depreciation)	3 890	Амортизация (Depreciation)	Право пользования объектом (Right-of-use asset)

Теперь сравним результаты учета и расчета согласно IAS 17 и IFRS 16. Исходя из IAS 17 годовая сумма затрат составила \$5 000. В соответствии с IFRS 16 на счете прибыли и убытки за первый год мы провели:

- проценты на сумму \$584;
- амортизация на сумму \$3 890;
- расходы на уборку складских площадей на сумму \$714;
- всего на сумму \$5 188.

Как видим, за первый год аренды мы получили различные суммы затрат по различным учетным стандартам. Но ничего в этом страшного нет: вследствие изменения методологии учета мы имеем несколько большие затраты в начале исполнения договора аренды и несколько меньшие расходы в конце срока договора, когда самортизируется лизинговое обязательство. И несмотря на это, за весь срок лизингового договора все наши затраты будут одинаковы по обоим стандартам.

Судите сами:

Тип расходов	IAS 17	IFRS 16	Примечание
Расходы на аренду	15 000	—	3 × 5 000
Процентные расходы	—	1 186	Предыдущая таблица
Амортизация	—	11 670	3 × 3 890
Расходы на уборку	—	2 144	3 × 714
Всего	15 000	15 000	

Ну а что же в отношении бухгалтерского учета у арендодателя? **Методика учета аренды у арендодателя практически не изменилась, она осталась той же.**