

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

МСФО

№ 4 (34), 2016

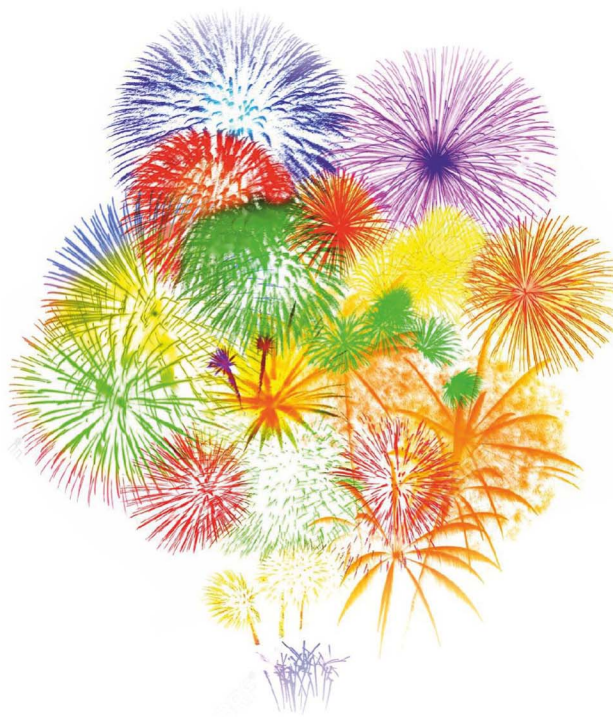
ISSN 2222-0275

Консолидация приобретенной
компании

Статьи прочего совокупного дохода

Годовые бонусы и «парашюты»

Отчетность по КСО



БЕЛАРУСЬ С МСФО!



Мы на facebook

Три года бухгалтерской директиве ЕС на фоне BREXIT

Европейская федерация бухгалтеров и аудиторов (European Federation of Accountants and Auditors — EFAA) представила отчет по итогам внедрения Европейской бухгалтерской директивы. Директива вступила в силу три года назад, 20 июля 2013 г., и не позднее 20 июля 2015 г. она должна была стать частью национального законодательства всех стран — членом ЕС.

Новое европейское законодательство в значительной степени снизило расходы на подготовку финансовой отчетности, что особенно оценили малые компании, у которых ранее эти расходы были непропорциональными. Теперь они должны представлять меньшие объемы финансовой информации, в том числе в примечаниях к отчетности. Кроме того, сам текст Директивы содержал значительное число вариантов внедрения в национальное законодательство отдельных стран, что дало им достаточно свободы.

Главный вопрос, который задается в отчете EFAA, — привело ли внедрение Директивы к созданию гармонизированных общеевропейских основ финансовой отчетности. Ответ на него эксперты ищут на основе предварительно проведенного в 8 странах ЕС опроса.

В качестве резюме можно признать, что учетная практика внедривших Директиву стран стала схожей и привела к созданию упрощенного режима раскрытий для микроорганизаций. При этом выявлены и довольно существенные различия в подходах к внедрению, которые допустили отдельные страны. Печально, что в случае с малыми и средними предприятиями это в некоторых случаях привело, напротив, к ухудшению прозрачности бизнеса вследствие сниженных требований к раскрытию и менее детальной информации.

Отчетность и последствия Brexit

По итогам референдума в Великобритании большинство граждан высказалось в пользу выхода государства из Европейского союза. Статья 50 Лиссабонского договора, на основании которой процедура выхода осуществляется в течение 2 лет, еще не приводилась в действие, но результаты референдума мгновенно спровоцировали колебания на рынках:

- значительно повысилась волатильность на рынках ценных бумаг Великобритании, прежде всего в банковском секторе;
- курс фунта стерлингов упал на 10% по отношению к доллару США и на 8% — к евро;
- ведущие рейтинговые агентства снизили кредитный рейтинг Великобритании.

При составлении и подготовке промежуточной или годовой финансовой отчетности за период по состоянию на 30 июня 2016 г. необходимо учитывать текущие последствия ситуации в Великобритании и компетентно их отразить, снабдив соответствующими пояснениями.

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

Новое в МСФО

- 5 Сколько биржевых компаний в мире сегодня используют МСФО?

Методология

- 9 **Беларусь вводит Международные стандарты финансовой отчетности и Разъяснения к ним**
- 14 *Александр ЗАМКОВЕЦ*
Консолидация приобретенной компании в соответствии с МСФО по методу приобретения: бизнес и не бизнес
- 23 *Татьяна ГЕЙХМАН*
Что такое бизнес?
- 25 *Александр БУГАЕВ*
Как отличить статьи прочего совокупного дохода от статей прибыли, убытков и изменений в капитале
- 31 *Лариса ШЕХМАН*
Годовые бонусы и «парашюты» только после аудита и утверждения итоговой отчетности
- 33 *Саад СИДДИК*
Как составлять промежуточную отчетность
- 36 **МСФО (IFRS) 16 «Аренда». Краткий обзор**
- 48 *Георгий ВИНОГОРОВ*
Составление белорусскими субъектами хозяйствования отчетности в области устойчивого развития
- 51 **МСФО: стандарты и поправки, вступившие в силу с 1 января 2016 г.**
- 55 **МСФО: стандарты и поправки, вступающие в силу позднее 2016 года**

Полемика

- 58 **СМСФО предложил поправки для разъяснения определения термина «бизнес» и учета ранее удерживаемой доли участия**
- 59 **Почему выручка по индикаторам «non-GAAP» может быть рискованной для инвесторов**
- 59 **IAASB представил публикацию по новым формам внешней отчетности**
- 60 **Интегрированная отчетность — решение для нематериальных активов?**
- 61 **Крупнейшие аудиторы вышли из тупика с помощью более свободной трактовки FRS 102**

Аудит

- 63 *Эндрю ГАМБЬЕР*
Индикаторы качества аудита — что это для вас?

МСФО (IFRS) 9: «Финансовые инструменты»

МСФО (IFRS) 9 действует в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2018 г. или позже и, в случае одобрения на локальном уровне, может применяться досрочно.

Классификация и оценка финансовых активов зависят от потоков денежных средств по договорам в отношении актива, а также бизнес-модели, в соответствии с которой организация удерживает актив.

Встроенные производные финансовые инструменты больше не отделяются от основного договора по финансовому активу.

Новая модель обесценения основывается на ожидаемых убытках по кредиту и применяется в отношении долговых инструментов, оцениваемых по амортизированной стоимости или справедливой стоимости через прочий совокупный доход, дебиторской задолженности по аренде, активов по договору и определенных письменных обязательств по предоставлению займов и договорам финансовой гарантии.

Создание резерва либо под 12-месячные ожидаемые кредитные убытки, либо под ожи-

даемые кредитные убытки за весь срок является обязательным для всех рисков, на которые распространяются требования МСФО (IFRS) 9 в отношении обесценения.

Учет хеджирования может более детально отражать управление рисками; при этом больше инструментов хеджирования и объектов хеджирования соответствуют его требованиям.

Больше не требуется делать ретроспективную оценку эффективности хеджирования, а перспективное тестирование теперь основывается на принципе «экономических отношений».

Пересмотренный порядок учета временной стоимости опционов, форвардных пунктов и элемент спреда валютной базы инструментов хеджирования может снизить волатильность прибыли или убытка.

Поправки к МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации» вносят значительные дополнительные требования к раскрытию информации при применении МСФО (IFRS) 9.

СМСФО выпустил поправки к МСФО (IAS) 12

СМСФО выпустил поправки к МСФО (IAS) 12, уточняющие признание отложенных налоговых активов в отношении нереализованных убытков, связанных с долговыми инструментами, оцениваемыми по справедливой стоимости.

В поправках разъясняется, что на основании нереализованных убытков по долговым инструментам, оцениваемым по справедливой стоимости в финансовой отчетности, но в целях налогообложения оцениваемых по себестоимости, могут возникать вычитаемые временные разницы.

В поправках также уточняется, что оценка возможной будущей налогооблагаемой прибыли не ограничена балансовой стоимостью актива, а также что при сравнении вычитаемых временных разниц с будущей налогооблагаемой прибылью будущая налогооблагаемая прибыль не включает в себя налоговые вычеты, связанные со сторнированием данных вычитаемых временных разниц.

Поправки применяются ретроспективно и вступают в силу с 1 января 2017 г. с возможностью досрочного применения.

МСФО выпустил поправки к МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств»

МСФО выпустил поправки к МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств», где требуется раскрыть изменения в обязательствах, вытекающие из финансовой деятельности.

Поправки являются частью инициативы МСФО в отношении раскрытия информации и вводит дополнительные требования к раскрытию, направленные на урегулирование беспокойства инвесторов касательно неспособности финансовой отчетности в настоящее время помочь инвесторам понять движение денежных средств в организации, особенно в отношении управления финансовой деятельностью.

Данные поправки требуют раскрытия информации, позволяющей пользователям финансовой отчетности оценить изменения в обя-

зательствах, вызванные финансовой деятельностью. Поправки не дают определения финансовой деятельности, но разъясняют, что финансовая деятельность основана на существующем определении, данном в МСФО (IAS) 7.

Несмотря на отсутствие определенных требований к порядку соблюдения новых изменений, данные поправки включают в себя примеры того, как организация может достигнуть цели этих поправок.

Поправки будут действовать в отношении годовых периодов, начинающихся не ранее 1 января 2017 г., применяются перспективно и допускают досрочное применение.

Организации не обязаны предоставлять сравнительную информацию за предыдущие периоды.

МСФО (IFRS) 16 «Аренда»

Новый стандарт представил единую модель идентификации договоров аренды и порядка их учета в финансовой отчетности как арендаторов, так и арендодателей. Он заменяет МСФО (IAS) 17 «Аренда» и связанные с ним руководства по его интерпретации.

МСФО (IFRS) 16 использует контрольную модель для выявления аренды, проводя разграничение между арендой и договором об оказании услуг на основании наличия или отсутствия выявленного актива под контролем клиента.

Введены значительные изменения в бухгалтерский учет со стороны арендатора, с устранением различия между операционной и финансовой арендой и признанием активов и обязательств в отношении всех договоров

аренды (за исключением ограниченного ряда случаев краткосрочной аренды и аренды активов с низкой стоимостью).

При этом стандарт не содержит значительных изменений требований к бухгалтерскому учету со стороны арендодателя.

Организациям необходимо будет учитывать влияние изменений, внесенных данным стандартом, например, на информационные системы и системы внутреннего контроля.

Стандарт вступает в силу для периодов, начинающихся 1 января 2019 г. или позднее, при этом досрочное применение разрешено для организаций, которые также применяют МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с клиентами».

Сколько биржевых компаний в мире сегодня используют МСФО?

В этой небольшой статье от Пола Пактера (Paul Pacter), бывшего проектного менеджера и члена Совета по МСФО, приведен хотя и не на все 100% верный, но довольно точный ответ на этот вопрос. Вы получите представление об: а) использовании стандартов МСФО по юрисдикциям, которые отслеживаются Фондом МСФО для оценки распространения международных стандартов финансовой отчетности в мировом масштабе; б) числе компаний с биржевым

листингом, чьи имена опубликованы на сайтах двух глобальных ассоциаций фондовых бирж. Речь идет о Всемирной федерации бирж (World Federation of Exchanges — WFE) и Федерации европейских и азиатских фондовых бирж (Federation of European and Asian Stock Exchanges — FEAS).

В таблице 1 приведены данные на конец декабря прошлого года (хотя для некоторых бирж в составе WFE и FEAS данные взяты за более ранний месяц):

Таблица 1

	Количество фондовых бирж в составе организации	Количество компаний с листингом
Всемирная федерация бирж	58	45 923
Федерация европейских и азиатских фондовых бирж	27	4 433
Всего	85	50 356

В таблицах далее эти 50 356 компаний разделены с учетом того, используют ли они стандарты МСФО. Эксперт от Фонда МСФО признается, что составление этих таблиц потребовало определенных допущений, которые приводятся сразу вслед за ними. Однако процент ошибок вследствие допущений небольшой и в любом случае не влияет существенно на общую картину распространения

МСФО, которую пытается обрисовать данная статья.

Итак, общие выводы, которые можно сделать на основе изучения данных в таблицах, следующие:

- из приблизительно 48 тыс. национальных компаний, имеющих листинг на одной из 85 крупнейших мировых бирж, более 25 тыс. используют МСФО. Из тех же национальных

компаний, которые МСФО пока не используют, более 80% имеют листинг в Китае, Индии, Японии и Соединенных Штатах;

■ из приблизительно 2 500 иностранных компаний с листингом на 85 крупнейших мировых биржах более 1 000 используют МСФО. Здесь Фонд МСФО пока что работа-

ет над тем, чтобы представить более точные данные о международном листинге мировых компаний

В таблице 2 приведены данные об основах финансовой отчетности, применяющихся национальными компаниями на биржах в составе ассоциаций WFE и FEAS.

Таблица 2

Национальные компании с листингом по состоянию на 31 декабря 2015 г.

	Количество фондовых бирж в составе организации	Количество национальных компаний с листингом	МСФО являются обязательными для всех или большинства компаний	МСФО разрешены либо являются обязательными, по крайней мере, для некоторых (но при этом не для всех или большинства) компаний	МСФО не разрешены и не являются обязательными — используются национальные стандарты	Основы учета неизвестны — профиль отсутствует в принципе
Всемирная федерация бирж	58	43 406	21 273	3752*	18 303	78
Федерация европейских и азиатских фондовых бирж	27	4412	3 550	0	250	612
Всего	85	47 818	24 823	3 752	18 553 **	690

* Из этих 3 752 компаний 112 — японские и 149 — швейцарские, которые применяют международные стандарты финансовой отчетности.

** Из этих 18 553 компаний 14 886 (80%) имеют листинг Китае, Индии, Японии или Соединенных Штатах.

Среди всех 85 бирж в составе ассоциаций WFE и FEAS в таких юрисдикциях, как Бермудские острова, Япония и Швейцария, использование международных стандартов финансовой отчетности является, скорее, возможностью, а не обязательным условием. В связи с этим таблица 2 проводит корректировку предыдущей таблицы таким образом, чтобы национальные компании Японии и Швейцарии на МСФО учитывались как полноценные пользователи стандартов МСФО. На данный момент у авторов публикации пока что нет точных данных по Бермудам. Однако, принимая во внимание

тот факт, что сейчас там только 14 национальных компаний с биржевым листингом, можно сделать вывод, что и без этих данных таблица 2 дает более-менее точное представление об использовании международных стандартов финансовой отчетности национальными компаниями на крупнейших мировых биржах.

В таблице 4 приведены данные по основам финансовой отчетности, которые используются иностранными компаниями с листингом (то есть здесь мы говорим именно о международном листинге) на биржах WFE и FEAS.

Таблица 3

Национальные компании с листингом по состоянию на 31 декабря 2015 г.

	Количество фондовых бирж в составе организации	Количество национальных компаний с листингом	Число компаний, использующих МСФО	Число компаний, не использующих МСФО	Число компаний, чьи основы отчетности неизвестны — профиль отсутствует в принципе
Всемирная федерация бирж	58	43 406	21 534	21 794	78
Федерация европейских и азиатских фондовых бирж	27	4 412	3 550	250	612
Всего	85	47 818	25 084	22 044	690
%		100%	52,5%	46,1	1,4%

Таблица 4

Иностранные компании с листингом по состоянию на 31 декабря 2015 г.

	Количество фондовых бирж в составе организации	Количество национальных компаний с листингом	МСФО являются обязательными для всех или большинства компаний	МСФО разрешены либо являются обязательными, по крайней мере, для некоторых (но при этом не для всех или большинства) компаний	МСФО не разрешены и не являются обязательными — используются национальные стандарты	Основы учета неизвестны — профиль отсутствует в принципе
Всемирная федерация бирж	58	2 517	251	2 246*	13	7
Федерация европейских и азиатских фондовых бирж	27	21	10	4	0	7
Всего	85	2 538	261	2 250	13	14

*Эксперты Фонда МСФО оценивают, что около 500 из этих 2 246 компаний относятся к пользователям МСФО, и при этом их ценные бумаги обращаются на фондовых биржах США. Еще 250 компаний — китайские, но они применяют МСФО для листинга в Гонконге. Если добавить эти 750 компаний к 261, про которые точно известно, что они применяют международные стандарты финансовой отчетности, то все вместе это дает более 1 000 иностранных организаций на МСФО.

ДОПУЩЕНИЯ И ПРОЧИЕ КОММЕНТАРИИ

Профили всех юрисдикций на МСФО эксперты в данном случае разбили по трем основным категориям:

- 1) МСФО являются обязательными для всех или большинства компаний;
- 2) МСФО разрешены либо являются обязательными, по крайней мере, для некоторых (но при этом не для всех или большинства);

3) МСФО не разрешены и не являются обязательными — используются национальные стандарты.

Аналогичная логика используется для иностранных компаний с листингом.

И WFE, и FEAS представили данные отдельно и независимо друг от друга по каждой входящей в их состав фондовой бирже относительно числа а) национальных компаний и б) иностранных компаний. При этом в некоторых юрисдикциях действуют разные правила представления отчетности для национальных и иностранных организаций.

Среди всех юрисдикций, охватываемых WFE и FEAS, только одна Саудовская Аравия требует применения стандартов МСФО для финансовых институтов, но при этом не для всех компаний с биржевым листингом. Саудовская Аравия отнесена ко второй категории («МСФО разрешены либо являются обязательными, по крайней мере, для некоторых (но при этом не для всех или большинства)»). Сегодня это государство находится в процессе принятия МСФО в качестве обязательного требования для всех компаний с листингом, и это должно случиться уже в 2017 году. На данный момент табличные данные по всем компаниям с листингом, применяющим при этом МСФО, не включают саудовские организации.

Четыре юрисдикции, охваченные WFE (Аргентина, Израиль, Мексика и Перу) требуют МСФО для всех компаний с биржевым листингом, но не для финансовых институтов. Количество финансовых институтов относительно небольшое в сравнении с нефинансовыми компаниями с листингом, однако в данный момент нет точных данных, которые позволили бы исключить финансовые институты из списка всех пользователей МСФО в данном случае.

Некоторые юрисдикции требуют применения стандартов МСФО для национальных компаний, но при этом для иностранных компаний

с листингом использование МСФО только разрешено (а не является обязательным), и вместо них можно применять национальные стандарты или какую-либо еще систему отчетности. По таким юрисдикциям уже есть точные сведения относительно числа национальных организаций на МСФО, но при этом того же самого нельзя сказать об иностранных организациях с листингом, поскольку Фонду МСФО неизвестно точно, какую именно систему отчетности они выбирают на добровольной основе. При этом доля иностранных организаций с листингом в большинстве юрисдикций является относительно небольшой. В данный момент эксперты работают над сбором точных данных о системах учета, выбираемых на добровольной основе.

Во многих юрисдикциях есть фондовые биржи, которые настолько малы, что не являются членами ни WFE, ни FEAS. Однако данные в приведенных выше таблицах касаются именно компаний, которые имеют листинг на принадлежащих им биржах. Известно, что многие компании на небольших биржах, не входящих в состав этих двух глобальных ассоциаций, также применяют МСФО, но они не учтены в приведенных выше данных.

Фонд МСФО пока что не отслеживает несколько профилей тех юрисдикций, чьи биржи, тем не менее, относятся или ко Всемирной федерации бирж, или к Федерации европейских и азиатских фондовых бирж. Они также не вошли в анализ. Какие это юрисдикции? Если брать WFE, то у Фонда МСФО пока что нет профиля по Казахстану, но при этом Фондовая биржа Казахстана одновременно является членом WFE и FEAS. Если же рассматривать отдельно FEAS, то здесь отсутствует профиль по Казахстану, также по Ирану, Киргизстану и Черногории. В то же время на фондовых биржах этих юрисдикций вместе торгуются акции 378 компаний (371 из которых — национальные, а еще 7 — иностранные).

По материалам IFRS

Беларусь вводит Международные стандарты финансовой отчетности и Разъяснения к ним

Решение о введении на территории Республики Беларусь с 1 января 2017 г. Международных стандартов финансовой отчетности и их Разъяснений, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности, содержится в совместном постановлении Совета Министров и Национального банка от 19.08.2016 № 657/20.

Всего вводятся 42 МСФО и 25 разъяснений к ним, сообщили нашему изданию в пресс-службе Министерства финансов Республики Беларусь. Таким образом, республика завершает подготовительный период к внедрению МСФО, который был начат более 5 лет назад.

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО, IFRS — International Financial Reporting Standards) — набор документов (стандартов и интерпретаций), регламентирующих правила составления финансовой отчетности, необходимой внешним пользователям для принятия ими экономических решений в отношении предприятия.

Цель стандартов — сократить различия и выбор трактовки в предоставлении финансовой отчетности, улучшить качество и сопоставимость информации, унификация стандартов. Единые стандарты позволяют оценивать и срав-

нивать результаты деятельности различных компаний, в том числе на международном уровне, более эффективно. Международные стандарты финансовой отчетности приняты как обязательные в нескольких странах Европы. В большинстве европейских стран отчетность в соответствии с МСФО обязаны подготавливать компании, чьи ценные бумаги обращаются на бирже.

Беларусь начала пошаговую подготовку к внедрению МСФО с 2010 года, хотя первые постановления правительства появились еще примерно в 1996 году. Внедрение МСФО является одной из настоятельных рекомендаций международных финансовых институтов, в том числе МВФ, с которым республика сейчас ведет переговоры о начале новой программы.

Там пояснили, что такое решение закреплено совместным постановлением Совета министров и Национального банка Беларуси от 19.08.2016 № 657/20.

«С 1 января 2017 года на территории Беларуси вводятся в действие Международные стандарты финансовой отчетности и их разъяснения, принимаемые Фондом международных стандартов финансовой отчетности. Всего вводятся 42 МСФО и 25 разъяснений», — проинформировали в пресс-службе.

**СПИСОК ПРИНЯТЫХ МСФО
И РАЗЪЯСНЕНИЙ К НИМ**

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» согласно приложению 1;

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы» согласно приложению 2;

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств» согласно приложению 3;

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» согласно приложению 4;

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 10 «События после отчетного периода» согласно приложению 5;

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 11 «Договоры на строительство» согласно приложению 6;

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 12 «Налоги на прибыль» согласно приложению 7;

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства» согласно приложению 8;

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 17 «Аренда» согласно приложению 9;

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 18 «Выручка» согласно приложению 10;

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 19 «Вознаграждения работникам» согласно приложению 11;

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» согласно приложению 12;

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов» согласно приложению 13;

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 23 «Затраты по заимствованиям» согласно приложению 14;

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» согласно приложению 15;

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 26 «Учет и отчетность по пенсионным программам» согласно приложению 16;

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность» согласно приложению 17;

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия» согласно приложению 18;

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике» согласно приложению 19;

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление» согласно приложению 20;

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 33 «Прибыль на акцию» согласно приложению 21;

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность» согласно приложению 22;

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов» согласно приложению 23;

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» согласно приложению 24;

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы» согласно приложению 25;

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» согласно приложению 26;

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость» согласно приложению 27;

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 41 «Сельское хозяйство» согласно приложению 28;

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 1 «Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности» согласно приложению 29;

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 2 «Выплаты на основе акций» согласно приложению 30;

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 3 «Объединения бизнесов» согласно приложению 31;

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 4 «Договоры страхования» согласно приложению 32;

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» согласно приложению 33;

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых» согласно приложению 34;

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации» согласно приложению 35;

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 8 «Операционные сегменты» согласно приложению 36;

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» согласно приложению 37;

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство» согласно приложению 38;

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 12 «Раскрытие информации об участии в других организациях» согласно приложению 39;

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» согласно приложению 40;

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 14 «Счета отложенных тарифных разниц» согласно приложению 41;

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» согласно приложению 42;

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 1 «Изменения в существующих обязательствах по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению окружающей среды и иных аналогичных обязательствах» согласно приложению 43;

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 2 «Доли участников в кооперативных организациях и аналогичные инструменты» согласно приложению 44;

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 4 «Определение наличия в соглашении признаков аренды» согласно приложению 45;

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 5 «Права, связанные с участием в фондах финансирования вывода объектов из эксплуатации, восстановления окружающей среды и экологической реабилитации» согласно приложению 46;

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 6 «Обязательства, возникающие в связи с деятельностью на специфическом рынке — отработавшее электрическое и электронное оборудование» согласно приложению 47;

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 7 «Применение метода пересчета, предусмотренного МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике» согласно приложению 48;

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 9 «Повторный анализ встроенных производных инструментов» согласно приложению 49;

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 10 «Промежуточная финансовая отчетность и обесценение» согласно приложению 50;

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 12 «Концессионные соглашения о предоставлении услуг» согласно приложению 51;

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 13 «Программы лояльности покупателей» согласно приложению 52;

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 14 «МСФО (IAS) 19 — Предельная величина актива программы с установленными выплатами, минимальные требования к финансированию и их взаимосвязь» согласно приложению 53;

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 15 «Соглашения на строительство объектов недвижимости» согласно приложению 54;

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 16 «Хеджирование чистой инвестиции в иностранное подразделение» согласно приложению 55;

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 17 «Распределение неденежных активов Собственникам» согласно приложению 56;

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 18 «Передача активов покупателями» согласно приложению 57;

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 19 «Погашение финансовых обязательств долевыми инструментами» согласно приложению 58;

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 20 «Затраты на вскрышные работы на этапе эксплуатации разрабатываемого открытым способом месторождения» согласно приложению 59;

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 21 «Обязательные платежи» согласно приложению 60;

Разъяснение ПКР (SIC) 7 «Введение евро» согласно приложению 61;

Разъяснение ПКР (SIC) 10 «Государственная помощь — отсутствие конкретной связи с операционной деятельностью» согласно приложению 62;

Разъяснение ПКР (SIC) 15 «Операционная аренда – стимулы» согласно приложению 63;

Разъяснение ПКР (SIC) 25 «Налоги на прибыль — изменения налогового статуса организации или ее акционеров» согласно приложению 64;

Разъяснение ПКР (SIC) 27 «Определение сущности операций, имеющих юридическую форму аренды» согласно приложению 65;

Разъяснение ПКР (SIC) 29 «Концессионные соглашения о предоставлении услуг: раскрытие информации» согласно приложению 66;

Разъяснение ПКР (SIC) 31 «Выручка — бартерные сделки, включающие рекламные услуги» согласно приложению 67;

Разъяснение ПКР (SIC) 32 «Нематериальные активы — затраты на веб-сайт» согласно приложению 68.

Служба 101 рекомендует!

Не курите в постели и не позволяйте этого своим родным.

Задумайтесь! 95% пожаров с гибелью людей происходит по причине курения в постели.

Консолидация приобретенной компании

в соответствии с МСФО по методу приобретения:
бизнес и не бизнес

Александр ЗАМКОВЕЦ,

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

В данной статье для удобства будут использованы следующие сокращения:

МСФО — международные стандарты финансовой отчетности;

ФО — финансовая отчетность;

ОФП — отчет о финансовом положении;

БС — балансовая стоимость;

ОС — основное средство;

ЧА — чистые активы;

МК — материнская компания;

ДП — дата покупки;

ДК — дата консолидации;

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

СС — справедливая стоимость;

ДНА — доля неконтролирующих акционеров;

ДНА % СС ЧА — ДНА пропорционально СС ЧА (метод учета ДНА);

ДНА по СС — ДНА по справедливой стоимости (метод учета ДНА);

Дт/Кт — Дебет/Кредит;

ОПУ — отчет о прибылях и убытках.

Объединение компаний регулируется следующими двумя стандартами:

1. МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная ФО»;

2. МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса».

В МСФО (IFRS) 10 описываются принципы представления консолидированной ФО, даются базовые определения (например, **что** такое МК, **что** такое дочерняя компания, **что** такое контроль и пр.), а также дается ответ на вопрос **«когда** нужно делать консолидацию ФО, а когда (в каких случаях) консолидацию делать не обязательно?». Также в этом стандарте предоставляется руководство по учету изменений в доле участия МК в дочерней компании после получения контроля.

МСФО (IFRS) 3 отвечает на вопрос **«как** нужно делать объединение бизнеса?», описывая методологию процесса консолидации.

Однако сфера действия этих двух стандартов не одинакова, что может приводить к определенным сложностям в понимании

процесса консолидации. Давайте остановимся на этом моменте и разберем его подробнее.

Консолидация (или объединение бизнеса) — это «сделка или иное событие, в результате которых приобретающая сторона получает контроль над одним или несколькими бизнесами» (МСФО (IFRS) 3 Приложение А).

В этом определении есть три ключевых момента, которые должны выполняться для того, чтобы такая сделка или такое событие попадало в сферу действия МСФО (IFRS) 3:

1. Должна быть идентифицирована **приобретающая сторона**.

При объединении бизнеса по МСФО (IFRS) 3 среди компаний, участвующих в объединении, должна быть идентифицирована компания-покупатель (инвестор) и компания — объект покупки. В результате сделки компания-инвестор укрупняется (поглотив компанию — объект покупки) и продолжает существовать, а компания — объект покупки прекращает свое независимое существование (становится подчиненной инвестору). Такой учет называют «учетом по методу приобретения».

Использование метода приобретения подразумевает следующие этапы (МСФО (IFRS) 3.5):

- а) определение приобретающей стороны;
- б) определение даты приобретения;
- в) признание и оценка приобретенных идентифицируемых активов, принятых обязательств и неконтрольной доли участия в приобретаемом объекте;
- г) признание и оценка гудвилла или прибыли от выгодной покупки.

Данный метод отличается от «учета по методу объединения интересов»¹, который также использовался ранее в МСФО. После появления стандарта МСФО (IFRS) 3, который заменил действующий ранее МСФО (IAS) 22 «Объединение бизнеса», метод объединения интересов используется лишь в некоторых случаях для сделок по объединению бизнеса, в которых участвуют компании под общим контролем. Операции между компаниями под общим контролем не попадают в сферу действия соответствующего стандарта по объединению бизнеса в целом. Во всех остальных случаях Совет МСФО считает, что в сделке по объединению практически всегда можно найти приобретающую сторону, а значит, всегда можно (и нужно) ответить на вопрос: «КТО КОГО КУПИЛ?», хотя иногда это и бывает достаточно проблематично. Чтобы ответить на данный вопрос, необходимо детально проанализировать сделку приобретения компании в части получения/перехода контроля.

2. Приобретающая сторона должна получить **контроль**.

МСФО (IFRS) 3 будет действовать только в том случае, если компания-инвестор приобретает контроль над другой компанией в соответствии с определением, данным в МСФО (IFRS) 10, где также содержится руководство относительно определения наличия у компании контроля над другой компанией. Если контроль переходит к приобретающей стороне, тогда приобретающая сторона становится материнской, а приобретенная сторона — дочерней, обе компании вместе представляют собой группу, для кото-

¹ Суть «учета по методу объединения интересов» (учет слияния) состоит в том, чтобы объединить компании так, словно эти компании всегда были одной единой компанией, и ни одна из двух компаний не прекращает свое существование, то есть:

— группы акционеров каждой из двух компаний, которые ранее существовали отдельно друг от друга (до объединения), сводятся вместе, словно это была одна группа акционеров, которые вместе контролировали компанию;

— производится ретроспективный пересчет всех показателей, показывающих укрупненную компанию, как если бы обе компании всегда были вместе как единое целое, путем совмещения итоговых результатов двух компаний до и после объединения, а также путем пересчета сравнительных данных.

рой должна формироваться консолидированная отчетность.

Если инвестор контроль не приобретает, то для учета такого приобретения доли участия в другой компании вместо МСФО (IFRS) 3 будут действовать другие стандарты, например:

- МСФО (IFRS) 11 «Совместная деятельность», если получен совместный контроль²;

- МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные компании или совместные предприятия», если нет ни контроля, ни совместного контроля, но есть существенное влияние на компанию, в которой приобретена некоторая доля;

- МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты», если нет ни контроля, ни совместного контроля, ни существенного влияния, но некоторая доля в капитале приобретенной компании есть.

Однако этот вопрос не является финальным, и для правильного осуществления процесса консолидации, после определения наличия у приобретающей компании контроля над приобретенной компанией, необходимо еще проанализировать, что же, собственно, было приобретено: бизнес или не бизнес.

3. Компания должна представлять собой **бизнес**.

Бизнес — это интегрированный комплекс видов деятельности и активов, управление которыми может осуществляться в целях обеспечения прибыли в форме дивидендов, снижения затрат или других прямых экономических выгод для инвесторов, иных собственников, членов или участников (МСФО (IFRS) 3 Приложение А).

Простыми словами бизнес — это некая группа активов и обязательств, организован-

ная в деятельность, которая способна принести некий доход.

Поэтому, если приобретается компания с группой активов и обязательств, которая не организована в деятельность, способную приносить доход, и является компанией лишь формально, то приобретение такой компании, если рассматривать с точки зрения сути, это приобретение не бизнеса, а приобретение отдельной группы активов. Вместе с активами инвестор может взять на себя еще и некоторые обязательства. В таком случае на балансе у инвестора не будет появляться гудвилла (который может появляться только в случае приобретения бизнеса), а стоимость приобретения будет распределена на отдельные идентифицируемые активы и обязательства в группе активов на основе их справедливой стоимости на дату приобретения (МСФО (IFRS) 3.2(b)).

При этом сфера МСФО (IFRS) 10 шире сферы применения МСФО (IFRS) 3, так как из сферы МСФО (IFRS) 3 исключаются компании, которые не представляют собой бизнес (об этом будет говориться далее), тогда как МСФО (IFRS) 10 такие компании не исключает. В результате, дочерняя компания, которая не представляет собой бизнес, но оформлена как отдельное юридическое лицо, все же будет консолидироваться согласно МСФО (IFRS) 10. То есть будет происходить поэтапное суммирование всех активов и обязательств с исключением внутригрупповых операций и выделением ДНА согласно МСФО (IFRS) 10 и прочим МСФО, но лишь без учета требований стандарта МСФО (IFRS) 3 (то есть, например, без признания гудвилла, без признания ЧА по СС на ДП и т.д.). Тем не менее ДНА в результате такой сделки может быть выделен в консолидированной ФО даже

² Совместный контроль может быть над совместной операцией или над совместным предприятием. Для случая совместного контроля над совместным предприятием согласно МСФО (IFRS) 11 учет должен производиться аналогично учету инвестиций в ассоциированные компании в соответствии с МСФО (IAS) 28.

в том случае, если компания не представляет собой бизнеса, и поэтому не будет учитываться в соответствии с МСФО (IFRS) 3.

Опуская в данной статье рассмотрение проблем с определением приобретающей стороны и определением перехода контроля, остановимся детальнее на третьем вопросе и рассмотрим основные отличия в процессе консолидации между приобретением компании, которая является бизнесом и которая не является бизнесом, на примере двух иллюстраций.

**ИЛЛЮСТРАЦИЯ 1.
ПРИОБРЕТЕНИЕ КОМПАНИИ,
КОТОРАЯ НЕ ЯВЛЯЕТСЯ БИЗНЕСОМ**

Условия задачи

МК приобрела 70% (контрольный пакет) в компании «Д». Возмещение за приобретенную инвестицию включало 70 000 руб. наличными. Также согласно договору покупки МК обязана заплатить дополнительно 10 000 руб. в случае, если через 2 года выполнится определенное (прописанное в договоре покупки) условие, вероятность выполнения которого на ДП составляло 10%. СС такого условного обязательства составляла 2 000 руб. на ДП. Компания «Д» имеет только два актива: недвижимость и автомобиль. СС недвижимости — 69 000 руб., а СС автомобиля — 23 000 руб. Итого СС активов составляет $69\,000 + 23\,000 = 92\,000$ руб. БС активов составляет 78 000 руб., где БС недвижимости — 57 000 руб., а БС автомобиля — 21 000 руб. Приобретенная компания НЕ представляет собой бизнес. Расходы на юридическое сопровождение сделки составили 7 000 руб. Остальные 30% акций принадлежат не связанной с МК стороне. Налоговые последствия для упрощения принимать во внимание не будем.

Отражение в ФО

Так как приобретенная компания является отдельным юридическим лицом и после приобретения контрольного пакета акций становится дочерней компанией, то данная компания должна быть консолидирована с МК согласно МСФО (IFRS) 10. Однако, так как компания не является бизнесом, консолидация не будет попадать в сферу действия МСФО (IFRS) 3, а значит, вся сумма затрат по приобретению компании должна быть распределена между приобретенными активами и принятыми обязательствами.

МК, купив 70% акций компании, в которой есть только 2 актива и которая не является бизнесом, таким образом купила 70% активов этой компании, но при этом получила контроль над этими активами, что позволяет МК полностью распоряжаться всеми активами. Следовательно, МК должна показать на балансе не 70%, а все 100% приобретенных активов. Это будет означать, что именно МК контролирует активы и решает, как будут данные активы использоваться. Таким образом, 100% активов приобретенной компании должны быть отражены на балансе в консолидированной ФО.

Итого стоимость покупки составила $70\,000 + 7\,000 = 77\,000$ руб., которые должны быть распределены между отдельными приобретенными активами (в данном случае это два актива: объект недвижимости и автомобиль). Расходы на юридическое сопровождение как прямые затраты, связанные с приобретением компании, в сумме 7 000 руб. в данном случае также должны учитываться в стоимости покупки и вместо того, чтобы списываться сразу на ОПУ согласно МСФО (IFRS) 3, должны быть распределены по всем приобретенным идентифицируемым ЧА.

Условное обязательство должно учитываться согласно МСФО (IAS) 37 «Резервы,

условные обязательства и условные активы», в соответствии с которым (ввиду незначительной вероятности наступления события, вероятность которого меньше 50%) данное условное обязательство не будет признаваться в ФО ни на ДП, ни на ДК. То есть оно не будет учитываться в расчетах при признании активов и обязательств в рамках объединения ни на ДП, ни на ДК, но будет раскрываться в примечаниях к ФО.

В итоге распределение стоимости покупки будет таким:

- на недвижимость будет отнесено: $77\ 000 \times 69\ 000 / 92\ 000 = 57\ 750$ руб.

- на автомобиль будет отнесено: $77\ 000 \times 23\ 000 / 92\ 000 = 19\ 250$ руб.,

где 77 000 руб. — это общая сумма затрат по приобретению компании, которая распределяется между всеми приобретенными ЧА пропорционально их СС;

69 000 руб. и 23 000 руб. — это СС недвижимости и автомобиля соответственно;

92 000 руб. — это сумма СС всех ЧА ($= 23\ 000 + 69\ 000$).

При этом пока получена стоимость ($57\ 750 + 19\ 250 = 77\ 000$ руб.) только приобретенной доли в ЧА (70%). А так как, имея контроль над активами, в консолидированном ОФП признавать необходимо все 100% приобретенных ЧА, то после распределения стоимости инвестиции МК условно оценивает полную стоимость 100% активов, которая составит 77 000 руб. / 70% = = 110 000 руб., по которой активы будут признаны в консолидированном ОФП. Превышение стоимости приобретения всей группы активов над СС группы активов ($= 110\ 000 - 92\ 000 = 18\ 000$ руб.) было распределено среди приобретенных активов пропорционально их СС.

Также МК признает разницу $= 110\ 000 - 77\ 000 = 33\ 000$ руб. в качестве ДНА. Таким образом будет показано то, что, несмотря на контроль над приобретенными активами, компания имеет обязательства перед неконтролирующими акционерами в части 30% приобретенных активов.

В итоге проводка по приобретению компании будет такой:

Дт ОС (актив в ОФП)	110 000 руб.
Кт Деньги (уменьшение актива в ОФП)	77 000 руб.
Кт ДНА (капитал в ОФП)	33 000 руб.

В дальнейшем, амортизируя признанные активы, расходы на амортизацию будут попадать в консолидированный ОПУ и 70% от общей суммы амортизации данных активов будут относиться к акционерам МК (будут проходить через НРП группы), а 30% — к ДНА.

В данном случае весь расчет базировался на том, что были приобретены именно активы, а не бизнес, и уплаченная сумма возмещения представляет собой 70% стоимости активов, так как было приобретено 70% активов. От этого отталкивается расчет стоимости всех активов (100% стоимости всех активов = возмещение / 70%), а также расчет ДНА. (30% от стоимости всех активов). БС активов не имела значения.

Согласно МСФО общая сумма вознаграждения (вне зависимости от того, какова она) в таких случаях должна быть распределена между всеми активами и обязательствами пропорционально СС каждого актива и обязательства. То есть, если бы стоимость возмещения была меньше СС всех активов, то дисконт аналогичным образом был бы распределен по всем активам и обязательствам, и БС в консолидированном ОФП каждого актива/обязательства была бы в результате меньше соответствующей СС актива/обязательства.

Последующий учет активов и обязательств ведется согласно соответствующим стандартам МСФО (ОС — в соответствии с МСФО (IAS) 16 «Основные средства», запасы — в соответствии с МСФО (IAS) 2 «Запасы» и т.д.)³.

ИЛЛЮСТРАЦИЯ 2. ПРИОБРЕТЕНИЕ КОМПАНИИ, КОТОРАЯ ЯВЛЯЕТСЯ БИЗНЕСОМ

Условия задачи

Условия аналогичны условиям из иллюстрации 1, за исключением того, что приобретенная компания теперь представляет собой бизнес.

Отражение в ФО

Учитывая, что компания теперь является бизнесом, в действие вступает МСФО (IFRS) 3, согласно которому в консолидированной ФО все идентифицируемые ЧА должны быть признаны по их СС на ДП и должен быть признан гудвилл как отдельный актив.

Поэтому активы будут признаны в консолидированном ОФП в сумме 92 000 руб. (недви-

жимость — в сумме 69 000 руб., автомобиль — в сумме 23 000 руб.), а ДНА составит = $92\ 000 \times 30\ \% = 27\ 600$ руб.⁴

Затраты, связанные с приобретением бизнеса, согласно МСФО (IFRS) 3 нельзя включать в стоимость инвестиции, и поэтому затраты в сумме 7 000 руб. должны быть сразу списаны в ОПУ в тот момент, когда они понесены.

Согласно МСФО (IFRS) 3 условное обязательство является условной компенсацией, которое вне зависимости от вероятности наступления обязывающего события должно быть признано в ФО по СС на ДП и должно учитываться в стоимости инвестиции при расчете гудвилла. Последующий учет условной компенсации регламентируется МСФО (IFRS) 3, согласно которому в дальнейшем данная условная компенсация будет переоцениваться до СС на каждую отчетную дату, а результат от переоценки будет отражаться в ОПУ в качестве дохода или расхода от переоценки условной компенсации. То есть теперь оно уже будет учитываться в расчетах при признании активов и обязательств в рамках объединения на ДП, а также будет отражаться и на ДК в последующем, а не только раскрываться в примечаниях к ФО.

³ МСФО (IFRS) 3 содержит опровержимое допущение о том, что, если при приобретении имеет место гудвилл (то есть если совокупная стоимость приобретенного комплекса видов деятельности и активов превышает стоимость приобретенных идентифицируемых материальных и нематериальных активов), приобретение является бизнесом (МСФО (IFRS) 3.В12). Например, если общая СС приобретенного комплекса видов деятельности и активов составляет 1 500 руб., а СС идентифицируемых ЧА этого комплекса только 1 000 руб., наличие такого превышения приводит к допущению о том, что приобретенный комплекс является бизнесом. Однако необходимо удостовериться, что все идентифицируемые ЧА были определены и оценены соответствующим образом. Несмотря на то что отсутствие гудвилла может быть признаком того, что приобретенные виды деятельности и активы не являются бизнесом, оно не является достаточным для такого вывода (МСФО (IFRS) 3.В12). Также приобретение бизнеса может подразумевать и «выгодную покупку», при которой идентифицируемые ЧА превышают СС компании в целом.

⁴ МСФО (IFRS) 3 предлагает два возможных метода оценки ДНА:

- ДНА по СС;
- ДНА % СС ЧА.

В данном случае для ДНА используется метод учета % СС ЧА.

Однако в МСФО (IFRS) 10 вариантов учета ДНА нет, поэтому для случая с не бизнесом для оценки ДНА используется доля в стоимости приобретенных ЧА, стоимость которых может отличаться от их СС, а метод оценки ДНА по СС неприменим.

Также теперь должен появиться и гудвилл (в случае если стоимость инвестиции с учетом ДНА превышает СС ЧА):

Стоимость инвестиции:	
1) Наличные деньги	70 000 руб.
2) Условная компенсация	<u>2 000 руб.</u> (по СС на ДП)
Итого стоимость инвестиции	72 000 руб.
+ ДНА % СС ЧА на ДП (92 000 × 30%)	<u>27 600 руб.</u>
Итого стоимость компании	99 600 руб.
СС ЧА на ДП	<u>(92 000) руб.</u>
Гудвилл на ДП	7 600 руб.

В итоге проводка по признанию дочерней компании в консолидированном ОФП будет такой:

Дт ОС	92 000 (признание актива в ОФП)
Дт гудвилл	7 600 (признание актива в ОФП)
Дт расходы	7 000 (признание расходов в НРП группы в ОФП)
Кт деньги	77 000 (отражение уплаты денег в ОФП)
Кт условное обязательство	2 000 (признание обязательства в ОФП)
Кт ДНА	27 600 (увеличение капитала в ОФП)

В данном случае МК также получила контроль над активами, и активы отражаются в консолидированном ОФП целиком, а не только их часть, аналогично иллюстрации 1. При этом, теперь стоимость признанных активов уже соответствует их СС на ДП без учета распределения каких-либо дополнительных сумм, тогда как в Иллюстрации 1 активы были отражены не по их СС на ДП (так как включали в себя еще некие распределенные суммы). Затраты, связанные с приобретением, были сразу списаны в ОПУ, а все превышение стоимости инвестиции с учетом ДНА над СС приобретенных идентифици-

руемых ЧА было отнесено на гудвилл, который отражен в ОФП как отдельный актив.

Последующий учет ЧА в целом не будет отличаться⁵ (одинаков для обоих случаев), кроме случаев, где последующий учет регламентируется стандартом МСФО (IFRS) 3.

БС ЧА в данной иллюстрации так же, как и в иллюстрации 1, не имела значения.

Как итог, в приведенной далее таблице обозначены основные различия между учетом покупки компании, которая представляет собой бизнес и которая не представляет собой бизнес.

⁵ Если не принимать во внимание отличие в первоначальной стоимости ЧА (так как в случае для иллюстрации 1 ЧА первоначально были признаны не по их СС на ДП, а в иллюстрации 2 ЧА были признаны первоначально по СС на ДП).

**Свод основных отличий в учете между приобретением компании,
которая является бизнесом, и приобретением компании,
которая не является бизнесом⁶**

Область	Приобретение компании, которая является бизнесом	Приобретение компании, которая НЕ является бизнесом
1	2	3
Оценка активов и обязательств	Активы и обязательства признаются по их СС (остаток в виде превышения стоимости инвестиции над СС ЧА признается как гудвилл)	Стоимость покупки без остатка распределяется между всеми активами/обязательствами на основе относительных СС активов/обязательств
Гудвилл	Признается как отдельный актив в ОФП (в случае отрицательного гудвилла, после дополнительной проверки корректности расчета СС ЧА на ДП, вместо гудвилла в ОФП признается прибыль от выгодной покупки в ОПУ)	Не признается
Транзакционные расходы ⁷	Признаются в ОПУ как расходы периода	Включаются в стоимость покупки и распределяются по всем активам/обязательствам
ДНА	Признается: — либо по СС (ДНА по СС ⁸) — либо % СС ЧА (аналогично иллюстрации 2)	Признается как доля в стоимости приобретенных ЧА (стоимость которых в данном случае может отличаться от их СС)
Условная компенсация	Признается по СС на ДП. Последующий учет в соответствии с МСФО (IFRS) 3: — если классификация в качестве обязательства, то на каждую отчетную дату переоценивается до СС через ОПУ; — если классификация в качестве капитала, то переоценка не производится	Для каждого из обоих случаев действует свой стандарт: — если классификация в качестве условного обязательства, то учет согласно МСФО (IAS) 37: только если вероятность наступления обязывающего события более 50% и есть надежная оценка, то признается как часть стоимости покупки, которая распределяется по активам и обязательствам аналогично транзакционным издержкам; в остальных случаях не признается, но раскрывается в примечаниях к ФО, если вероятность наступления события более 5% (для условного обязательства с расчетами на основе акций — учет согласно МСФО (IFRS) 2 ⁹); — если классификация в качестве капитала, то учет согласно МСФО (IFRS) 2

⁶ Список, приведенный в таблице, содержит только основные отличия и не является исчерпывающим.

⁷ Расходы, непосредственно связанные с приобретением компании.

⁸ ДНА по СС может быть оценен на основе стоимости акций, которые принадлежат ДНА, либо иными способами. Для иллюстрации 2, если бы ДНА по СС был равен, например, 30 000 руб., то ДНА был бы увеличен с 27 600 руб. на 2 400 руб., и на эту же сумму был бы увеличен гудвилл. Дополнительная проводка была бы такой:

Дт Гудвилл (актив в ОФП) 2 400 (в итоге гудвилл был бы равен 5 600 + 2 400 = 8 000 руб.)

Кт ДНА (капитал в ОФП) 2 400 (в итоге ДНА был бы равен 27 600 + 2 400 = 30 000 руб.)

⁹ МСФО (IFRS) 2 «Платежи на основе акций».

1	2	3
Отложенные налоги	<p>Если возникают на ДП, то признаются практически всегда (кроме некоторых случаев, описанных ниже), и влияют на величину гудвилла.</p> <p>Не признаются:</p> <ul style="list-style-type: none"> — для налогооблагаемых временных разниц, если возникают из гудвилла; — для вычитаемых временных разниц, если не вероятно получение налогооблагаемой прибыли, против которой может быть использована вычитаемая временная разница 	<p>Если возникают на ДП, то не признаются, так как в абсолютном большинстве случаев попадают под исключение, описанное ниже.</p> <p>Не признаются, если возникают из первоначального признания актива или обязательства в операции, которая одновременно:</p> <ul style="list-style-type: none"> а) не является объединением бизнеса¹⁰; и б) на момент совершения операции не влияет ни на финансовую, ни на налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток)

Самые посещаемые разделы сайта

www.profmedia.by



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

¹⁰ Несмотря на то, что иногда фраза из МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» переводится как «объединение компаний», в оригинале она звучит как «объединение бизнеса», которое ссылается на понятие «бизнес» (см. определение в начале данной статьи). Поэтому приобретение компании, которая не является бизнесом, не приводит к объединению бизнеса, а, значит, попадает под исключения согласно МСФО (IAS) 12.

Что такое бизнес?

|| Татьяна ГЕЙХМАН

Является ли существующее определение бизнеса сложным для применения? Совет по МСФО предложил несколько разъяснений. Татьяна Гейхман из Группы по оказанию консультационных услуг в области бухгалтерского учета поясняет предложенные изменения.

Совет по МСФО предложил разъяснения к определению бизнеса, содержащемуся в МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса». Определение бизнеса влияет на бухгалтерский учет не только приобретения, но и выбытия организаций, консолидацию и другие области.

Зачем менять существующие требования? Предлагаемые поправки являются итогом анализа результатов внедрения МСФО (IFRS) 3. Респонденты указали, что применение существующего определения вызывает сложности в силу следующих причин:

- сложно оценить релевантность приобретенных процессов и значимость отсутствующих процессов;
- мало или вообще нет рекомендаций для случаев, когда приобретенная совокупность не является бизнесом;
- формулировка «имеет возможность функционировать в качестве бизнеса» не очень полезна;
- отсутствуют четкие рекомендации для случаев, когда приобретенная совокупность не приносит выручки;
- в МСФО нет определения «участника рынка», и одна и та же совокупность может

рассматриваться или не рассматриваться в качестве бизнеса разными участниками рынка.

Что изменится? Ожидается, что поправки внесут ясность в классификацию операции как объединения бизнеса или как приобретения активов.

МИНИМАЛЬНЫЕ ТРЕБОВАНИЯ

Приобретенная совокупность операций и активов должна включать вклад и существенный процесс, которые вместе имеют возможность способствовать получению отдачи и могут рассматриваться как бизнес.

Был ли приобретен существенный процесс?

Предлагаемые поправки обеспечивают основу для оценки того, был ли приобретен существенный процесс. Разработаны два разных набора критериев, которые необходимо рассмотреть в зависимости от того, приносят ли приобретенные операции и активы отдачу.

Приобретенная совокупность операций и активов, которые еще не приносят отдачи, является бизнесом только в случае, если она содержит организованную рабочую силу (вклад),

способную осуществлять приобретенный существенный процесс.

Приобретенный существенный процесс должен иметь решающее значение для возможности получения от другого приобретенного вклада отдачи. Влияние незначительных процессов не имеет решающего значения.

Когда выявлена отдача, приобретенная совокупность является бизнесом, если в ее составе имеется:

- уникальный или редкий процесс или если такой процесс нельзя легко заменить,
- либо организованная рабочая сила, способная выполнять приобретенный существенный процесс.

Приобретенный контракт не является существенным процессом сам по себе, однако он может являться основой для доступа к организованной рабочей силе.

ВОЗМОЖНОСТЬ ЗАМЕНЫ ОТСУТСТВУЮЩИХ ЭЛЕМЕНТОВ БОЛЕЕ НЕ ЯВЛЯЕТСЯ НЕОБХОДИМОЙ

Требование о том, что приобретенная совокупность является бизнесом, если участники рынка могут заменить недостающие элементы и продолжать производить отдачу, было исключено.

БОЛЕЕ УЗКОЕ ОПРЕДЕЛЕНИЕ ОТДАЧИ

Предложено следующее определение отдачи: «результат вкладов и процессов, применяемых к таким вкладам, который обеспечивает предоставление товаров и услуг покупателям, инвестиционный доход (например, дивиденды или проценты) или выручку в иной форме».

Упоминание возможности снижения затрат было удалено. Предлагаемое определение отдачи ориентировано на товары и услуги, предоставляемые покупателям.

РЕКОМЕНДАЦИИ В ОТНОШЕНИИ КОНЦЕНТРАЦИИ СПРАВЕДЛИВОЙ СТОИМОСТИ

Приобретенная совокупность не рассматривается в качестве бизнеса, если практически вся справедливая стоимость приобретенных валовых активов сконцентрирована в одном идентифицируемом активе или группе активов.

ИЛЛЮСТРАТИВНЫЕ ПРИМЕРЫ

Для иллюстрации того, как должны интерпретироваться требования, добавлены примеры. Почему это важно? Предлагаемые поправки, скорее всего, приведут к классификации большего числа приобретений в качестве приобретения активов. Это, вероятно, повлияет на все отрасли, но наиболее значительным образом — на сектор недвижимости, фармацевтическую и нефтегазовую отрасли.

СБЛИЖЕНИЕ СТАНДАРТОВ

Требования к учету объединений бизнеса, содержащиеся в МСФО и ОПБУ США, в значительной мере сближены. Из комментариев, полученных Советом по стандартам финансового учета (FASB) в рамках аналогичного анализа результатов внедрения стандарта, очевидно, что трудности, возникающие при применении существующего определения бизнеса, имеют похожий характер. Совет по стандартам финансового учета выпустил предложение по пересмотру определения бизнеса в ноябре 2015 г.

Поправки, предложенные обоими советами, основываются на фактически близких предварительных выводах, хотя в формулировках поправок и имеются незначительные различия.

Срок для предоставления комментариев по предложенным поправкам заканчивается 31 октября 2016 г.

Как отличить статьи прочего совокупного дохода от статей прибыли, убытков и изменений в капитале

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)

Некоторое время назад вследствие внесения существенных изменений в стандарт **IAS 1** Presentation of Financial Statements был представлен широкой бухгалтерской аудитории для последующего составления и изучения отчет о прочей полной прибыли (the statement of other comprehensive income). Для белорусской бухгалтерской аудитории данный отчет в специальной экономической литературе получил название отчета о прочем совокупном доходе.

Но что же конкретно означает прочий полный доход (далее — OCI)? Какой экономический и бухгалтерский смысл заложен в этот термин? В чем отличия между OCI и прибылью и убытками организации? В чем отличия между OCI и изменениями в капитале? В результате в практике применения OCI в Беларуси возникло больше вопросов, чем ответов по OCI. В частности, какие статьи доходов и расходов включать в данный отчет, а какие показывать в отчете об изменениях в капитале или же в составе доходов и расходов по операционной деятельности. Проблема усугублялась

еще и тем, что в Концептуальной основе для составления финансовой отчетности (The Conceptual Framework for Financial Reporting) конкретно не упоминается сам термин OCI; стандарт IAS 1 Presentation of Financial Statements отделяется общей фразой о том, что OCI представляет собой «изменения капитала, не связанные с собственниками капитала за отчетный период» (non-owner changes in equity for a reporting period).

OCI является сугубо концепцией финансовой деятельности предприятия, то есть OCI представляет собой отдельные виды прибыли и убытков, учтенных в течение отчетного периода. Термин OCI был создан для отражения в финансовой отчетности статей, которые компании традиционно не хотели записывать в составе их чистой прибыли и прибыли на акцию (EPS). А это происходило только потому, что такие статьи, как правило, по мнению компаний, искажали суммы и чистой прибыли, и EPS (например, курсовые разницы, суммы переоценки отдельных видов имущества до уровня

fair value и т.п.), и такая отчетность не совсем нравилась инвесторам. До появления концепции OCI такие статьи прибыли или убытков непосредственно отражались напрямую в отчете об изменениях в составе капитала организации (например, доходы от переоценки от основных средств).

В конце отчетного периода, как известно, сумма чистой прибыли (согласно концепции финансовой деятельности) закрывается на счет нераспределенной прибыли. Таким же образом, по аналогии, каждая статья доходов или убытков в составе OCI относится на конкретную статью в составе капитала организации. В современных условиях две категории OCI должны быть раскрыты в финансовой отчетности, а именно OCI, которые могут быть переклассифицированы (то есть переведены из разряда OCI в прибыль или убытки отчетного периода), по сравнению с OCI, которые не могут быть реклассифицированы. Такая классификация OCI связана с выделением в составе прибыли и убытков организации реализованных и нереализованных прибылей и убытков. Например, сумма переоценки основных средств, отражаемая в составе капитала, является нереализованной прибылью. А вот после проведения операций, связанных с выбытием объектов основных средств, такая прибыль становится реализованной, и даже в белорусском бухгалтерском учете сумма переоценки по таким объектам основных присоединяется к нераспределенной прибыли. Перечень таких случаев приведен в таблице.

В западном бухучете существует четкая градация доходов (прибыли) и убытков на зависящие и не зависящие от деятельности организации. Так, результаты переоценки имущества и обязательств в иностранной валюте либо результаты переоценки отдельных видов имущества до fair value в Беларуси практически не зависят от деятельности организации, а в большей степени от утреннего настроения you

know who. Поэтому-то в большинстве случаев в состав OCI включаются именно доходы и убытки, напрямую не зависящие от результативности деятельности организации.

Но давайте продолжим искать ответы на поставленные выше вопросы. Ключом к ответу на вопросы по OCI являются, как ни странно, чистые активы организации в их классическом понимании.

Во-первых, мы должны понимать, что представляют собой чистые активы (**Net assets** are simply total assets less total liabilities of a company). Практически чистые активы равны капиталу организации. А капитал организации представляет собой остаточный интерес к имуществу организации после вычета из стоимости имущества всех обязательств организации.

Если общая сумма активов больше, чем общая сумма обязательств, то в результате мы получаем положительный капитал или положительные чистые активы.

В противоположной ситуации, когда общая сумма активов меньше общей суммы обязательств, получаем отрицательный собственный капитал или отрицательные чистые активы.

Что же может вызвать изменения в чистых активах?

Чистые активы могут увеличиваться или уменьшаться в результате ряда операций, например, когда:

- происходит вложение имущества акционерами в уставный капитал организации;
- рассчитывается прибыль или убыток от хозяйственной деятельности компании;
- происходит приобретение компанией собственных акций на рынке;
- происходит выплата компанией дивидендов акционерам;
- компания переоценивает определенные активы непосредственно через капитал, а не через прибыль или убыток (как, например, запасы).

Ключом к пониманию того, в чем же разница между прибылью или убытком, OCI и изменениями в составе капитала, является установление того, где эти изменения происходят.

Мы можем классифицировать изменения в чистых активах или в составе капитала на 2 основные категории, а именно:

1. Изменения капитала — это все изменения, связанные с вложениями собственными акционерами и возврата капитала акционерам, такие как:

- эмиссия новых акций;
- выплаты дивидендов акционерам;
- выкуп собственных акций на рынке.

Все изменения капитала должны быть представлены в отчете об изменениях в капитале.

2. Изменения, связанные с хозяйственной деятельностью, — это все изменения, связанные именно с деятельностью компании, а не с операциями с ее акционерами.

Далее мы можем разделить эту категорию на 3 подкатегории:

1. Изменения, возникающие в результате или связанные с основной деятельностью организации, приносящей основной доход компании, о которой сообщается в финансовой отчетности как о прибыли или убытках за период. К таким, в частности, относятся:

- доходы от продажи товаров или услуг;
- расходы, чтобы сделать продажи товаров или услуг;
- все прочие доходы и расходы, такие как финансовые, административные, маркетинговые, на содержание персонала и т.д.;

■ доходы, связанные с прочей деятельностью (продажа основных средств и т.д.). Все эти изменения приводятся в составе прибыли и убытков.

Основное, на что требуется обращать внимание в данном случае, является то, чтобы другой стандарт IFRS не требовал признания этих изменений непосредственно в составе капитала.

2. Изменения, возникающие в результате другой, не являющейся основной, деятельности либо не приносящей доходы деятельности организации, которые напрямую не отражаются в составе прибыли или убытков, как это требуется или разрешается другим стандартом IFRS.

Вот краткий и не претендующий на полноту список таких изменений:

- изменения в сумме дооценки, связанной с основными средствами (в соответствии с IAS 16);
- актуарные прибыли и убытки (в соответствии с IAS 19);
- прибыли и убытки, возникающие в результате пересчета результата операций за границей в финансовой отчетности;
- часть прибылей и убытков по инструментам хеджирования при хеджировании денежных потоков;
- прибыли и убытки от переоценки имеющихся в наличии для продажи финансовых активов (в соответствии с IAS 39).

В отношении финансовых обязательств, оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток: изменения справедливой стоимости, связанные с изменениями кредитного риска по обязательству (IFRS 9).

Все указанные в приведенном списке изменения должны быть представлены в составе OCI.

3. Случаи, когда OCI могут быть переклассифицированы:

IAS 21: Влияние изменений валютных курсов: курсовые разницы, возникающие при пересчете операций в иностранной валюте;

IAS 39: Прибыль или убыток от имеющихся в наличии для продажи финансовых активов;

IAS 39: Прибыль или убытки в результате изменений в справедливой стоимости инструментов хеджирования денежных потоков.

В таблице приведен состав статей OCI в соответствии со стандартами IFRS, действующими в 2016 году.

**Отчет о совокупной прибыли, статьи ОСІ,
представляемые до налогообложения**

	2016
Прочая полная (совокупная) прибыль	
1. Компоненты прочей совокупной прибыли, которые не будут включены в состав прибыли или убытков до налогообложения после переклассификации:	
прочий совокупный доход, до налогообложения, прибыль (убыток) от инвестиций в долевыe инструменты	
прочий совокупный доход, до налогообложения, прибыль (убыток) от переоценки планов с установленными выплатами	
прочий совокупный доход, до вычета налогов, изменение справедливой стоимости финансового обязательства, приходящееся на изменение кредитного риска по обязательству	
прочий совокупный доход, до налогообложения, прибыль (убыток) по инструментам хеджирования инвестиций в долевыe инструменты	
доля прочего совокупного дохода ассоциированных компаний и совместных предприятий, учитываемых по методу долевого участия, которые не будут реклассифицированы в состав прибыли или убытка за период, до вычета налогов	
Итого прочий совокупный доход, который не будет переноситься в состав прибыли или убытка за период, до вычета налогов, сумма	Σ
2. Компоненты прочего совокупного дохода, которые будут реклассифицированы в состав прибыли или убытка за период, до вычета налогов:	
а) курсовые разницы:	
прибыль (убыток) от курсовой разницы до уплаты налогов, корректировки от пересчета курсовых разниц, по результатам переклассификации, до уплаты налогов	
Прочий совокупный доход, до налогообложения, курсовые разницы, возникающие при пересчете, сумма	
Имеющиеся в наличии для продажи финансовые активы:	
прибыль (убыток) от переоценки имеющихся в наличии для продажи финансовых активов, до вычета налогов	
корректировки стоимости имеющихся в наличии для продажи финансовых активов, в результате переклассификации, до вычета налогов	
Итого прочий совокупный доход, до налогообложения, от имеющихся в наличии для продажи финансовых активов, сумма	Σ
б) хеджирование денежных потоков:	
прибыль (убыток) от хеджирования денежных потоков, до уплаты налогов	
реклассификационные корректировки по хеджированию денежных потоков, до уплаты налогов	
суммы, исключаемые из состава капитала и включаемые в балансовую стоимость нефинансовых активов (обязательств), чье приобретение или возникновение было результатом хеджирования предполагаемой сделки, до налогообложения	

Итого прочий совокупный доход от хеджирования денежных потоков, до налогообложения, сумма	Σ
<i>в) хеджирование чистых инвестиций в зарубежные операции:</i>	
прибыль (убыток) от хеджирования чистых инвестиций в зарубежные операции, до уплаты налогов	
реклассификационные корректировки по хеджированию чистых инвестиций в зарубежные операции, до уплаты налогов;	
Прочий совокупный доход, до налогообложения, от хеджирования чистых инвестиций по зарубежным операциям, сумма	Σ
<i>г) изменение стоимости опционов:</i>	
прибыль (убыток) от изменения стоимости опционов, до уплаты налогов	
реклассификационные корректировки на изменение стоимости опционов, до уплаты налогов	
Прочий совокупный доход, до вычета налогов, от изменения стоимости опционов, сумма	Σ
<i>д) изменение стоимости форвардных контрактов:</i>	
прибыль (убыток) от изменения стоимости форвардных контрактов, до уплаты налогов	
реклассификационные корректировки на изменение стоимости форвардных контрактов, до уплаты налогов	
Прочий совокупный доход, до вычета налогов, от изменения стоимости форвардных контрактов, сумма	Σ
<i>е) изменение стоимости базисных спредов в иностранной валюте:</i>	
прибыль (убыток) от изменения стоимости базисных спредов в иностранной валюте, до уплаты налогов	
реклассификационные корректировки на изменение стоимости базисных спредов в иностранной валюте, до уплаты налогов	
Прочий совокупный доход, до вычета налогов, от изменения стоимости базисных спредов в иностранной валюте, сумма	Σ
<i>ж) финансовые активы, оцениваемые по справедливой стоимости через прочий совокупный доход:</i>	
прибыль (убыток) по финансовым активам, оцениваемым по справедливой стоимости через прочий совокупный доход, до налогообложения	
корректировки по переклассификации финансовых активов, оцениваемых по справедливой стоимости через прочий совокупный доход, до налогообложения	
суммы, исключаемые из состава капитала после переклассификации, которые корректируются с учетом справедливой стоимости финансовых активов по справедливой стоимости через прочий совокупный доход, до налогообложения	
Прочий совокупный доход, до вычета налогов, финансовые активы, оцениваемые по справедливой стоимости через прочий совокупный доход, сумма	Σ
доли прочего совокупного дохода ассоциированных компаний и совместных предприятий, учитываемых по методу долевого участия, которые будут реклассифицированы в состав прибыли или убытка за период, до вычета налогов	

Итого прочий совокупный доход, который будет реклассифицирован в состав прибыли или убытка за период, до вычета налогов, сумма	Σ
Итого прочий совокупный доход, до налогообложения, сумма	Σ
Налоги на прибыль, относящиеся к компонентам прочего совокупного дохода, которые не будут реклассифицированы в составе прибыли или убытка:	Σ
налог на прибыль по курсовой разнице в составе прочего совокупного дохода;	
налог на прибыль, относящийся к имеющимся в наличии для продажи финансовым активам, в составе прочего совокупного дохода	
налог на прибыль по операциям хеджирования денежных потоков в составе прочего совокупного дохода	
налог на прибыль по хеджированию чистых инвестиций в зарубежную деятельность, в составе прочего совокупного дохода	
налог на прибыль, относящийся к изменению стоимости опционов, в составе прочего совокупного дохода	
налог на прибыль, относящийся к изменению стоимости форвардных контрактов, в составе прочего совокупного дохода	
налог на прибыль, относящийся к изменению стоимости базисных спредов в иностранной валюте, в составе прочего совокупного дохода	
Налог на прибыль по финансовым активам, оцениваемым по справедливой стоимости через прочий совокупный доход	
налог на прибыль, относящийся к компонентам прочего совокупного дохода, которые будут реклассифицированы в составе прибыли или убытка, сумма	
налог на прибыль, относящийся к доле прочего совокупного дохода ассоциированных компаний и совместных предприятий, учитываемых по методу долевого участия, которые будут реклассифицированы в состав прибыли или убытка	
Итого прочий совокупный доход	Σ
Итого совокупный доход	Σ

Следует отметить, что на практике необходимо руководствоваться следующим подходом:

1. Установить, где происходят изменения в результате совершения хозяйственной операции: в капитале или же в составе прибыли и убытках организации.

2. Если изменение связано с деятельностью организации, а не с волей собственников, следует определить, связано ли оно с основной деятельностью или же нет. Далее следует определить, можем ли мы прямо сообщить о таком изменении в составе капитала по статье OCI при условии разрешения такой записи другими IFRS или же нет.

Годовые бонусы и «парашюты» только после аудита и утверждения итоговой отчетности

|| Лариса ШЕХМАН,
аудитор

Практика последнего десятилетия сложилась немного своеобразно. Многие предприятия позволяли себе начислить и выплатить годовые премии вместе с декабрьскими зарплатами, даже не утруждаясь оформлять их уже в следующем календарном году, то есть после подачи итоговой декларации по налогу на прибыль за год в виде «13-й зарплаты». Редкие у нас компании с иностранными инвестициями, а также компании, уже ведущие дела по международным стандартам, начисление и выплату производили только при соблюдении ряда показателей и обязательных процедур.

Первый подход при «поспешной» выплате не только искажает финансовую отчетность, но и позволяет манипулировать источниками, что даже на примере положительных курсовых разниц давало возможность злоупотреблений, способствовало размыванию оборотного капитала, но в то же время оптимизировало в конкретном периоде показатель прибыли и базу для налога на прибыль. Коллективные договоры, имеющиеся на предприятиях, как правило, составлены шаблонно и очень обтекаемо — в них не предусмотрен анализ источников, аудит и процедура окончательно утверждения годовой отчетности, что, по сути, расходится с МСФО.

Нацбанк Беларуси как флагман применения МСФО и притока инвестиций в страну решил первым навести порядок с выплатами по итогам года и методологически выровнять ситуацию, сблизив с международными стандартами. Постановление правления Нацбанка от 01.08.2016 № 425 дополнено инструкцией, регулирующей порядок и условия выплаты вознаграждения по итогам работы за отчетный год и годового бонуса руководителям (заместителям руководителей) банка и небанковской кредитно-финансовой организации (НКФО) Беларуси независимо от формы собственности.

Предусмотрено, что решение общего собрания акционеров о направлении

средств на выплату руководителям банков (НКФО) и их заместителям вознаграждения по итогам работы за отчетный год или годового бонуса принимается после получения заключения внешнего аудита и утверждения в установленном законодательством порядке годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

При этом должен быть выполнен ряд условий, являющихся в числе прочих подтверждением того, что банк (НКФО) стабильно

функционирует, выполняет основные пруденциальные требования и осуществление выплат его руководителям не приведет к возникновению тенденций, угрожающих интересам кредиторов и вкладчиков.

«Подходы, предлагаемые постановлением, позволят более взвешенно подойти к вопросу осуществления годовых выплат руководителям банков (НКФО), а также способствовать минимизации рисков в их деятельности», — пояснили в пресс-службе Нацбанка.

Кстати

Попечители завершили пересмотр конституции Фонда МСФО

Попечители Фонда МСФО, осуществляющие управление и надзор за деятельностью Совета по МСФО, официально подвели итог улучшениям, которые они одобрили для своей организации в целях обеспечения ее эффективности в сегодняшних условиях.

Можно выделить следующие основные направления, по которым будет производиться улучшение IFRS Foundation & IASB:

■ **улучшенная прозрачность.** В ходе проведенных консультаций Попечители зафиксировали всестороннюю поддержку действующей трехуровневой системы управления, но все равно они предпримут дальнейшие шаги по улучшению прозрачности системы надзора Попечителей над Советом, в частности сделают открытыми для публики заседания Комиссии по надзору за одобрением стандартов (Due Process Oversight Committee — DPOC);

■ **«географический баланс».** Здесь, конечно, имеется в виду баланс географического представления членов как самого Совета Попечителей, так и IASB. Выходцев из Северной и Южной Америк теперь объединят в единую категорию «Америки», что позволит обеспечить равное представление по всему этому региону;

■ **численность IASB.** Будет снижена с 16 до 13 человек с возможностью назначить еще одного, 14-го, если в том будет необходимость;

■ **финансирование.** Попечители получили широкую поддержку действующей трехуровневой модели финансирования.

Помимо этого, были также приняты решения, направленные, в частности, на повышение актуальности стандартов МСФО. Например, здесь одобрены дальнейшие направления работы с инвесторами, регуляторами рынков ценных бумаг и другими заинтересованными сторонами, чтобы устранить остающиеся препятствия на пути к качественной электронной отчетности. Необходимо также убедиться, что Таксономия МСФО в своем текущем варианте этим целям отвечает. Будет создана отдельная экспертная сеть, которая займется рекомендациями по теме технологических инноваций.

Также решение было вынесено в отношении еще одного очень важного вопроса — возможного расширения полномочий IASB, например, на отчетность госсектора или некоммерческих предприятий. Этого пока не произойдет, и Совет по МСФО продолжит заниматься коммерческими организациями частного сектора. Также основной прерогативой его останется пока что финансовая отчетность, но постепенно возможно расширение роли в связи с последними наработками в корпоративной отчетности — например, отчетностью устойчивого развития.

Как составлять промежуточную отчетность

|| Саад СИДДИК

Для многих сезон подготовки промежуточной отчетности уже начался. Саад Сиддик из Группы по оказанию консультационных услуг в области бухгалтерского учета кратко обобщает основные вопросы, которые следует рассматривать при составлении промежуточной финансовой отчетности за 2016 год.

ВЛИЯНИЕ РЕФЕРЕНДУМА О ЧЛЕНСТВЕ ВЕЛИКОБРИТАНИИ В ЕС

Великобритания проголосовала за выход из ЕС (Brexit) 23 июня 2016 г. Это решение, по всей вероятности, повлияет на британские компании и те организации, у которых есть инвестиции в Великобритании или которые работают там. Сейчас необходимо обратить внимание на следующие несколько вопросов, связанных с финансовой отчетностью:

- раскрытие информации о рисках, связанных с финансовыми инструментами, согласно МСФО (IFRS) 7;
- раскрытие информации о неопределенности и чувствительности согласно МСФО (IAS) 1;
- оценка обесценения согласно МСФО (IAS) 36: является ли Brexit событием, которое может вызвать обесценение;
- стоимость активов плана согласно МСФО (IAS) 19, по всей вероятности, снизится.

СОБЫТИЯ, ВЫЗЫВАЮЩИЕ ОБЕСЦЕНЕНИЕ, И ОЦЕНКИ

Глобальная экономика по-прежнему находится под влиянием неопределенности или волатильности в результате таких событий, как снижение нефтяных или товарных цен, сокращение спроса со стороны Китая и многое другое. Некоторые из этих событий могут произойти на дату составления промежуточного бухгалтерского баланса, следовательно, должны учитываться при представлении перспективных оценок или прогнозов. Анализ обесценения и оценки непрерывности деятельности в значительной мере основываются на будущих денежных потоках. Организации должны оценивать, являются ли такие денежные потоки достижимыми и обоснованными в свете неопределенности, существующей на рынке, и это будет основным вопросом, на который будут обращать внимание регулирующие органы и аудиторы.

ОБЪЕДИНЕНИЯ БИЗНЕСА В ТЕЧЕНИЕ ПЕРИОДА

Промежуточная отчетность обычно составляется в краткой форме, однако одним из ключевых требований МСФО (IAS) 34 является раскрытие значительных событий и операций, чтобы осведомить пользователей об основных изменениях. В отношении всех объединений бизнеса, произошедших в течение периода, в промежуточную отчетность необходимо включить полную информацию, которая требуется в соответствии с МСФО (IFRS) 3. Кроме того, если приобретения состоялись после отчетной даты, но до выпуска промежуточной финансовой отчетности, по-прежнему необходимо раскрывать определенную информацию, которая во многих случаях отсутствует.

НОВЫЕ ПОПРАВКИ И СТАНДАРТЫ, ВСТУПИВШИЕ В СИЛУ

Во многих случаях недавно вступившие в силу стандарты и поправки впервые оказывают влияние на промежуточную отчетность. Следовательно, важно, чтобы в промежуточной отчетности было отражено воздействие этих изменений. В отношении периодов, начинающихся 1 января 2016 г. или после этой даты, организациям необходимо будет применять все соответствующие ежегодные усовершенствования МСФО 2012–2014 гг. Далее приводится более подробная информация о поправках к МСФО (IAS) 1, внесенных в результате реализации Инициативы в сфере раскрытия информации.

СЕЗОННОСТЬ И ЦИКЛИЧНОСТЬ

В некоторых организациях денежные потоки и выручка носят сезонный или циклический характер, зачастую в отраслях, которые зависят от погодных условий, или в таких областях, как розничная торговля, для которой ха-

рактерны пиковые периоды. В МСФО (IAS) 34 содержится требование о предоставлении комментариев о сезонном или циклическом характере операций в промежуточной финансовой отчетности. Это требование не всегда является приоритетным для руководства, но позволяет пользователям лучше понять характер бизнеса.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О ФИНАНСОВЫХ ИНСТРУМЕНТАХ

Другим видом информации, которая обычно отсутствует в промежуточной финансовой отчетности, является раскрытие данных о разных финансовых инструментах согласно МСФО (IFRS) 7 и МСФО (IFRS) 13, которое требуется п. 16A(j) МСФО (IAS) 34. В их состав входит информация об оценках справедливой стоимости, отнесенных к уровню 3, например влияние на прибыли и убытки за период, методология оценки и исходные данные. Другим примером является реклассификация между уровнями справедливой стоимости, а также сравнение справедливой и балансовой стоимости.

ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ИНФОРМАЦИИ И КЛАССИФИКАЦИЯ В ОТЧЕТАХ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

Отчеты о движении денежных средств по-прежнему вызывают озабоченность у регулирующих органов в силу появления повторяющихся ошибок. Классификация какой-либо статьи как относящейся к операционной, финансовой или инвестиционной деятельности может требовать использования суждения. К числу часто встречающихся ошибок относятся следующие:

- приобретение собственных акций классифицируется как инвестиционная, а не финансовая деятельность;
- затраты по сделке, понесенные при объединении бизнеса, классифицируются

как инвестиционная, а не операционная деятельность;

- займы, предоставленные связанным сторонам, классифицируются как финансовая, а не инвестиционная деятельность;

- ненадлежащее включение неденежных статей в отчет о движении денежных средств также остается проблемой.

ПРОМЕЖУТОЧНЫЕ РАСЧЕТЫ НАЛОГОВ

Расчеты налогов для промежуточной финансовой отчетности основываются на ожидаемых налоговых ставках за полный год с учетом прогнозируемой прибыли или убытка за весь год, претензий, возмещений и льгот. Такая расчетная ставка затем применяется к промежуточной прибыли или убытку. Однако при определении ожидаемой налоговой ставки на конец года не должны учитываться все законодательные акты или ставки налогообложения, которые не были по существу приняты на дату промежуточного бухгалтерского баланса (даже если они будут приняты в оставшейся части периода).

ИНИЦИАТИВА В СФЕРЕ РАСКРЫТИЯ ИНФОРМАЦИИ

Сейчас вступила в силу поправка к МСФО (IAS) 1, принятая в рамках Инициативы в сфере раскрытия информации Совета по МСФО. Перечислим основные изменения:

- существенность: информация не должна быть настолько агрегирована или детализирована, что это бы затрудняло понимание;

- промежуточные итоговые суммы: сейчас содержащееся в стандарте руководство прямо разрешает использование промежуточных итоговых сумм, таких как операционная прибыль или прибыль до уплаты процентов и налогов. Другие промежуточные итоговые суммы могут быть включены, если они состоят из статей, предусмотренных МСФО, и обозначены надлежащим образом без неподобающего выделения;

- примечания: в МСФО (IAS) 1 включены более четкие рекомендации по примечаниям к финансовой отчетности. Какой-либо предписанный порядок представления примечаний отсутствует. Руководство должно обеспечивать, чтобы порядок представления был понятным и сопоставимым.

ОПЕРАЦИИ ПРОДАЖИ С ОБРАТНОЙ АРЕНДОЙ

Организации используют разные возможности привлечения финансирования. Сейчас наблюдается рост числа операций продажи с обратной арендой. Важно учитывать сущность таких операций. Существуют определенные условия, которые указывают на то, что такие операции по существу являются обеспеченными займами, а не арендой. Если большая часть рисков и выгод, связанных с активом, не переходит на момент «продажи», то такая операция может быть займом.

МСЧ напоминает!

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

МСФО (IFRS) 16 «Аренда»

Краткий обзор

МСФО (IFRS) 16 (далее — Стандарт) является результатом реализации проекта, инициированного Советом по МСФО (СМСФО) совместно с американским национальным разработчиком стандартов — Советом по стандартам финансового учета США (ССФУ). Цель данного Стандарта — разрешение вопросов пользователей финансовой отчетности в отношении ее ограниченной сопоставимости, возникающей из-за разницы в методах учета операционной и финансовой аренды, а также ограниченности представленной информации об операционной аренде и подверженности организаций рискам, связанным с договорами аренды.

Для урегулирования данных вопросов оба Совета приняли решение о разработке нового подхода к порядку учета аренды со стороны арендатора, согласно которому арендатор признает активы и обязательства в отношении прав и обязанностей, возникающих из договоров аренды (с ограниченным числом исключений), а также о расширении требований к раскрытию информации об аренде.

Комментарий

Первоначальная цель проекта заключалась в разработке конвергированного стандарта по МСФО и ОПБУ США. Однако Совет по МСФО и Совет по СФУ пришли к разным выводам по ряду вопросов, включая признание и представление расходов арендаторами. В связи с этим стандарт ССФУ по аренде, опублико-

ванный в феврале 2016 г., отличается от МСФО (IFRS) 16 в ряде аспектов.

СФЕРА ДЕЙСТВИЯ

Новый Стандарт по аренде распространяется на все ее виды, включая аренду права использования активов по договорам субаренды, за исключением определенных соглашений, учитываемых в соответствии с другими стандартами, а именно:

- договоров аренды, относящихся к разведке или использованию полезных ископаемых, нефти, природного газа и аналогичных невозобновляемых ресурсов;
- соглашений, на которые распространяется действие КРМФО (IFRIC) 12 «Концессионные соглашения о предоставлении услуг»;
- для арендодателей — лицензий на интеллектуальную собственность, на которые распространяется действие МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с клиентами»;
- для арендаторов — договоров аренды биологических активов, на которые распространяется действие МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство», а также права по лицензионным соглашениям на такие объекты, как кинофильмы, видеозаписи, пьесы, рукописи, патенты и авторские права, на которые распространяется действие МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы».

Арендаторы могут, но не обязаны применять МСФО (IFRS) 16 в отношении аренды иных нематериальных активов.

КРАТКОСРОЧНАЯ АРЕНДА И АРЕНДА АКТИВОВ С НИЗКОЙ СТОИМОСТЬЮ

В ответ на комментарии относительно затрат на применение требований нового Стандарта Совет по МСФО принял решение об освобождении от выполнения таких требований в отношении признания аренды, которое заключается в возможности учета краткосрочной аренды и аренды активов с низкой стоимостью путем признания расходов на протяжении срока аренды, как правило, на равномерной основе (таким образом, учет аналогичен текущему учету операционной аренды).

Краткосрочная аренда определяется как аренда, которая не предусматривает права покупки арендуемого актива, и срок которой составляет 12 месяцев и менее на начало срока аренды. Арендаторы должны либо применять, либо не применять исключение в отношении краткосрочной аренды последовательно в отношении каждого класса активов, являющихся предметом аренды.

СРОК АРЕНДЫ

Срок аренды определяется как не подлежащий досрочному прекращению период аренды, включая:

а) периоды, на которые распространяется право продления аренды в случае, если у арендатора существует обоснованная уверенность в том, что данное право будет реализовано;

б) периоды, на которые распространяется право расторжения договора аренды в случае, если у арендатора существует обоснованная уверенность в том, что данное право не будет реализовано.

Организации необходимо пересмотреть срок аренды, если ее период, не подлежащий досрочному прекращению, был изменен.

С другой стороны, исключение из общих требований в отношении аренды активов с низ-

кой стоимостью может быть применено к каждому отдельному активу.

Комментарий

Исключение из требований в отношении активов с низкой стоимостью является нетипичным в связи с тем, что применяется в абсолютном выражении и не связано с размером отчитываемой организацией (то есть не является оценкой существенности аренды). В Стандарте не содержится указаний о том, какая стоимость является низкой для данных целей, однако указано, что оценка должна быть выполнена на основе стоимости нового актива (даже если арендуется актив, ранее находившийся в эксплуатации), а в разделе «Основания для выводов» указано, что в ходе принятия решения о предоставлении исключения Совет по МСФО подразумевал аренду новых активов, являющихся предметом договора аренды, в размере 5 тыс. долларов США и менее. Следует также отметить, что исключение из требований для активов с низкой стоимостью применяется только к арендуемым активам, которые мало зависят от иных активов или мало связаны с ними.

ОПРЕДЕЛЕНИЕ АРЕНДЫ

Стандарт проводит разграничение между договором аренды и договором на оказание услуг на основе того, может ли клиент контролировать арендуемый актив.

Соглашение в целом или отдельные его элементы являются договором аренды, если соглашение предоставляет клиенту право контролировать использование идентифицированного актива в течение определенного периода времени за вознаграждение. Считается, что контроль перешел к клиенту, если клиент:

а) имеет право получать практически все экономические выгоды от использования иден-

тифицированного актива; и б) имеет право управлять использованием данного актива.

Организация должна определить, является ли соглашение в целом или отдельные его элементы договором аренды на дату начала арендных отношений и выполнять повторный анализ того, является ли соглашение в целом или отдельные его элементы договором аренды, только в случае изменения условий и сроков соглашения. Дата начала арендных отношений — это наиболее ранняя из следующих дат: даты заключения договора аренды или даты принятия сторонами обязательств в отношении основных условий и сроков аренды.

Комментарий

Определение основано на понятии контроля, поскольку Совет по МСФО решил, что для осуществления контроля над активом клиент

должен не только иметь право на получение практически всех экономических выгод от его эксплуатации в течение периода использования (элемент «выгоды»), но также способность управлять использованием данного актива (элемент «полномочия»). Данное руководство соответствует концепции контроля в МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» и МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с клиентами», а также предложениям Совета по МСФО в отношении определения контроля в проекте документа «Концептуальные основы финансовой отчетности». Стандарт содержит подробные указания для определения того, были ли соблюдены данные условия. Предполагается, что в некоторых случаях потребуется применение суждения при проведении данной оценки. Представим сводную информацию по подробным указаниям:

Понятие	Определение	Наблюдение
Использование идентифицированного актива	Обычно актив является идентифицированным, если он в явной форме определен в соглашении или в неявной форме определен в момент предоставления его в пользование клиента. Однако в случае если поставщик наделен реальными правами замены актива в течение периода использования, то актив не считается идентифицированным	<p>Данное требование аналогично указаниям, предусмотренным в КРМФО (IFRIC) 4 «Определение наличия в соглашении признаков аренды». У организации нет необходимости идентифицировать определенный актив (например, определять конкретный серийный номер). Вместо этого организация должна определить, необходим ли идентифицированный актив для исполнения договора.</p> <p>Одной из областей, в которой необходимо вынесение существенного суждения, является разграничение договоров аренды и соглашений о предоставлении емкости. Стандарт разъясняет, что часть емкости актива является идентифицированным активом в случае, если она отделима физически (например, этаж здания). С целью разъяснения данного понятия в Стандарте приведены примеры двух соглашений: соглашение на исключительное использование определенного оптоволоконного кабеля более крупного диаметра, применяющегося для передачи данных, и соглашение на использование аналогичной части емкости кабеля в целом, в итоге сделан вывод о том, что первое соглашение, в отличие от второго, содержит право на использование идентифицированного актива</p>

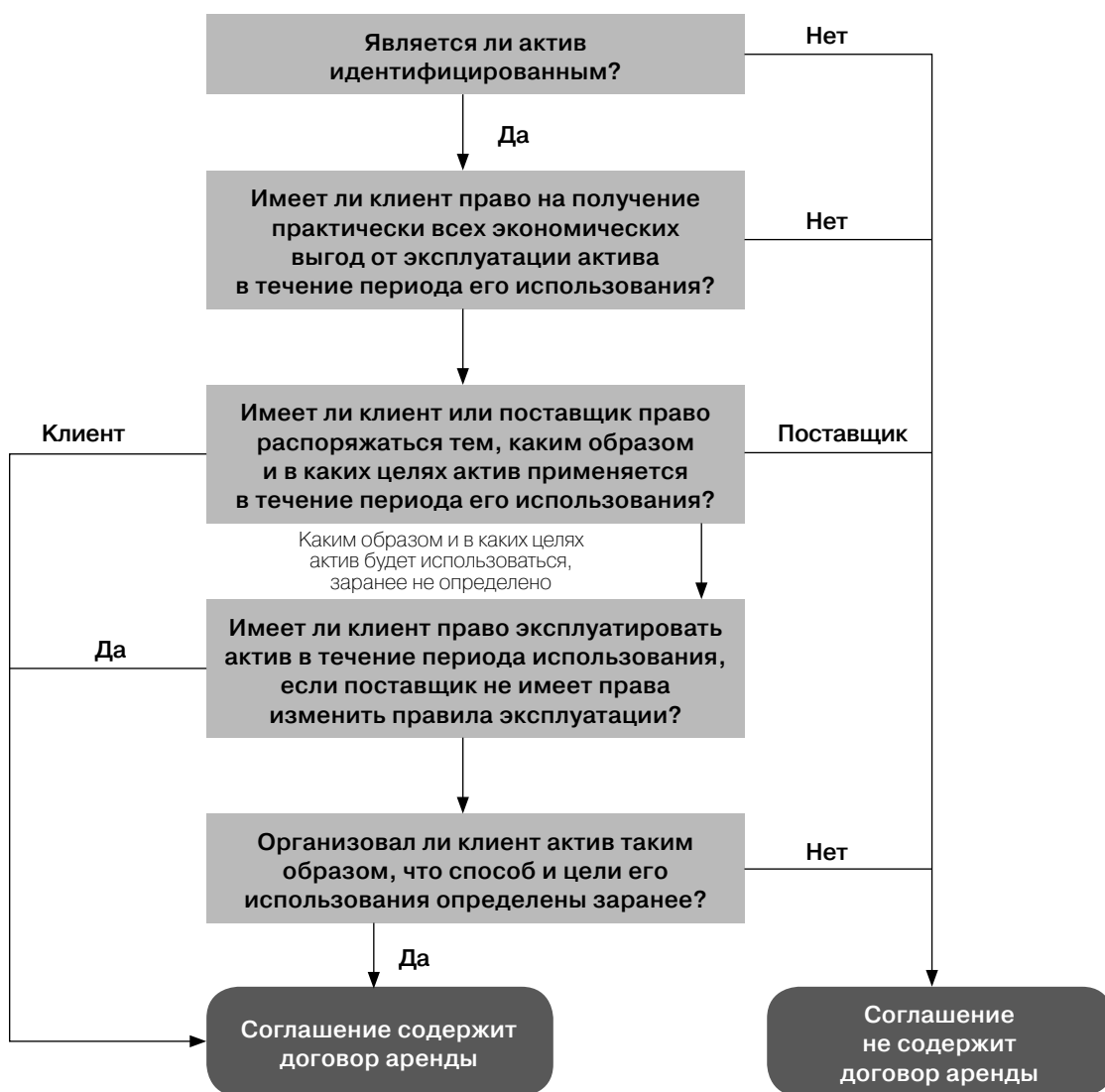
<p>Реальное право на замену</p>	<p>Право поставщика на замену актива является реальным только в том случае, если соблюдены оба следующих условия: а) поставщик имеет практическую возможность заменить актив на аналогичный в течение периода использования; б) поставщик получит экономическую выгоду от реализации своего права на замену актива</p>	<p>Совет по МСФО принял решение о включении данного требования, так как пришел к выводу о том, что если поставщик имеет реальное право на замену актива в течение периода эксплуатации, то использование актива контролирует поставщик, а не клиент. Понятие экономической выгоды от права на замену разъясняется на примере соглашения на использование определенного типа вагонов для перевозки товаров. Согласно данному примеру считается, что поставщик получает выгоду от реализации своего права на замену, так как данное право позволяет использовать парк имеющегося подвижного состава наиболее эффективным способом</p>
<p>Право на получение экономических выгод от использования идентифицированного актива</p>	<p>Для того чтобы контролировать использование идентифицированного актива, клиент должен иметь право получать практически все экономические выгоды от использования актива в течение периода его эксплуатации. Экономические выгоды от использования актива включают основную продукцию и побочные продукты, а также иные экономические выгоды от использования актива, которые могут быть получены от осуществления коммерческой операции с третьей стороной</p>	<p>Данная оценка выполняется в рамках сферы действия соглашения. Например, при аренде автотранспорта с ограничением пробега данное ограничение является сферой действия договора, и клиент оценивает полученные экономические выгоды с учетом данного ограничения</p>
<p>Право распоряжаться использованием идентифицированного актива</p>	<p>Клиент имеет право распоряжаться использованием идентифицированного актива в течение периода его использования, только если выполнено хотя бы одно из следующих условий: а) клиент имеет право распоряжаться тем, каким образом и в каких целях актив используется в течение периода его эксплуатации; б) соответствующие решения о том, каким образом и в каких целях используется актив, приняты заранее, и: 1) клиент имеет право эксплуатировать актив в течение периода использования; или 2) клиент организовал актив таким образом, что способ и цели его использования определены заранее</p>	<p>Правами на принятие решений, которые необходимо учитывать, являются права, оказывающие влияние на экономические выгоды, полученные от использования актива. Некоторыми примерами прав клиентов, соответствующих определению, являются: 1) права на изменение типа продукции, производимой активом; 2) права на изменение времени производства продукции; 3) права на изменение места производства продукции. С другой стороны, права, связанные только с эксплуатацией и содержанием актива, сами по себе не предоставляют прав на распоряжение тем, каким образом и в каких целях используется актив. Понятие «управление использованием посредством организации актива» разъясняется на примере соглашения на приобретение всей энергии, производимой солнечной электростанцией, в отношении которого делается вывод о том, что хотя клиент не принимает решений в течение срока эксплуатации электростанции, он имеет право на управление ее использованием, так как организовал актив до того, как он был создан</p>

Комментарий

Стандарт не дает определения понятия «услуга», тем не менее в разделе «Основания для выводов» представлены некоторые соображения Совета по МСФО в отношении различий между арендой и услугами. Например, в Стандарте указано, что аренда создает права и обязанности, отличающиеся от прав и обязанностей, вытекающих из договоров на оказание услуг. Это связано с тем, что арендатор получает и контролирует актив, представляющий собой право на использование, в течение

периода предоставления актива, являющегося предметом договора аренды, в пользование арендатору. С другой стороны, по договору на оказание услуг клиент не получает актива, который он контролирует на дату начала действия договора.

С целью содействия организации в определении того, является ли соглашение в целом или отдельные его элементы договором аренды, в Стандарте представлена следующая схема:



УЧЕТ АРЕНДЫ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ АРЕНДАТОРОВ

Признание

На дату начала аренды арендатор признает актив, представляющий собой право использования, и обязательство по его аренде. Дата начала аренды определена в Стандарте как дата, на которую арендодатель предоставляет арендатору актив, являющийся предметом договора аренды, в пользование.

Комментарий

Совет по МСФО принял решение о включении требования о единой модели учета аренды, при которой аренда будет признана в отчете о финансовом положении (в случае отсутствия исключений из сферы действия МСФО (IFRS) 16). Совет по МСФО также принял решение о том, что предоставленное арендатору право на использование актива, являющегося предметом договора аренды, не противоречит определению актива по следующим причинам:

- 1) арендатор контролирует право на использование актива, являющегося предметом договора аренды, в течение срока аренды;
- 2) арендатор имеет возможность определить, как использовать актив, являющийся предметом договора аренды, и таким образом определить, как он будет получать будущие экономические выгоды от данного права использования;
- и 3) право контролировать и использовать актив существует даже тогда, когда право арендатора на использование актива предусматривает ограничения на его использование; а контроль арендатором права использования возникает из прошлых событий — не только обязательств по договору аренды, но и из предоставления актива, являющегося предметом договора аренды, в пользование арендатору в течение периода аренды, не подлежащего досрочному прекращению.

Оценка

Актив, представляющий собой право использования

Арендатор должен включить следующие статьи в затраты, связанные с активом, представляющим собой право использования:

- сумму первоначальной оценки обязательства по аренде (см. ниже);
- арендные платежи арендодателю, произведенные на дату начала аренды или до нее, за вычетом стимулов для заключения договора аренды;
- первоначальные прямые затраты, понесенные арендатором;
- оценку затрат, которые будут понесены арендатором при демонтаже и выбытии актива, восстановлении участка, на котором он был расположен, или восстановлении актива, являющегося предметом договора аренды, до состояния, предусмотренного условиями аренды, за исключением случаев, когда такие затраты понесены для производства материальных запасов. Арендатор принимает на себя обязательство в отношении данных затрат либо на дату начала аренды, либо в результате использования актива, являющегося предметом договора аренды, в течение определенного периода времени.

После первоначального признания организация проводит оценку актива, представляющего собой право использования, применяя модель учета по себестоимости или модель учета по переоцененной стоимости согласно МСФО (IAS) 16 «Основные средства» (таким образом, организация признает амортизацию и расходы по обесценению в прибыли и убытках, а также переоценку в прочем совокупном доходе, если применяется соответствующая модель). При этом по данному Стандарту оценка актива, связанного с правом использования арендуемой инвестиционной недвижимостью,

должна выполняться по справедливой стоимости, если организация использует модель учета по справедливой стоимости согласно МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость» в отношении других объектов инвестиционной недвижимости.

Как указано далее, актив, представляющий собой право использования, корректируется в результате определенных изменений обязательства по аренде после даты начала аренды.

Обязательство по аренде

Организация проводит оценку обязательства по аренде по приведенной стоимости арендных платежей, дисконтированных с использованием ставки, заложенной в договоре аренды, если данная ставка может быть легко определена. Если организация не может легко определить ставку, заложенную в договоре аренды, то арендатор должен использовать ставку привлечения дополнительных заемных средств арендатором.

Комментарий

Процентная ставка, заложенная в договоре аренды, определяется в Стандарте как ставка, при использовании которой на дату начала аренды агрегированная приведенная стоимость арендных платежей и остаточной стоимости актива на конец срока аренды становится равна сумме справедливой стоимости актива, являющегося предметом договора аренды, и первоначальных прямых затрат арендодателя. Совет по МСФО указывает, что процентная ставка, заложенная в договоре аренды, во многих случаях может быть аналогична ставке привлечения дополнительных заемных средств арендатором. Это связано с тем, что обе ставки учитывают кредитное положение арендатора, срок аренды, характер и качество предоставленного обеспечения и экономическую среду, в которой осуществляется операция.

Арендные платежи должны содержать:

- фиксированные платежи (включая платежи, фиксированные по сути), за вычетом стимулов при заключении договора аренды, подлежащие получению от арендодателя;

Комментарий

Арендные платежи должны включать фиксированные платежи независимо от формы, в которой они были описаны в договоре. По данной причине Совет по МСФО ввел понятие «платежи, фиксированные по сути», включающее в себя платежи, которые в соответствии с соглашением являются нефиксированными, но в любом случае неизбежными.

- переменные арендные платежи, которые зависят от индекса или ставки (например, индекса потребительских цен или базовой процентной ставки), с использованием индекса или ставки на дату начала аренды;

Комментарий

Аренда может включать переменные платежи, зависящие от будущей деятельности. Согласно Стандарту переменные арендные платежи, не связанные с индексом или ставкой, будут признаны в отчете о прибыли и убытках в том периоде, в котором они были понесены. Совет по МСФО принял решение об исключении данных переменных платежей из первоначальной оценки обязательства по аренде, в первую очередь, исходя из соображений соотношения затрат и выгод. Нет определенного вывода о том, удовлетворяют ли переменные платежи, связанные с будущими результатами деятельности, определению обязательства.

- суммы, подлежащие выплате арендатором в отношении гарантированной ликвидационной стоимости;
- цена исполнения опциона на покупку, если существует обоснованная уверенность

ность в исполнении данного опциона арендатором;

- выплаты штрафов за расторжение договора аренды, если срок аренды определен с учетом того, что арендатор реализует опцион на расторжение договора аренды.

После первоначального признания арендатор увеличивает обязательства по аренде на начисленные проценты (признанные в отчете о прибыли и убытках), уменьшает на сумму арендных платежей и переоценивает балансовую стоимость для отражения переоценки, изменения условий аренды или пересмотра платежей, фиксированных по сути.

Комментарий

Различный учет права на пользование актива (амортизация обычно признается равномерно) и обязательств по аренде (процент рассчитывается с использованием метода постоянной нормы доходности) приводит к самому, вероятно, значительному влиянию применения нового Стандарта на чистую прибыль арендатора, поскольку общие расходы будут выше в начале периода аренды (в связи с более высокими процентными расходами в начале периода аренды), в то время как в соответствии с МСФО (IAS) 17 затраты на операционную аренду обычно признаются равномерно в течение срока аренды.

Переоценка обязательства по аренде

Арендатор должен выполнить переоценку обязательств по аренде в следующих обстоятельствах:

- изменение ожидаемой суммы выплаты в отношении гарантированной ликвидационной стоимости;

- изменение будущих арендных платежей в связи с изменением индекса или ставки, используемых для определения данных платежей (включая, например, пересмотр арендной платы в соответствии с рыночными ценами);

- изменение срока аренды, вытекающее из изменения периода аренды, не подлежащего досрочному прекращению (например, арендатор не исполняет опцион, ранее учтенный при определении срока аренды);

- изменение оценки опциона на покупку актива, являющегося предметом договора аренды.

Изменения, вытекающие из пересмотра гарантированной ликвидационной стоимости, а также изменения индекса или ставки, рассчитываются с использованием процентной ставки, определенной на дату начала аренды, в то время как изменения срока аренды или оценки опциона на покупку требуют расчета пересмотренной процентной ставки на дату изменения.

Арендатор должен признать сумму переоценки обязательства по аренде в качестве корректировки стоимости актива, представляющего собой право использования, кроме случая снижения балансовой стоимости актива, представляющего собой право использования, до нуля, — в таком случае, арендатор признает оставшуюся сумму в отчете о прибыли или убытках.

Отчет о финансовом положении	Отчет о прибыли и убытках и о прочем совокупном доходе	Отчет о движении денежных средств
Активы, представляющие собой право использования	Процентные расходы по обязательству по аренде (компонент финансовых затрат)	Денежные платежи по основной сумме обязательства по аренде — в финансовой деятельности
Обязательства по аренде		Денежные платежи по процентной части обязательства по аренде представляются аналогично иным платежам по процентам

Представляются отдельно от других активов и обязательств либо путем отдельного представления в отчете о финансовом положении, либо путем раскрытия информации по статьям, в которые они включены	Амортизационные расходы по активу, представляющему собой право использования	Платежи по краткосрочной аренде, платежи по аренде активов с низкой стоимостью и переменные арендные платежи, которые не включаются в оценку обязательства по аренде — в операционной деятельности
--	--	--

Раскрытие информации

Согласно Стандарту цель раскрытия информации заключается в том, что организация должна предоставить информацию, позволяющую пользователям финансовой отчетности оценить влияние, которое аренда оказывает на финансовое положение, финансовые результаты и движение денежных средств арендатора.

Комментарий

Согласно требованиям, рассматриваемым в соответствии с инициативой Совета по МСФО в отношении раскрытия информации, Стандарт предусматривает, что арендатор должен предоставить дополнительные качественные и количественные данные, если это необходимо для целей раскрытия информации.

В Стандарте также указано, что предоставленная информация должна быть уместной для пользователей финансовой отчетности и должна помочь им понять самые важные аспекты, касающиеся договоров аренды, заключенных арендатором, включая, например, гибкость условий, предусмотренную договорами аренды; ограничения, налагаемые арендой; чувствительность к изменению ключевых переменных; подверженность дополнительным рискам и отклонения от отраслевой практики.

Стандарт значительно расширяет текущие требования по раскрытию информации об аренде. Требования к раскрытию количественной информации, включают:

- амортизационные выплаты по активу, представляющему собой право использова-

ния, по классам активов, являющихся предметом договора аренды;

- процентные расходы по обязательствам по аренде;

- расходы, относящиеся к краткосрочной аренде;

- расходы, относящиеся к аренде активов с низкой стоимостью;

- расходы, относящиеся к переменным арендным платежам, не включенным в оценку обязательств по аренде;

- доход от субаренды права использования активов;

- общий отток денежных средств по аренде;

- поступления активов, представляющих собой право использования;

- прибыль или убытки от операций продажи с обратной арендой;

- балансовая стоимость активов, представляющих собой право использования, на конец отчетного периода по классам активов, являющихся предметом договоров аренды.

Кроме того, арендатор должен раскрыть информацию в отношении анализа обязательств по аренде по срокам погашения (отдельно от других финансовых обязательств) в соответствии с МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации».

УЧЕТ АРЕНДЫ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ АРЕНДОДАТЕЛЕЙ

Стандарт в значительной степени повторяет требования МСФО (IAS) 17 «Аренда» к бухгалтерскому учету со стороны арендодателя.

КЛАССИФИКАЦИЯ

Согласно Стандарту арендодатель должен классифицировать аренду как операционную или финансовую.

Аренда классифицируется как финансовая, если она подразумевает передачу практически всех рисков и выгод, связанных с правом собственности на актив. Стандарт включает примеры ситуаций, в которых аренда будет считаться финансовой.

ФИНАНСОВАЯ АРЕНДА

Признание

Арендодатель должен признавать в своем отчете о финансовом положении активы, находящиеся в финансовой аренде, на дату начала аренды и представлять их как дебиторскую задолженность в размере, равном сумме чистых инвестиций в аренду.

Оценка

Чистые инвестиции в аренду оцениваются как сумма дебиторской задолженности по аренде, оцененной по приведенной стоимости арендных платежей, и остаточного актива, оцененного по приведенной ликвидационной стоимости, начисляемой арендодателю.

После первоначального признания арендодатель должен признавать финансовый доход в течение срока аренды на основании способа, отражающего неизменную периодическую норму доходности по чистым инвестициям арендодателя в финансовую аренду.

ОПЕРАЦИОННАЯ АРЕНДА

Признание и оценка

Арендодатель должен признавать арендные платежи от операционной аренды в каче-

стве дохода либо на равномерной, либо на иной систематической основе. Иная систематическая основа должна применяться в случае, если она обеспечивает более адекватное отражение графика уменьшения выгод от использования актива, являющегося предметом договора аренды.

Представление

Арендодатель должен представлять в своем отчете о финансовом положении активы, являющиеся предметом договора операционной аренды, в соответствии с видом таких активов.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

Аналогично требованиям для арендаторов, Стандарт определяет цель раскрытия информации со стороны арендодателей. Цель заключается в раскрытии в примечаниях информации, которая совместно с информацией, предоставленной в отчетах о финансовом положении, о прибыли и убытках и о движении денежных средств, дает пользователям финансовой отчетности основу для оценки влияния, оказываемого арендой на финансовое положение, финансовую деятельность и движение денежных средств арендодателя.

ОПЕРАЦИИ ПРОДАЖИ С ОБРАТНОЙ АРЕНДОЙ

Стандарт включает указания в отношении операций продажи с обратной арендой, применимые как к продавцу-арендатору, так и к покупателю-арендодателю. Учет таких операций зависит от того, соответствует ли передача рассматриваемых активов критериям МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с клиентами» в отношении признания данных операций сделками по продаже.

Если данные критерии соблюдены:

■ продавец-арендатор признает актив, представляющий собой право использования,

рассчитанный как пропорциональная часть предыдущей балансовой стоимости актива, связанная с сохраненным за собой правом использования (в результате прибыль или убыток при выбытии признаются только в отношении тех прав использования, которые были переданы покупателю-арендодателю);

- покупатель-арендодатель осуществляет учет покупки актива, являющегося предметом договора аренды, согласно применимому Стандарту (например, МСФО (IAS) 16 в отношении приобретения основных средств) и аренды согласно модели учета арендодателем по МСФО (IFRS) 16.

Если поступления от продажи не отражают справедливой стоимости актива или арендные платежи осуществляются не по рыночной ставке, выполняются корректировки для отражения аванса по арендным платежам или дополнительного финансирования, предоставленного покупателем-арендодателем.

Если критерии не соблюдены:

- продавец-арендатор продолжает признание актива, являющегося предметом договора аренды, и признает финансовое обязательство в отношении полученных поступлений от продажи;

- покупатель-арендодатель признает финансовый актив в отношении выполненного платежа.

Обе стороны выполняют учет финансового инструмента в соответствии с МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» (или, если стандарт еще не применяется, согласно МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»).

ДАТА ВСТУПЛЕНИЯ В СИЛУ И ПЕРЕХОДНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ

Стандарт применяется в отношении годовых отчетных периодов, начинающихся не ранее 1 января 2019 г. Досрочное применение

разрешено для организаций, которые ввели в действие МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с клиентами» на дату первого применения данного Стандарта или до нее.

Стандарт предусматривает определенные требования по переходу к его применению в отношении:

- определения аренды (допускается применение вывода, сформулированного в МСФО (IAS) 17 и КМФО (IFRIC) 4 «Определение наличия в соглашении признаков аренды» в отношении договоров, заключенных до даты первого применения МСФО (IFRS) 16);

- оценки актива, представляющего собой право использования, и обязательств по аренде (освобождение от выполнения полного ретроспективного пересчета данных остатков);

- операций продажи с обратной арендой до даты первого применения (требуется ведение учета на основе достигнутого в соответствии с МСФО (IAS) 17 вывода о том, являлась ли операция продаж с операционной обратной арендой или продаж с финансовой обратной арендой);

- сумм, ранее признанных в отношении объединения бизнеса (требуется прекратить признание актива или обязательства, признанного в отношении благоприятных или неблагоприятных условий операционной аренды и скорректировать на соответствующую сумму балансовую стоимость соответствующего актива, представляющего собой право использования).

Арендатор может применить данный Стандарт, используя либо полный ретроспективный подход, либо модифицированный ретроспективный подход. Если применяется модифицированный ретроспективный подход, организация не должна пересчитывать сравнительную информацию, а кумулятивный эффект первого применения Стандарта должен быть представлен как корректировка остатков по нераспределенной прибыли (или

иною компонента капитала, если применимо) на начало периода.

ПРИМЕНЕНИЕ НОВОГО СТАНДАРТА ПО АРЕНДЕ

Датой вступления Стандарта в силу Совет по МСФО определил 1 января 2019 г. с учетом затрат времени и ресурсов на его введение. Это время позволяет организациям проанализировать, какое влияние окажет применение МСФО (IFRS) 16, например, с точки зрения следующих аспектов:

- необходимости изменений в системе и процессах; например, ведения учета по

каждому отдельному договору аренды или на уровне портфеля и выполнения соответствующих расчетов;

- суждений, необходимых в отношении определения аренды и оценки сроков аренды;

- потенциальных налоговых последствий, если учет аренды для целей налогообложения основан на способе учета, примененном в финансовой отчетности;

- влияния Стандарта на ключевые показатели, ограничительные условия по займам и вознаграждение руководства;

- дополнительных данных, которые могут потребоваться организациям для выполнения требования о раскрытии информации.

Кстати

Грядет публикация «Зеленой книги МСФО»

Фонд МСФО анонсировал скорый выход очередного выпуска «Зеленой книги МСФО», как неформально называют официальное Руководство по международным стандартам финансовой отчетности, на этот раз версии 2016. Ждать ее стоит уже в сентябре.

Том по традиции включает в себя полный текст всех стандартов и интерпретаций, а также сопутствующих документов (например, «Основания для умозаключений» (Basis for Conclusions), на основе которых разработчики принимают решения в ходе создания стандартов) по состоянию на 1 июля этого года. Все документы сопровождаются перекрестными ссылками и аннотациями.

За последний год (после 1 июля 2015 г.) появились следующие стандарты:

- IFRS 16 «Аренда»;

- Изменения к IFRS 15 «Выручка по договорам с клиентами», IFRS 2 «Выплаты на основе долевых инструментов», IAS 7 «Отчеты о движении денежных средств» и IAS 12 «Налоги на прибыль».

Как обычно в случае с «Зеленой книгой», в нее не войдут документы МСФО, которые в настоящее время находятся в процессе замены на другие стандарты, но которые пока что могут применяться компаниями, если они решают не переходить на более новые стандарты досрочно.

Составление белорусскими субъектами хозяйствования отчетности в области устойчивого развития

Георгий ВИНОГОРОВ,

кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности

Рыночные условия хозяйствования, усиливающийся глобальный характер конкуренции объективно обуславливают необходимость самого благоприятного позиционирования любого субъекта хозяйствования в своей отрасли.

Руководству предприятия необходимо сосредоточиться не только на экономическом, но и на экологическом и социальном развитии своей компании. Экологическая и социальная деятельность должна стать частью общей стратегии, а при ее разработке должны учитываться интересы всех заинтересованных сторон. Корпоративная социальная ответственность (КСО) и отчетность в области устойчивого развития — это прозрачность предприятий, которая находится в тесной связи с качественным корпоративным управлением.

Некоторые компании полагают, что самое лучшее — оборудовать собственную поликлинику или оплатить отдых для детей сотрудников. Между тем наибольший эффект от внедрения принципов корпоративной социальной ответственности и отчетности в области устойчивого развития достигается, когда предприятие зани-

мается экологической и социальной деятельностью, непосредственно связанной со своим основным бизнесом.

Однако часто можно встретить и неполное или искаженное понимание концепции КСО. Так, например, некоторые считают, что КСО сводится к уплате налогов в полном объеме и соблюдению законов, другие полагают, что КСО — это благотворительная деятельность, а социальный отчет — еще один вид рекламы, используемый преуспевающими предприятиями, которые при этом ничего не меняют в своей деятельности. Третьи уверены, что КСО — форма бюрократического давления, затратная статья, не способствующая финансовой эффективности и отвлекающая ресурсы от решения более важных бизнес-задач. Есть и такие, кто думает, будто КСО не имеет отношения к средним и малым предприятиям, а также, что это изобретение консультантов, стремящихся продать новые услуги. И, наконец, кто-то убежден, что КСО — это вообще что-то несерьезное и недостойное внимания топ-менеджеров.

Повышение значимости КСО определяет пятью основными мировыми тенденциями.

Во-первых, наконец, стал общепризнанным факт, что природные ресурсы нашей планеты ограничены, а население растет. Человечество слишком быстро использует невозполнимые ресурсы, с каждым годом создавая все большие проблемы для будущих поколений. Но, даже признавая актуальность этих вопросов, наука и бизнес пока прилагают недостаточно усилий для их решения. Так, например, вопрос ограниченности запасов нефти и необходимости использования альтернативных источников энергии стоит на повестке уже более 30 лет, однако потребление нефти продолжает расти, а запасы ее сокращаются.

Во-вторых, загрязнение окружающей среды и глобальное потепление ставят под угрозу жизнь людей сегодня и существование бизнеса завтра. Ухудшение качества почвы, воздуха и воды является результатом деятельности компаний. В сложившейся ситуации им необходимо правильно определить приоритетные направления своей социальной и экологической деятельности, поскольку эффективность бизнеса напрямую зависит от здоровья сотрудников, репутация компании и ее успешность в долгосрочной перспективе — от здоровья местного населения и состояния окружающей среды, а выживание человечества — от здоровья планеты в целом.

В-третьих, многие государства принимают законы, регулирующие использование ресурсов и производство вредных выбросов. Крупнейшие транснациональные компании (такие как General Motors, Shell или British Petroleum) добровольно внедряют в свою деятельность социальную и экологическую отчетность. Для международного бизнеса решающую роль приобретает этический контроль за природоохранной и социальной деятельностью со стороны стейкхолдеров (то есть всех лиц, так или иначе

связанных с деятельностью предприятия) из других регионов.

Четвертая тенденция, повышающая значимость КСО, — глобализация информации. О событиях, происходящих на другой половине земного шара, мы узнаем всего через несколько минут благодаря новейшим информационным технологиям, сети Internet и СМИ. Можно с уверенностью сказать, что сегодня все тайное становится явным. Например, более 10 лет назад фирма Nike с целью повышения эффективности деятельности приняла решение перенести часть своего бизнеса в развивающиеся страны, где уровень зарплаты значительно ниже, и оттуда поставлять готовые кроссовки в США и Европу. Предпринятые меры действительно улучшили финансовые результаты компании, однако американская общественность негативно отреагировала на сокращение рабочих мест на предприятиях компании в США и отсутствии сведений об условиях работы в Африке и Индии. Несколько позже в СМИ получила распространение информация о том, что в этих странах Nike использует детский труд. В результате пострадала репутация компании, и руководству пришлось привлекать дополнительные ресурсы для ликвидации ошибок. Сегодня уже существует множество примеров того, как недалекость в социальной и экологической политике наносит урон финансовой стабильности и рыночной стоимости компаний.

Пятая тенденция, усиливающая внимание к вопросам корпоративной социальной ответственности и отчетности, — глобализация рынков капитала. Улучшается информированность инвесторов и финансовых институтов, и они отдадут предпочтение более устойчивому бизнесу с точки зрения финансовых, социальных и экологических показателей. Предприятию с хорошей репутацией легче привлечь финансирование, оно меньше платит процентов по кредитам и займам, иными словами, хорошая репутация увеличивает капитализацию компании и обе-

спечивает доступ к более дешевому капиталу. В США действует целый ряд инвестиционных фондов, которые активно ищут так называемые «зеленые предприятия», имеющие хорошую репутацию с точки зрения заботы о социальной сфере и об экологии. Так, в фонде Calvert Online признают, что «сегодняшние экологические и социальные вопросы могут стать проблемами завтра. Поэтому инвестиции в компании, готовые сегодня заняться проблемами завтрашнего дня, — это не просто хорошее дело, это обосновано с точки зрения бизнеса».

Непосредственную выгоду от внедрения корпоративной социальной ответственности и отчетности удастся получить далеко не сразу; для достижения качественного результата необходимо не менее 5 лет. Требуется приложить значительные усилия, чтобы сосредоточиться на долгосрочной перспективе, в то время как вокруг горячие «живые» проблемы.

Качество социального отчета напрямую зависит от качества проделанной работы. Невозможно просто сделать отчет с видами завода и красивыми словами о социальной ответственности, если на самом деле не соблюдаются природоохранные нормы и нормы охраны труда. Подобный отчет только подорвет репутацию руководства. Поэтому, если компания начинает процесс внедрения корпоративной социальной отчетности, то ей надо быть готовой раскрывать информацию о том, как она работает.

Сегодня репутация играет очень важную роль при рыночной оценке предприятия — устойчивая репутация способствует повышению акционерной стоимости и росту популярности бренда. Если у компании хорошая репутация, внедрение корпоративной социальной ответственности и отчетности в области устойчивого развития помогает сохранить клиентскую базу, поскольку потребителям сегодня есть из чего выбирать. Среди преимуществ, обеспечивающих коммерческие выгоды, —

доверие инвесторов и, соответственно, улучшение доступа к капиталу и получение долгосрочных инвестиций. Крупные инвесторы хотят иметь дело только с абсолютно прозрачными и понятными компаниями, чтобы минимизировать предпринимательские риски.

На сегодняшний день рыночная стоимость многих белорусских предприятий в несколько раз ниже, чем у аналогичных предприятий в мире, только потому, что их руководство пока не осознало, насколько важна корпоративная социальная отчетность с точки зрения повышения стоимости бизнеса. Кроме того, снижение рисков автоматически уменьшает затраты на привлечение капитала. Внедрив корпоративную социальную отчетность, компания всегда будет в курсе требований рынка и сможет оперативно на них реагировать, улучшая свою продукцию и услуги.

А эффективное использование ресурсов также позволит снизить затраты и повысить прибыль.

На основании изложенного рекомендовано следующее:

1. Членам межведомственной рабочей группы, Главному управлению регулирования бухгалтерского учета, отчетности и аудита Министерства финансов Республики Беларусь **обратить внимание** руководителей субъектов хозяйствования любых форм собственности (независимо от размера) и их главных бухгалтеров на **целесообразность составления** (на добровольной основе) отчетности в области устойчивого развития **и рекомендует это делать**.

2. В целях отслеживания процесса составления и использования белорусскими субъектами хозяйствования социальной отчетности в области устойчивого развития (GRI) и представления вышестоящим органам управления соответствующей информации целесообразна единовременная отчетность.

МСФО: стандарты и поправки, вступившие в силу с 1 января 2016 г.

«Учет приобретений долей участия в совместных операциях» (поправки к МСФО (IFRS) 11)

Поправки вступают в силу в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2016 г. или после этой даты. Допускалось раннее применение, но необходимо было сделать соответствующие раскрытия. Поправки применяются перспективно.

МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство» в первую очередь рассматривает вопросы классификации совместного предпринимательства в качестве «совместного предприятия» или «совместных операций». При этом стандарт не содержит собственных требований к учету, но указывает составителям отчетности, какие МСФО использовать. В ответ на запросы СМСФО предоставил более конкретные указания на то, какой стандарт применяется организацией при первоначальном признании доли участия организации в совместных операциях, чья деятельность представляет собой бизнес. Поправки к МСФО (IFRS) 11 разъясняют, что организация, которая приобретает долю участия в совместных операциях, чья деятельность представляет собой бизнес согласно определению в МСФО (IFRS) 3, должна применять все принципы

для учета объединения бизнесов, предусмотренные МСФО (IFRS) 3 и другими МСФО, за исключением принципов, противоречащих указаниям МСФО (IFRS) 11. Соответственно, участник совместных операций, который является покупателем такой доли, должен:

- оценить по справедливой стоимости большинство идентифицируемых активов и обязательств;
- признать затраты, связанные с приобретением, в качестве расходов (за исключением затрат на выпуск долговых или долевого ценных бумаг);
- признать отложенные налоги;
- признать гудвил или прибыль от выгодного приобретения;
- провести тестирование на обесценение в отношении генерирующих денежные потоки единиц, к которым был отнесен гудвил;

■ раскрыть необходимую информацию, относящуюся к сделкам по объединению бизнесов.

Поправки применяются к приобретению доли в существующих совместных операциях, а также к приобретению доли в совместных операциях при их формировании, за исключением тех случаев, когда формирование совместных операций совпадает с формированием бизнеса.

В МСФО (IFRS) 1 «Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности» были также внесены поправки для расширения списка освобождений в отношении учета объединения бизнесов, таким образом данный список теперь включает прошлые приобретения доли в совместных операциях, чья деятельность представляет собой бизнес.

«Разъяснение допустимых методов амортизации» (поправки к МСФО (IAS) 16 и МСФО (IAS) 38)

Поправки действуют в отношении годовых периодов, начавшихся 1 января 2016 г. или после этой даты. Допускалось досрочное применение.

МСФО (IAS) 16 и МСФО (IAS) 38 требуют применения метода амортизации, который отражает предполагаемую структуру потребления будущих экономических выгод от актива. Наиболее распространены следующие методы: линейный метод, метод уменьшаемого остатка и метод списания стоимости пропорционально объему продукции.

ПОПРАВКИ К МСФО (IAS) 16

Поправки к МСФО (IAS) 16 поясняют, что применение метода амортизации, основанного исключительно на выручке, генерируемой в результате деятельности, в которой задействован актив, недопустимо. Это обусловлено тем, что данный подход отражает особенности генерирования экономических выгод, возникающих в результате деятель-

ности, частью которой является актив, а не предполагаемые особенности потребления будущих экономических выгод, получаемых от актива.

ПОПРАВКИ К МСФО (IAS) 38

Поправки к МСФО (IAS) 38 устанавливают опровержимое допущение, что метод амортизации, основанный на выручке, в отношении нематериальных активов является недопустимым по тем же причинам, которые указаны в МСФО (IAS) 16.

Тем не менее МСФО признает, что существуют ограниченные случаи, когда данное допущение может быть опровергнуто:

■ нематериальные активы выражены как оценка выручки (преобладающим ограничивающим фактором, присущим нематериаль-

ному активу, является достижение порогового значения выручки);

■ можно продемонстрировать, что выручка и потребление экономических выгод от нематериального актива в высшей степени взаимосвязаны (потребление нематериального актива напрямую связано с вы-

ручкой, генерируемой при использовании актива).

Поправки в обоих стандартах также содержат инструкции касательно того, что ожидаемое будущее уменьшение цены продажи может указывать на увеличение нормы потребления будущих экономических выгод от данного актива.

«Сельское хозяйство: плодовые культуры» (поправки к МСФО (IAS) 16 и МСФО (IAS) 41)

Поправки действуют в отношении годовых периодов, начавшихся с 1 января 2016 г., и применяются ретроспективно. Допускалось досрочное применение. При первоначальном применении поправок организация вправе принять решение использовать справедливую стоимость объекта, представляющего собой плодовую культуру, в качестве условной первоначальной стоимости на начало самого раннего представленного периода. Организация не обязана раскрывать количественную информацию, требуемую пунктом 28(f) МСФО (IAS) 8, для текущего периода. Однако организация должна представить данное раскрытие количественной информации для каждого предыдущего периода, представленного в отчетности.

В июне 2014 г. МСФО издал поправки к МСФО (IAS) 16 и МСФО (IAS) 41. Поправки относят плодовые культуры, выращенные до состояния, когда они начинают плодоносить, к сфере применения МСФО (IAS) 16, таким образом, данные плодовые культуры должны учитываться аналогично основным средствам.

Чтобы установить различие между растениями, которые попадают в сферу применения МСФО (IAS) 41 и оцениваются по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, и растениями, которые были отнесены к сфере применения МСФО (IAS) 16, «плодовая культура» определяется как «живое растение, которое:

1) используется для производства или получения сельскохозяйственной продукции;

2) как ожидается, будет плодоносить в течение более одного периода;

3) с малой степенью вероятности будет продано в качестве сельскохозяйственной продукции, за исключением побочных продаж в качестве отходов».

В разделы сферы применения обоих стандартов были включены поправки для разъяснения того, что биологические активы, за исключением плодовых культур, учитываются в соответствии с МСФО (IAS) 41. Плодовые культуры находятся в сфере применения МСФО (IAS) 16.

Продукция, выращиваемая на плодовых культурах, остается в сфере применения МСФО (IAS) 41. Кроме этого, государственные

субсидии, связанные с плодовыми культурами, больше не относятся к сфере применения МСФО (IAS) 41, они должны быть учтены со-

гласно МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи».

«Инициатива в сфере раскрытия информации» (поправки к МСФО (IAS) 1)

Поправки вступили в силу в отношении годовых периодов, начавшихся 1 января 2016 г. или после этой даты. Допускалось досрочное применение. Не требуется раскрытия информации о применении поправок.

В декабре 2014 г. СМСФО опубликовал документ «Инициатива в сфере раскрытия информации» (поправки к МСФО (IAS) 1). Поправки являются результатом Инициативы в сфере раскрытия информации СМСФО, которая включает несколько небольших проектов по усовершенствованию требований к представлению и раскрытию информации в существующих стандартах. Поправки направлены на разъяснение МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» с целью устранения очевидных недостатков для составителей, применяющих свое суждение при представлении финансовых отчетов. «Инициатива в сфере раскрытия информации» (поправки к МСФО (IAS) 1) вносит нижеследующие изменения:

■ **существенность.** Поправки разъясняют, что (1) информация не должна быть скрыта путем агрегирования или путем представления несущественной информации, (2) существенность рассматривается применительно ко всем компонентам финансовой отчетности, и (3) даже если стандарт требует конкретного раскрытия, необходимо учитывать его существенность;

■ **отчет о финансовом положении и отчет о прибылях и убытках и прочем совокупном до-**

ходе. Поправки (1) включают разъяснение в отношении того, что список статей отчетности, который должен быть представлен в данных финансовых отчетах, может быть детализирован или агрегирован в зависимости от ситуации, а также предусматривают дополнительные инструкции по представлению промежуточных итогов в данных отчетах и (2) разъясняют, что доля организации в ПСД ассоциированных организаций или совместных предприятий, учитываемых методом долевого участия, должна быть представлена в совокупности единой статьей отчетности исходя из того, будет ли она реклассифицирована в прибыль или убыток впоследствии;

■ **примечания.** Поправки содержат дополнительные примеры возможных способов представления примечаний для разъяснения того, что при определении порядка представления примечаний должны рассматриваться понятность и сопоставимость и для иллюстрации того, что примечания не обязаны быть представлены в порядке, перечисленном в пункте 114 МСФО (IAS) 1. СМСФО также исключил руководство и примеры в отношении определения значительных учетных политик, которые воспринимались как вероятно не имеющие пользы.

МСФО: стандарты и поправки, вступающие в силу позднее 2016 года

МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»

Данный стандарт имеет обязательную дату вступления в силу в отношении годовых периодов, начинающихся с 1 января 2018 г., с возможностью досрочного применения. Стандарт применяется ретроспективно с некоторыми исключениями (например, большинство требований к учету хеджирования применяются перспективно), но от организаций не требуется выполнять пересчет за предыдущие периоды в отношении классификации и оценки (включая обесценение).

В июле 2014 г. СМСФО опубликовал окончательную версию МСФО (IFRS) 9. Данный стандарт заменяет собой все предыдущие версии. МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» заменит МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка». Данный стандарт разбит на три основных этапа:

- этап 1: Классификация и оценка;
- этап 2: Амортизированная стоимость и обесценение финансовых активов;
- этап 3: Учет хеджирования.

Проект по макрохеджированию, который первоначально являлся частью комплексного проекта СМСФО по финансовым инструментам, был впоследствии выделен из проекта МСФО (IFRS) 9, чтобы у СМСФО было больше времени для изучения возможных альтернативных моделей учета макрохеджирования. СМСФО опубликовал дискуссионный документ в апреле 2014 г. со сроком предоставления комментариев, истекшим 17 октября

2014 г. Следовательно, в отношении хеджирования справедливой стоимости процентного риска по портфелю финансовых активов или финансовых обязательств продолжает применяться исключение, предусмотренное в МСФО (IAS) 39.

В соответствии со стандартом организации, которые применяют МСФО (IFRS) 9, смогут выбрать в качестве учетной политики, продолжать ли применение модели учета хеджирования в соответствии с МСФО (IAS) 39 при переходе к МСФО (IFRS) 9 или применять новую модель хеджирования в МСФО (IFRS) 9.

До применения прочих требований МСФО (IFRS) 9 организации могут изменить учет обязательств, классифицированных как «оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток». Данное изменение состоит в том, что доход, полученный в результате ухудшения собственного кредитного риска организации по этим обязательствам, больше

не признается в составе прибыли или убытка. МСФО (IFRS) 9 вносит поправки в некоторые требования МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации», включая дополнительные требования по раскрытию информации в отношении инвестиций в долевые инструменты, классифицированные как «оцениваемые по справедливой стоимости через прочий совокупный доход», в отношении деятельности по управлению рисками и учету хеджирования, а также информации об управлении кредитным риском и обесценении.

ЭТАП 1: КЛАССИФИКАЦИЯ И ОЦЕНКА

МСФО (IFRS) 9 устанавливает новый подход к классификации финансовых активов, обусловленной характеристиками денежных потоков и бизнес-моделью организации, в рамках которой удерживается актив. Классификация определяет, каким образом финансовые активы учитываются в финансовой отчетности и, в частности, каким образом они оцениваются после первоначального признания.

Амортизированная стоимость применяется исключительно к долговым инструментам, которые удовлетворяют двум условиям:

- активы должны удерживаться в рамках бизнес-модели, целью которой является получение предусмотренных договором потоков денежных средств (то есть «удерживаемые для получения потоков по договору»);

- предусмотренные договором потоки денежных средств должны представлять собой исключительно погашение основного долга и процентов по основному долгу.

Если долговой инструмент соответствует условию характеристик, предусмотренных договором денежных потоков, и учитывается в рамках бизнес-модели, целью которой является получение предусмотренных договором потоков денежных средств, так и продажа финансовых активов, данные долговые

инструменты оцениваются по справедливой стоимости через прочий совокупный доход (ССЧПСД).

Все прочие финансовые активы оцениваются по справедливой стоимости через прибыль или убыток (ССЧПУ), за исключением случаев, когда при первоначальном признании организация принимает решение об оценке долевых инструментов, не предназначенных для торговли, по ССЧПСД (это решение не может быть впоследствии пересмотрено).

Возможность оценки по справедливой стоимости применяется в отношении всех финансовых активов и финансовых обязательств, если соблюдаются определенные условия. Модель классификации и оценки МСФО (IFRS) 9 в отношении финансовых обязательств в большинстве случаев совпадает с моделью, используемой в соответствии с МСФО (IAS) 39, за исключением представления изменений справедливой стоимости в связи с изменением собственного кредитного риска по финансовым обязательствам, классифицированным как оцениваемые по ССЧПУ.

ЭТАП 2: ОБЕСЦЕНЕНИЕ

МСФО (IFRS) 9 устанавливает единую модель обесценения — модель ожидаемых убытков. В соответствии с ней организации должны учитывать ожидаемые кредитные убытки с момента первоначального признания финансовых инструментов.

За исключением приобретенных или созданных кредитно-обесцененных финансовых активов, ожидаемые кредитные убытки должны признаваться через резерв под убытки в сумме, равной:

- ожидаемым кредитным убыткам за 12 месяцев (ожидаемые кредитные убытки, которые возникают вследствие дефолтов по финансовому инструменту, возможных в течение 12 месяцев после отчетной даты); или

■ ожидаемым кредитным убыткам за весь срок (ожидаемые кредитные убытки, возникающие вследствие всех возможных случаев дефолта на протяжении срока действия финансового инструмента). Такие ожидаемые кредитные убытки признаются, если кредитный риск в отношении данного финансового инструмента значительно увеличился с момента первоначального признания.

Организации могут выбрать учетную политику, в соответствии с которой будут признаваться ожидаемые кредитные убытки за весь срок в отношении всех активов по договорам с покупателями и/или всей торговой дебиторской задолженности, которые представляют собой финансовую сделку или дебиторскую задолженность по аренде. Кредитные убытки — это разница между всеми денежными потоками, причитающимися организации в соответствии с договором, и всеми денежными потоками, которые организация ожидает получить с учетом дисконтирования по первоначальной эффективной процентной ставке. Ожидаемые кредитные убытки — это средневзвешенное значение кредитных убытков, определенное с использованием соответствующих рисков наступления дефолта в качестве весовых коэффициентов. Разрешено использовать упрощение практического характера (например, матрицу резервов).

«Эффективная процентная ставка, скорректированная с учетом кредитного риска», должна использоваться для ожидаемых кредитных убытков по приобретенным или созданным кредитно-обесцененным финансовым активам.

ЭТАП 3: УЧЕТ ХЕДЖИРОВАНИЯ

МСФО (IFRS) 9 вводит новую общую модель учета хеджирования, которая соотносит порядок учета с деятельностью организации по управлению рисками и позволяет лучше отразить операции хеджирования в финансовой отчетности.

Модель учета хеджирования МСФО (IFRS) 9 предусматривает больше возможностей применения учета хеджирования по сравнению с моделью МСФО (IAS) 39. Это является следствием:

■ увеличения количества разрешенных объектов хеджирования (например, компоненты риска, совокупные позиции по риску, группы статей или нетто-позиции);

■ увеличения количества разрешенных инструментов хеджирования (например, финансовые инструменты по ССЧПУ);

■ введения нового способа учета изменений в справедливой стоимости временной стоимости опциона и альтернативного порядка учета в отношении форвардного элемента и базы в иностранной валюте, не определенных организацией в качестве инструментов хеджирования;

■ новых требований к эффективности хеджирования, то есть устранения точного диапазона в пределах 80–125% и введения более гибкого критерия экономических отношений.

Расширение возможностей применения учета хеджирования привело к увеличению требований к раскрытию информации о стратегии организации в области управления рисками, денежных потоках от хеджирования и влиянии учета хеджирования на финансовую отчетность.

В дополнение МСФО (IFRS) 9 вводит некоторые альтернативы учету хеджирования как способу отражения деятельности по управлению рисками в финансовой отчетности, например, возможность классифицировать подверженность кредитному риску как оцениваемую по ССЧПУ, если управление кредитным риском осуществляется путем использования кредитного производного инструмента, или возможность классифицировать по ССЧПУ «договоры для собственного использования», если это исключает или уменьшает учетное несоответствие.

СМСФО предложил поправки для разъяснения определения термина «бизнес» и учета ранее удерживаемой доли участия

Речь идет о предлагаемых поправках к МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса» и МСФО (IFRS) 11 «Совместная деятельность», изложенных в последнем Проекте ED/2016/1, который был опубликован Советом по Международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО).

СМСФО предложил поправки к МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса» с целью разъяснения определения термина «бизнес». Ключевой из предлагаемых поправок является указание, что бизнесом может считаться только приобретенная совокупность видов деятельности и активов, которая:

- не должна иметь справедливой стоимости общей суммы приобретенных активов, сконцентрированных в едином идентифицируемом активе (или группе идентифицируемых активов);
- должна включать в себя вклады и процесс по существу, которые в совокупности способны привести к отдаче.

Предлагаемые поправки содержат наглядные примеры и руководство по применению.

СМСФО также предлагает внести поправки в МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса» и МСФО (IFRS) 11 «Совместная деятельность» с целью разъяснить, что в случае получения контроля над бизнесом, являющимся совместной операцией, организация должна, как и в случае с любым иным поэтапным приобретением бизнеса, провести переоценку всех ранее удерживаемых долей участия в совместной операции. Однако организация, являющаяся участником совместных операций, не должна проводить переоценку каких-либо ранее удерживаемых долей участия в совместной операции, если она приобретает дополнительную долю участия в совместной операции и либо сохраняет, либо получает совместный контроль.

Срок предоставления комментариев по предложению — до 31 октября 2016 г.

Почему выручка по индикаторам «non-GAAP» может быть рискованной для инвесторов

Конечно, в первую очередь инвесторы смотрят именно на выручку как главный индикатор финансового здоровья корпоративного сектора и экономики в целом. Однако проведенный The Wall Street Journal детальный анализ показывает, что результаты бывают иногда весьма далеки от реальных.

Только 29 компаний из американского биржевого индекса S&P 500 (а это лишь 5,7% учитываемых при его расчете организаций) пользуются сегодня исключительно «стандартными» показателями выручки, причем еще десять лет назад таких было 25%. Говоря иначе, за последнее десятилетие число компаний, представляющих свою выручку только по US GAAP, упало на 77%.

То же самое исследование показало, что, по крайней мере, каждая десятая компания использует индикатор EBITDA — «нестандартную» меру — и это в четыре раза больше, чем десятилетие назад.

«Non-GAAP» становятся более популярным. Нужно прояснить четко, что, например, в американской практике такие показатели не

запрещены, и в отдельных случаях они даже способны показать более точную картину финансового состояния компании, отбрасывая ненужные для расчета неденежные и нерегулярные элементы. В то же время «стандартные» показатели по-прежнему должны включаться в отчетность, и ничто не мешает инвесторам ориентироваться именно на них — при условии, что «non-GAAP» их не заслоняют собой, а вот это как раз запрещено делать.

Однако здесь есть большой источник риска. Согласно исследованию зарубежного издания (по поручению WSJ его провели эксперты Audit Analytics), компании, которые очень уж сильно полагаются на меры «non-GAAP», обычно совершают больше общих бухгалтерских ошибок, даже если при этом ошибки не связаны напрямую самими показателями «non-GAAP». Хотя исследователи из Audit Analytics признают, что здесь требуются дальнейшие изыскания, общий вывод напрашивается уже сейчас: те, кто пользуется «нестандартными» показателями, не так строго подходят к своему учету и отчетности, как следует.

IAASB представил публикацию по новым формам внешней отчетности

Международный совет по стандартам аудита и гарантии качества (IAASB) (а точнее, специальная рабочая группа в его составе, которая занимается интегрированной отчетностью) представила дискуссионный документ по теме надежности и доверия к новым

формам внешней отчетности. В публикации сформулированы 10 основных сложностей с предоставлением гарантии такой отчетности.

Как отмечает председатель IAASB профессор Арнольд Шилдер (Arnold Schilder),

Совету необходимо быть «на передовой» всех сегодняшних дебатов по внешней отчетности, а также способов повышения аудиторами ее надежности и, следовательно, доверия к ней. Он высказал надежду, что публикация подстегнет дальнейшие обсуждения, которые необходимы в том числе и им самим — IAASB, глобальному разработчику стандартов, — чтобы лучше понимать, как они могут поспособствовать повышению качества профессиональных аудиторских услуг.

В данном документе его авторы рассматривают следующие темы:

1. Внешние и внутренние факторы, улучшающие надежность и доверие к новым формам внешней отчетности;
2. Типы профессиональных услуг, которые покрывают международные стандарты от IAASB, наиболее актуальные для этих отчетов, например, услуги гарантии качества;
3. Основные на сегодня сложности с предоставлением гарантии качества;

4. Типы руководств, которые могут оказаться полезными в поддержке качества этих услуг.

Также авторы делятся принципиальными выводами, которые им удалось сделать на основе изучения сегодняшней практики новых форм отчетности и связанных с ними профессиональных услуг. Исследование проводилось без привязки к тому, станут ли такие формы отчетов частью ежегодного отчета или же публикуются отдельно.

«Внешняя отчетность развивается, и мы знаем, что оказываются различные профессиональные услуги, в том числе гарантии качества в соответствии со стандартами IAASB, — говорит Мерран Келсалл (Merran Kelsall), член IAASB и председатель рабочей группы по интегрированной отчетности. — Мы обнаружили 10 ключевых сложностей, связанных с гарантией качества, которые нам хотелось бы изучить, поскольку мы осознаем потребность в дополнительной гибкости этих услуг на фоне дальнейшего развития и взросления внешней отчетности».

Интегрированная отчетность — решение для нематериальных активов?

Финансовая отчетность по нематериальным активам не поспевает за реальными показателями их рыночного роста — таков основной вывод, озвученный на конференции Американской бухгалтерской ассоциации (American Accounting Association — AAA), прошедшей в Нью-Йорке 8 августа.

Как известно, нематериальные активы могут принимать самые разные формы: интеллектуальная собственность, бренды, отношения с клиентами и так далее. Один из участни-

ков панельной дискуссии Боб Ло (Bob Laux), старший исполнительный менеджер Microsoft, предложил возможное решение: интегрированная отчетность и подробные раскрытия там, где компания ведет речь о своей долгосрочной стратегии и ресурсах, которые имеются для ее выполнения.

Боб Ло напомнил присутствующим о стабильном восходящем тренде таких активов на рынке. Если смотреть в исторической перспективе, то еще в 1975 году лишь 17% рыночной

стоимости компаний S&P 500 составляли нематериальные активы (исследование от Ocean Tomo). В 2015 году — уже 84%.

Главным аргументом в пользу интегрированной отчетности для материальных активов является то, что их стоимость одними финансовыми терминами не описать, и только интегрированная отчетность дает описание с позиции долгосрочного устойчивого роста, тем самым рисуя более широкую картину, какая и нужна в данном случае.

Однако отчетность по нематериальным активам — тема непростая. У Американского Совета по стандартам финансовой отчетности действительно есть такая тема в работе, и даже были предложены изменения, причем

не раз. В последний раз FASB уделил ей свое внимание относительно недавно: в начале августа разработчик представил официальное приглашение всем желающим предложить направление будущей работы.

«FASB изучал и вносил улучшения в отчетность по нематериальным активам несколько раз, — утверждает в документе. — Каждый раз FASB убеждался, что у стейкхолдеров разные точки зрения на то, должны ли нематериальные активы признаваться на балансе. Не менее важно то, что у стейкхолдеров также разные точки зрения на то, как следует измерять признанные нематериальные активы — например, по амортизированной стоимости, справедливой стоимости или на основе какого-то другого базиса».

Крупнейшие аудиторы вышли из тупика с помощью более свободной трактовки FRS 102

Пять крупнейших аудиторских компаний Великобритании — Deloitte, Grant Thornton, KPMG, BDO и Mazars — согласились на более свободную трактовку новых правил, которые грозили добавить жилищно-строительным кооперативам дефицита на сумму более £5 млрд. В этом они прислушались к официальной рекомендации Совета по финансовой отчетности (FRC) по поводу классификации полученных ссуд.

Напомним, что в Великобритании новые правила учета (FRS 102) применяются в этом году в первый раз. Это один общий стандарт — правильнее сказать, система стандартов — но среди прочего он требует классификации ссуд, полученных жилищно-строительными ассоциациями, либо в качестве «базовых», либо

в качестве «прочих» в ежегодной отчетности. Если ссуда классифицирована в качестве «прочей» (other), то она и учитывается иначе, что для финансовой отчетности означает потенциальный элемент дефицита.

Аудиторы расходились во мнении относительно классификации определенных ссуд с возможностью досрочного погашения, и если бы все они решили отнести их к категории «прочих», это добавило бы жилищно-строительным ассоциациям дефицита на £5 млрд.

Однако финансовый регулятор порекомендовал в июне, чтобы ассоциации самостоятельно решали вопрос классификации — разумеется, предоставляя обоснованные объяснения. Оставалось лишь убедиться, что аудиторы, ра-

нее ратовавшие за отнесение к категории «прочих», согласятся на такую возможность.

На прошлой неделе в обращении к своим членам Национальная федерация жилищно-строительных кооперативов (National Housing Federation) сообщила о том, что провела беседу с крупнейшими аудиторами, которые ранее выступали за классификацию ссуд в качестве «прочих». Как оказалось, с учетом официального мнения FRC отныне они согласны считать ссуду «базовой» (при условии, если

будут предоставлены весомые свидетельства в пользу того, что это более удачный подход) и поставить свою подпись под финансовой отчетностью.

Представитель Mazars Лее Картрайт (Lee Cartwright) подтвердил обоснованность такого подхода, добавив, впрочем, что аудиторы никогда не поддерживали «автоматической» классификации ссуд и предпочитают рассматривать каждый случай отдельно с учетом всех обстоятельств.

Кстати

«Скоро и в Беларуси!»: предложено заставить аудиторов сообщать о своих подозрениях в отмывании денег клиентом

На общественное обсуждение в России вынесен проект поправок, предлагаемых в законы об аудиторской деятельности и в «антиотмывочный».

Согласно пояснительной записке проект разработан с целью приведения законодательства РФ в соответствие с Рекомендацией ФАТФ № 23 и «направлен на обеспечение надлежащей правовой основы для реализации государственной политики в сфере противодействия легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма при осуществлении аудиторской деятельности аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами».

Согласно проекту появится обязанность аудиторов уведомить уполномоченный орган, если при оказании аудиторских услуг появились любые основания полагать, что сделки или финансовые операции аудируемого лица могли или могут быть совершены в целях легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, или финансирования терроризма.

Сейчас такая обязанность есть у адвокатов, нотариусов, лиц, оказывающих юридические или бухгалтерские услуги.

Попытки принятия подобных законодательных инициатив предпринимаются и в Беларуси, поэтому, оценивая масштабную борьбу с лжепредпринимательскими структурами в нашей стране и степень готовности общества, можно смело внести предположить «Скоро и в Беларуси!». Сейчас же это касается только дочерних структур белорусских компаний, зарегистрированных на территории России.

9 августа российский премьер Медведев подписал распоряжение, в котором одобрил предложение финансового министерства о проведении переговоров и заключении соглашения об обмене налоговой информацией в электронном виде между государствами, входящими в состав Евразийского экономического союза, то есть Россией, Беларусью, Арменией, Казахстаном и Киргизстаном. Делаться это будет для совершенствования налогового администрирования.

Индикаторы качества аудита — что это для вас?

|| **Эндрю ГАМБЬЕР,**

глава аудита и гарантии качества отчетности, АССА

Когда-то судья Поттер Стюард высказался так о чем-то гораздо менее полезном, чем качество аудита, когда озвучил очень известное мнение: «Я узнаю это, когда вижу». Однако его слова очень хорошо подходят и этому предмету в том числе.

Сама природа означает, что, помимо регуляторов аудиторской деятельности, большей части из нас не удастся это увидеть. Столкнувшись с чем-то, чего многие люди не могут полностью определить (а большинство и увидеть), некоторые организации попытались разработать набор показателей, способных отразить наличие либо отсутствие качества аудита.

Европейская федерация бухгалтеров (FEE) недавно обновила свое собрание индикаторов качества аудита, собрав воедино результаты многих проведенных в мире проектов по данной теме. Среди прочего это включает проекты от Американского Совета по надзору за учетом в публичных компаниях (PCAOB), Американского центра качества аудита (CAQ), FRC и Института сертифицированных бухгалтеров Австралии и Новой Зеландии. FEE продолжает обновлять свой отчет по мере выполнения дальнейшей работы.

АССА также участвует в дебатах через свое сотрудничество с Университетом Макинтайра в Австралии. Итоговый отчет по результатам такого сотрудничества был

опубликован в июле: Directors', CFOs' and auditors' perceptions of audit quality attributes: a comparative study («Восприятие характеристик качества аудита директорами, CFO и аудиторами: сравнительное исследование»). В отчете сравниваются выводы трех более ранних отчетов этой серии и то, что директора, финансовые директора и аудиторы думают по поводу сравнительной важности различных индикаторов качества аудита. Авторы заранее ожидали, что каждая группа будет иметь свое представление о качестве аудита. У аудиторов должно быть наиболее четкое представление, ведь это их аудит. CFO более далекие от аудита в каждодневной практике, но и у них присутствует определенное взаимодействие с аудиторской командой по ходу проверки. Дальше всего находятся независимые директора: они взаимодействуют с главой аудита разве что на финальной стадии проверки.

Авторы обнаружили, однако, кое-что общее между всеми группами. Все три группы выделили размер аудиторской компании в качестве самого важного индикатора качества

аудита в сравнении с другими. Однако (и это неудивительно) аудиторы из крупных компаний считают, что крупные компании — самые лучшие, в то время как аудиторы из менее крупных организаций утверждают, что их аудит не хуже. Все три группы также сошлись на том, что внимание к аудиту со стороны партнера/менеджера стоит на следующем месте по важности, и довольно большую важность по сравнению с другими характеристиками получил также фактор коммуникаций между аудиторской командой и менеджментом клиентской компании. Напротив, ни одна из групп не отметила высоко продолжительность отношений с аудиторским партнером или периодический пересмотр качества прошлого аудита. Это не значит, что они не считают пере проверку качества аудита важной — нет, просто они считают, что другие факторы в оценке качества еще важнее.

Но были и различия. Аудиторы — и опять-таки, это неудивительно — не думают, что предоставление услуг неаудиторского плана является относительно важным, тогда как CFO и директора видят это существенным. По аналогии, CFO и директора отметили знание партнера об индустрии клиента и знание старшего менеджера/менеджера об индустрии клиента выше по сравнению с аудиторами. Наверное, это отражает то, как ценят CFO и директора аудиторов, способных говорить с ними на одном языке.

Некоторые выводы в отчете ACCA могут вызывать затруднения у людей, ответственных за принятие решений. Например, заявление о том, что размер аудиторской компании является самой важной характеристикой, может объяснить тот факт, что небольшое число крупных компаний доминирует сегодня на рынке аудита публичных компаний, но это не

понравится тем, кто ищет большего выбора на рынке. По аналогии, CFO и директора рассматривают продолжительность отношений с аудиторским партнером в качестве источника врожденного противопоставления независимости аудита и знания аудитора о своем клиенте.

И всегда есть риск, что регуляторы предложат индикаторы, которые просто легко измерить, а не те, которые важны. Например, загруженность главы аудиторской группы — значит ли она, что руководитель с меньшей нагрузкой будет уделять аудиту больше внимания? Или слабая нагрузка просто означает нехватку опыта? Если такие индикаторы действительно измерить и сопоставить между компаниями, это может, напротив, ухудшить, а не улучшить качество аудита.

В недавних обсуждениях на LinkedIn аудиторы представили свои соображения насчет того, что в действительности характеризует качество аудита. Кто-то предположил, что качество — это предметные аналитические процедуры и то, как они демонстрируют глубину понимания специфики бизнеса, а также качество функционирования систем и то, насколько внимательно аудиторская команда проверила точность и полноту отражения транзакций в отчетности. Другой предположил, что все сводится к тому, проявила ли аудиторская команда высокий уровень профессионального скептицизма. Уверены, они оба правы, но ни одну из этих характеристик нельзя легко измерить. И это проблема для качества аудита: то, что можно измерить, не относится к делу, а что относится к делу — нельзя измерить. Возможно, регуляторы узнают качество аудита, когда видят его, но очевидного пути к этому на данный момент нет.