

Министерство образования и науки Республики Таджикистан

**Худжандский политехнический институт Таджикского
технического университета имени академика М.С. Осими**

М.У. Бобоев

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Учебное пособие

Душанбе
«Ирфон» 2018

ББК 75.4 + 100

Б-93

Бобоев Мирзохаёт Усмонович. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ: Учебное пособие. – Душанбе: Ирфон, 2018. – с.

Рецензенты:

Абдурахимов А.А. - кандидат экономических наук, доцент

Калемуллоев М.В. - кандидат экономических наук, доцент

Рахмонов Х.Е. - практикующий аудитор, САР

Хомидов М.Т. - кандидат экономических наук

Учебное пособие подготовлено в соответствии с учебной программой дисциплины «Международные стандарты финансовой отчетности». Оно содержит теоретико-методологические и прикладные вопросы составления финансовой отчетности по международным стандартам, разработанным и принятым Советом по МСФО.

Для студентов экономических специальностей вузов, аспирантов и магистрантов, преподавателей, слушателей системы подготовки и повышения квалификации, руководителей и бухгалтеров предприятий, аудиторов.

$$Б \frac{0601000000 - 084}{М501(12) - 2009} - 2009$$

ISBN 978-99947-65-23-2

© Бобоев М.У., 2009, 2018

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	
Глава 1. Основы Международных стандартов финансовой отчетности	
1.1. Необходимость международной стандартизации финансовой отчетности	
1.2. Понятие Международных стандартов финансовой отчетности	
1.3. Разработка МСФО и Интерпретаций	
1.4. Официальные публикации Совета по МСФО	
Глава 2. Концептуальные основы финансовой отчетности	
2.1. Цель финансовой отчетности. Пользователи финансовой информации	
2.2. Основополагающие допущения (принципы) и качественные характеристики полезной финансовой информации	
2.3. Элементы финансовой отчетности	
2.4. Признание и оценка элементов финансовой отчетности	
2.5. Концепции капитала и поддержания величины капитала	
Глава 3. Состав и порядок представления финансовой отчетности	
3.1. Общие принципы формирования финансовой отчетности по МСФО	
3.2. Отчет о финансовом положении	
3.3. Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе	
3.4. Отчет об изменениях в собственном капитале	
3.5. Отчет о движении денежных средств	
3.6. Примечания к финансовой отчетности	
3.7. Первое применение МСФО	
Глава 4. Материальные активы	
4.1. Запасы	
4.2. Основные средства	
4.3. Сельское хозяйство	
Глава 5. Нематериальные активы и обесценение активов	
5.1. Нематериальные активы	
5.2. Обесценение активов	
Глава 6. Особенности учета аренды	
6.1. Экономическое содержание и классификация аренды	
6.2. Аренда в финансовой отчетности арендаторов	
6.3. Аренда в финансовой отчетности арендодателей	

6.4. Операции продажи с обратной арендой	.....
Глава 7. Финансовые инструменты	.....
7.1. Признание и оценка финансовых инструментов	.....
7.2. Финансовые инструменты: представление информации	.....
7.3. Финансовые инструменты: раскрытие информации	.....
Глава 8. Инвестиционная деятельность	.....
8.1. Инвестиционная собственность	.....
8.2. Совместная деятельность	.....
Глава 9. Учет обязательств	.....
9.1. Налоги на прибыль	.....
9.2. Вознаграждения работникам	.....
9.3. Учет и отчетность по пенсионным планам	.....
9.4. Резервы, условные обязательства и условные активы	.....
Глава 10. Раскрытие информации о финансовых результатах	.....
10.1. Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки	...
10.2. Выручка по договорам с покупателями	.....
10.3. Затраты по займам	.....
10.4. Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи	.....
10.5. Прибыль на акцию	.....
Глава 11. Прочие вопросы раскрытия информации	.....
11.1. Влияние изменений валютных курсов	.....
11.2. События после отчетной даты	.....
11.3. Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике	.....
11.4. Операционные сегменты	.....
11.5. Промежуточная финансовая отчетность	.....
11.6. Прекращенная деятельность	.....
Глава 12. Учет инвестиций и консолидация финансовой отчетности	.....
12.1. Раскрытие информации о связанных сторонах	.....
12.2. Объединение бизнеса	.....
12.3. Консолидированная финансовая отчетность	.....
12.4. Отдельная финансовая отчетность	.....
12.5. Инвестиции в ассоциированные компании	.....
Литература	.....
Глоссарий основных терминов	.....

ВВЕДЕНИЕ

Переход экономики Республики Таджикистан на рыночные отношения вызвал необходимость реформирования системы бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами. Система бухгалтерского учета ориентирована на обеспечение информационных потребностей различных пользователей финансовой информации. Процесс реформирования системы бухгалтерского учета влияет на привлечение, на более выгодных условиях, иностранных инвестиций и кредитов в экономику страны, которая в настоящее время остро нуждается в этом. Развитая система бухгалтерского учета обеспечивает эффективное управление экономикой страны.

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) – это определенные правила, основы, процедуры, методы составления и представления финансовой отчетности. Главная цель применения международных стандартов – обеспечить прозрачность финансовой отчетности, правдивость картины финансового положения и результатов деятельности компаний. Переход на международную практику учета существенно облегчит взаимоотношения с иностранными инвесторами, будет способствовать увеличению числа совместных проектов.

Начало переходу системы бухгалтерского учета Республики Таджикистан на МСФО положило постановление Правительства Республики Таджикистан от 04 ноября 2002 года за № 428 «О переходе на международные стандарты финансовой отчетности». Данное постановление привело к значительным изменениям в отечественной теории и практике бухгалтерского учета. Также в целях усиления процесса проведения реформы приняты дополнительные постановления Правительства по внедрению и реализации МСФО 2006 и 2010 гг.

Постановлением Правительства Республики Таджикистан от 02 мая 2013 года принята «Стратегия по внедрению Международных стандартов финансовой отчетности и Международных стандартов аудита в Республике Таджикистан на 2013-2018 гг.». Данная Стратегия является концептуальным документом, который определяет приоритеты развития бухгалтерского учета и аудита в Республике Таджикистан и устанавливает необходимые меры и действия для достижения данных приоритетов.

Переход на МСФО требует очень серьезной подготовки. Причем,

подготовки не только компаний и профессионального сообщества, но и, в не меньшей степени регулирующих органов и инвестиционного сообщества.

Ключевая проблема внедрения международных стандартов финансовой отчетности в Республике Таджикистан, равно как в любой другой стране нехватка квалифицированных специалистов, которые могут понимать и применять МСФО.

В предлагаемом учебном пособии рассмотрены содержания международных стандартов финансовой отчетности. Пособие состоит из двенадцати глав, в конце каждой главы приведены основные термины, вопросы для самопроверки, тесты, практические задания, а в конце пособия – список литературы и глоссарий основных терминов.

Автор учебного пособия – заведующей кафедрой финансы и кредит Худжандского политехнического института Таджикского технического университета имени академика М.С. Осими, действительный член Общественного института профессиональных бухгалтеров и аудиторов Республики Таджикистан, кандидат экономических наук, обладатель сертификата CPA (сертифицированный международный профессиональный бухгалтер), Бобоев Мирзохаёт Усмонович.

ГЛАВА 1. ОСНОВЫ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

1.1. Необходимость международной стандартизации финансовой отчетности

Известно, что бухгалтерский учет как информационная система подразделяется на финансовый и управленческий. На основе информации финансового учета формируется финансовая отчетность, ориентированная, прежде всего на внешних пользователей информации. Управленческий учет позволяет сформировать управленческую отчетность, данные которой предназначены для внутреннего использования. На состав и порядок формирования финансовых отчетов оказывают влияние потребности заинтересованных пользователей. В разных странах исторически на свободном рынке капиталов доминировали определенные группы пользователей, что предопределило возникновение различий в системах бухгалтерского учета и отчетности разных стран. Указанные различия развивались и трансформировались в модели бухгалтерского учета, которые чаще всего классифицируют по территориальному признаку.

Проблема несоответствия *моделей бухгалтерского учета* не является уникальной, присущей только одной стране. Она носит глобальный характер. Только на основе единых методических подходов, унификации применяемых в мире методов учета возможно составление финансовой отчетности, понятной специалистам любой страны.

Поскольку факторы, оказывающие воздействие на формирование системы бухгалтерского учета взаимосвязаны, в странах с похожими социально-экономическими условиями принципы учета имеют много общего. Наиболее распространенная классификация моделей бухгалтерского учета основана на правовой системе и различном влиянии инфляционных процессов. В странах общего или прецедентного права (Великобритания, США) законодательство построено на судебных решениях, которые регулируют конкретные отношения и образуют единую систему права. Учетные стандарты определяются в основном различными неправительственными профессиональными ассоциациями бухгалтеров.

В других странах (континентальная Европа, Япония) исторической основой законодательства являются материальные нормы римско-

го права, основной источник права – закон. Правовые нормы регулируют общий круг отношений; частное право кодифицировано и подразделяется на гражданское и торговое. В отличие от первой группы стран данная правовая система жестко и детально регламентирует правила ведения бухгалтерского учета.

В соответствии с этой классификацией можно выделить три основные модели бухгалтерского учета (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Модели бухгалтерского учета

Британо-американская модель. Ключевой вклад в развитие этой модели внесли Великобритания, США и Нидерланды. Здесь активное развитие акционерной формы владения капиталом привело к тому, что финансовая отчетность рассматривается как основной источник информации для инвесторов и кредиторов. Вмешательство государственных органов в процессы регулирования и формирования методологии бухгалтерского учета минимально. Почти все компании присутствуют на рынке ценных бумаг, и они напрямую заинтересованы в предоставлении объективной информации о производственных показателях и эффективности бизнеса. Бухгалтерский учет ориентирован на исчисление прибыли и детализацию ее использования. Информация о прибыли, предоставляемая финансовой отчетностью, может быть использована для прогнозирования будущего положения компании. Главные пользователи – участники рынка ценных бумаг. Функции регулирования принципов и правил подготовки финансовой отчетности находятся в руках профессионального бухгалтерского сообщества.

Континентальная модель. Родоначальниками этой модели считаются страны континентальной Европы (Германия, Франция, Бельгия, Италия, Испания, Португалия) и Япония. Здесь специфика бухгал-

терского учета обусловлена двумя факторами: ориентация бизнеса на крупный банковский капитал и соответствие требованиям фискальных органов. Привлечение инвестиций осуществляется с непосредственным участием банков, и поэтому финансовая отчетность компаний предназначена в первую очередь для них, а не для участников рынка ценных бумаг. Учетная практика направлена, прежде всего, на удовлетворение требований правительства, в частности на решение задач налогообложения в соответствии с национальным макроэкономическим планом. В странах с континентальной моделью учета правила подготовки финансовой отчетности определяются государственными органами.

Южноамериканская модель. Ключевое воздействие на становление бухгалтерского учета в южноамериканских странах оказали инфляционные процессы. Поэтому отличительной характеристикой этой модели является метод корректировки показателей отчетности с учетом изменения общего уровня цен. Поправка на инфляцию необходима для обеспечения достоверности текущей финансовой информации (особенно в отношении долгосрочных активов). Корректировка отчетности ориентирована на потребности государства по исполнению доходной части бюджета.

Помимо перечисленных моделей, некоторые страны используют смешанные системы с национальной спецификой. Например, специалисты выделяют исламскую модель, которая развивалась под сильным влиянием мусульманской религии. Согласно исламской модели, запрещается получение финансовых дивидендов ради собственно дивидендов. Активы и обязательства оцениваются по рыночным ценам. Также выделяется интернациональная модель учета, который вытекает из потребностей международной согласованности учета, прежде всего в интересах мультинациональных корпораций и иностранных участников международных валютных рынков.

Однако процессы глобализации, интернационализации экономических, политических и общественных отношений постепенно приводят к созданию мирового рынка, для которого не существует национальных границ. Создаются и успешно действуют транснациональные корпорации, имеющие компании в различных странах мира. Глобализация бизнеса, интеграционные процессы, расширение международных отношений, развитие процесса инвестирования и кредитования, требование прозрачности финансовой информации обусловили необ-

ходимость разработки Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) (International Financial Reporting Standards – IFRS).

Внедрение МСФО в практику деятельности отечественных хозяйствующих субъектов знакомит бухгалтеров с новыми объектами учета, например, нематериальные активы, долговые и долевыми ценные бумаги, природные ресурсы, инвестиционная собственность, отсроченные налоги и др. Благодаря применению МСФО бухгалтеры используют профессиональные суждения при формировании учетной политики. Профессиональное суждение дает возможность использовать право выбора методов оценки активов и обязательств, учитывая особенности каждого предприятия и отрасли.

1.2. Понятие Международных стандартов финансовой отчетности

Международные стандарты финансовой отчетности представляют собой систему принятых в общественных интересах положений о порядке подготовки и представления финансовой отчетности. Это учетная система, функционирующая на международном уровне.

МСФО носят рекомендательный характер. Ни Комитет по МСФО, ни профессиональное бухгалтерское сообщество не имеют полномочий требовать повсеместного соблюдения МСФО. Эти стандарты применяются в силу признания различными регулирующими организациями по всему миру важности гармонизации правил составления финансовой отчетности.

Система МСФО предназначена для составления финансовой отчетности торговых, производственных и иных коммерческих организаций (включая банки, страховые компании и иные финансовые институты), независимо от вида деятельности, отраслевой принадлежности и организационно-правовой формы. Она пригодна для использования, как в частном, так и в государственном секторе.

Преимуществами МСФО перед национальными стандартами учета являются:

- четкая экономическая логика;
- обобщение лучшей современной мировой практики в области учета;
- простота восприятия для пользователей финансовой информа-

ции во всем мире.

К недостаткам МСФО можно отнести:

- обобщенный характер стандартов, предусматривающий достаточно большое многообразие методов учета;
- отсутствие подробных интерпретаций и примеров приложения стандартов к конкретным ситуациям.

Сами стандарты касаются исключительно вопросов формирования финансовой отчетности. Каждый стандарт содержит информацию по следующим обязательным пунктам:

- *объект учета* – определение объекта учета и основных понятий, связанных с этим объектом;
- *признание объекта учета* – описание критериев отнесения объектов учета к различным элементам отчетности;
- *оценка объекта учета* – рекомендации по использованию методов оценки и требований к оценке различных элементов отчетности;
- *отражение в финансовой отчетности* – раскрытие информации об объекте учета в различных формах отчетности.

Порядок бухгалтерского учета в том смысле, в котором это принято на практике, никак не отражен в стандартах. В частности, стандарты не содержат никаких правил по организации первичной документации и документооборота, плана счетов, порядка составления бухгалтерских проводок.

Международные стандарты финансовой отчетности представляют собой совокупность взаимосвязанных документов, а именно предисловие к МСФО, концептуальные основы финансовой отчетности, собственно стандарты и разъяснения к ним. Все названные элементы образуют единую систему и не могут применяться в отдельности.

Международным стандартам предшествует самостоятельный раздел – *Концептуальные основы финансовой отчетности*. Не являясь стандартом, этот документ формирует концептуальную основу, фундамент для разработки и последующей оценки стандартов финансовой отчетности.

Таким образом, международные стандарты начинаются с изложения основных принципов, в соответствии с которыми следует формировать финансовую отчетность. Если какой-либо частный регламент отсутствует в том или ином стандарте, то принять конкретное решение в нестандартной ситуации бухгалтер сможет, используя знание базовых принципов и основываясь на собственном профессиональном суждении.

1.3. Разработка МСФО и Интерпретаций

В 1973 году в результате соглашения профессиональных организаций бухгалтеров и аудиторов стран Австралии, Великобритании, Германии, Ирландии, Канады, Мексики, Нидерландов, США, Франции и Японии был организован *Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (International Accounting Standards Committee, КМСФО)*. КМСФО – это ведущая организация в мире по разработке единых учетных стандартов. Работа Комитета финансируется за счет взносов профессиональных объединений бухгалтеров, различных организаций, финансовых организаций, а также за счет прибыли от публикаций стандартов. С 1981 года КМСФО был полностью автономным во внедрении международных стандартов финансовой отчетности и вопросах обсуждения документов, касающихся международного учета. В 1984 г. Лондонская фондовая биржа рекомендовала всем иностранным корпорациям, котирующим свои ценные бумаги в Лондоне, придерживаться МСФО. В 1985 г. одна из крупнейших американских корпораций General Electric составила отчетность не только по национальным стандартам (GAAP – Generally Accepted Accounting Principles, *Общепринятые принципы бухгалтерского учета*), но и в соответствии с МСФО.

КМСФО в июле 1995 г. заключил соглашение с *Международной организацией комиссий по ценным бумагам* с целью завершить к 1999 г. работу над подготовкой основного комплекта МСФО. Это соглашение имело огромное значение для последующего развития и продвижения МСФО. Оно означало, что отчетность компании, подготовленная в соответствии с МСФО, автоматически становится пригодной для размещения ценных бумаг этой компании на любой фондовой бирже мира без каких-либо поправок на национальные GAAP. Положения МСФО были рекомендованы, как обязательное условие для получения котировки на международных фондовых рынках. Активно поддержал эти процессы Базельский комитет по банковскому надзору.

В 1997 г. был образован Постоянный комитет по интерпретациям (разъяснениям) – ПКИ (Standing Interpretations Committee – SIC). В его задачи входит рассмотрение вопросов бухгалтерского учета, которые не получили отражения в существующих стандартах или могут иметь

неоднозначное толкование.

В апреле 2001 г. КМСФО был реорганизован в Совет по Международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО). В заявлении о миссии СМСФО изложены следующие цели его деятельности:

- разработка в общественных интересах единого комплекта высококачественных, понятных и практически реализуемых всемирных стандартов финансовой отчетности, требующих представления высококачественной, прозрачной и сравнимой информации;
- продвижение внедрения и контроль соблюдения этих стандартов;
- сотрудничество с национальными органами, отвечающими за разработку и внедрение стандартов финансовой отчетности, с целью максимального сближения стандартов финансовой отчетности во всем мире.

С этого времени более 50 стран приняли специальные планы перехода или сближения национальных учетных принципов с МСФО. Европейский союз обязал компании, ценные бумаги которых котируются на европейских биржах, использовать с 2005 г. МСФО при составлении консолидированной финансовой отчетности. Австралия заявила о полном переходе на МСФО с 2005 г. Совет по стандартам финансовой отчетности США подписал соглашение с СМСФО об устранении различий между американской и международными системами отчетности.

Структура Комитета по МСФО представлена на рис. 1.2.



Рис. 1.2. Структура Комитета по МСФО

В *Попечительский совет* входят самые известные специалисты, занимающие высокие позиции в бухгалтерской профессии и бизнеса. Шесть членов избираются от Северной Америки, шесть – от Европы,

четверо представляют Азиатско-Тихоокеанский регион и три избираются из любого региона с целью установления общегеографического баланса. При этом на постоянной основе работают 12 человек, а двое трудятся по совместительству. Как минимум, пять членов правления должны иметь практический опыт работы аудиторами, трое – опыт подготовки финансовых отчетов, трое – опыт использования финансовых отчетов и, как минимум, один член должен иметь научную подготовку. Попечительский совет назначает членов СМСФО, Консультативного совета по стандартам, Комитета по интерпретации международной финансовой отчетности, контролирует эффективность деятельности СМСФО; обеспечивает финансирование и утверждает бюджеты СМСФО.

Консультативный совет по стандартам включает представителей международных организаций – разработчиков и пользователей финансовой отчетности; фондовых бирж; органов, регулирующих рынки ценных бумаг и межправительственных организаций. Консультативный совет регулярно встречается с СМСФО для обсуждения вопросов касательно новых проектов Совета, рабочей программы и стратегии СМСФО. Он играет важную роль при подготовке и принятии международных стандартов. Консультативный совет по стандартам состоит из 48 членов, назначаемых Попечителями на 3 года, представляющих различные географические регионы и области деятельности. Консультативный совет проводит, как минимум, 3 открытые встречи с СМСФО в год.

Совет (Правление) по МСФО включает представителей бухгалтерских компаний из нескольких стран, которые назначаются Международной федерацией бухгалтеров (International Federation of Accountants, IFAC). Сотрудничество федерации и СМСФО началось в 1983 г. и в настоящее время в состав Совета входят все организации – члены IFAC. Правление состоит из 15 членов, 12 из которых работают на постоянной основе. Совет формируется попечителями первоначально на срок от трех до пяти лет. СМСФО отвечает за подготовку и публикацию проектов МСФО; установление порядка рассмотрения комментариев, полученных по результатам предварительного обсуждения МСФО; подготовку и издание МСФО.

Постоянный комитет по интерпретациям (ПКИ) в декабре 2001 г. был трансформирован в *Комитет по интерпретациям международной финансовой отчетности (КИМФО, IFRIC)*. В настоящее время он

состоит из 14 экспертов в области бухгалтерского учета, назначенных попечителями. Разъяснения, подготавливаемые комитетом, утверждаются Правлением по МСФО. Они дают однозначное толкование неясных положений стандартов, обеспечивая их единообразное применение. Для разъяснений обычно выбираются вопросы, которые связаны с использованием существующих стандартов и представляют наибольший практический интерес для их пользователей. При этом разъяснения могут даваться как по вопросам, связанным с неудовлетворительной практикой применения стандартов, так и по перспективным вопросам.

Процесс разработки, согласования и утверждения МСФО включает следующие этапы:

1. Формирование Советом Подготовительного комитета или консультативной группы для предоставления рекомендаций по спорным вопросам, возникающим в ходе проекта. Проведение консультации с Консультативным советом по стандартам.

2. Разработка Советом и представление на рассмотрение общественности «Проекта основных принципов».

3. Изучение полученных комментариев, разработка и представление Советом на рассмотрение общественности «Предварительного варианта стандарта».

4. Изучение Советом полученных комментариев и выпуск (утверждение) окончательного варианта Стандарта.

По состоянию на 1 января 2018 года действуют 26 – IAS (International Accounting Standards) и 15 – IFRS (International Financial Reporting Standards), выпущенные соответственно до и после 2001 г. Стандарты пересматриваются по мере необходимости, для согласованности с действующими стандартами.

1.4. Официальные публикации Совета по МСФО

Совет по МСФО имеет три основные категории официальных публикаций:

- 1. Концептуальные основы финансовой отчетности*
- 2. Международные стандарты финансовой отчетности*
- 3. Интерпретации.*

Концептуальные основы финансовой отчетности Совета по

МСФО излагает идеи, лежащие в основе подготовки и представления финансовой отчетности для внешних пользователей. Назначение Концептуальных основ состоит в следующем:

- содействовать Совету при разработке будущих МСФО и пересмотре существующих МСФО;
- содействовать Совету в продвижении гармонизации нормативных актов, стандартов бухгалтерского учета и процедур, касающихся представления финансовой отчетности, путем создания основы для уменьшения случаев альтернативного порядка учета, допускаемых МСФО;
- содействовать национальным органам, разрабатывающим стандарты финансовой отчетности, в разработке национальных стандартов финансовой отчетности;
- содействовать составителям финансовой отчетности в применении МСФО и рассмотрении вопросов, которые еще не стали предметом конкретного МСФО;
- содействовать аудиторам в формировании мнения относительно того, соответствует ли финансовая отчетность МСФО;
- содействовать пользователям финансовой отчетности в интерпретации информации, содержащейся в финансовой отчетности, составленной в соответствии с МСФО; и
- предоставить тем, кто интересуется работой Совета по МСФО, информацию о подходе Совета к написанию МСФО.

Совет по МСФО издает свои Стандарты в виде серии публикаций, названной «Международные стандарты финансовой отчетности». Ежегодно СМСФО публикует переплетенный сборник всех Стандартов и Разъяснений, а также выпускает компакт-диск со всеми Стандартами, Интерпретациями и прочими документами.

Список действующих в настоящее время международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений представлен в таблицах 1.1 и 1.2.

Таблица 1.1
Международные стандарты финансовой отчетности

<i>Номер</i>	<i>Название стандарта</i>
IAS 1	Представление финансовой отчетности

IAS 2	Запасы
IAS 7	Отчет о движении денежных средств
IAS 8	Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки
IAS 10	События после отчетного периода
IAS 12	Налоги на прибыль
IAS 16	Основные средства
IAS 17	Аренда
IAS 19	Вознаграждения работникам
IAS 20	Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи
IAS 21	Влияние изменений обменных курсов валют
IAS 23	Затраты по займам
IAS 24	Раскрытие информации о связанных сторонах
IAS 26	Учет и отчетность по пенсионным планам
IAS 27	Отдельная финансовая отчетность
IAS 28	Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия
IAS 29	Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике
IAS 32	Финансовые инструменты: представление информации
IAS 33	Прибыль на акцию
IAS 34	Промежуточная финансовая отчетность
IAS 36	Обесценение активов
IAS 37	Резервы, условные обязательства и условные активы
IAS 38	Нематериальные активы
IAS 39	Финансовые инструменты: признание и оценка
IAS 40	Инвестиционная собственность
IAS 41	Сельское хозяйство
IFRS 1	Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности
IFRS 2	Платеж, основанный на акциях
IFRS 3	Объединения бизнеса
IFRS 4	Договоры страхования
IFRS 5	Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность
IFRS 6	Разведка и оценка запасов полезных ископаемых

IFRS 7	Финансовые инструменты: раскрытие информации
IFRS 8	Операционные сегменты
IFRS 9	Финансовые инструменты
IFRS 10	Консолидированная финансовая отчетность
IFRS 11	Совместная деятельность
IFRS 12	Раскрытие информации об участии в других предприятиях
IFRS 13	Оценка справедливой стоимости
IFRS 14	Счета отложенных тарифных разниц
IFRS 15	Выручка по договорам с покупателями
IFRS 16	Аренда (действует с 01.01.2019)
IFRS 17	Договоры страхования (действует с 01.01.2021)

Таблица 1.2

Разъяснения МСФО

<i>Номер</i>	<i>Название</i>
SIC 7	Введение евро
SIC 10	Государственная помощь – отсутствие конкретной связи с операционной деятельностью
SIC 15	Операционная аренда – стимулы
SIC 25	Налоги на прибыль – изменения налогового статуса предприятия или его акционеров
SIC 27	Анализ сущности сделок, имеющих юридическую форму аренды
SIC 29	Раскрытие информации – концессионные соглашения на предоставление услуг
SIC 31	Выручка – бартерные операции, включающие рекламные услуги
SIC 32	Нематериальные активы: затраты на Интернет-сайт
IFRIC 1	Изменения в существующих обязательствах по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению природных ресурсов и иных аналогичных обязательствах
IFRIC 2	Доли участников в кооперативных предприятиях и аналогичные инструменты
IFRIC 4	Определение наличия в соглашении признаков договора аренды

IFRIC 5	Права, связанные с участием в фондах финансирования вывода объектов из эксплуатации, рекультивации и экологической реабилитации
IFRIC 6	Обязательства, возникающие в связи с деятельностью на специфическом рынке – рынке отходов электрического и электронного оборудования
IFRIC 7	Применение подхода к пересчету статей финансовой отчетности в соответствии с МСФО IAS 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике»
IFRIC 9	Повторная оценка встроенных производных инструментов
IFRIC 10	Промежуточная финансовая отчетность и обесценение
IFRIC 12	Концессионные соглашения на предоставление услуг
IFRIC 13	Программы лояльности клиентов
IFRIC 14	МСФО (IAS) 19 - Предельная величина актива пенсионного плана с установленными выплатами, минимальные требования к финансированию и их взаимосвязь 2
IFRIC 15	Соглашения на строительство объектов недвижимости»
IFRIC 16	Хеджирование чистой инвестиции в иностранную операцию
IFRIC 17	Распределение неденежных активов в пользу собственников
IFRIC 18	Передача активов от клиентов
IFRIC 19	Погашение финансовых обязательств долевыми инструментами
IFRIC 20	Затраты на вскрышные работы на этапе эксплуатации разрабатываемого открытым способом месторождения
IFRIC 21	Обязательные платежи

Основные термины

Бухгалтерский учет

Международные стандарты финансовой отчетности

Модели бухгалтерского учета

Управленческий учет

Финансовый учет

Вопросы для самопроверки

1. Перечислите основные модели бухгалтерского учета. Охарак-

теризуйте их?

2. Что понимается под Международными стандартами финансовой отчетности?

3. Каковы предпосылки появления Международных стандартов финансовой отчетности?

4. Каковы цели Совета по Международным стандартам финансовой отчетности?

5. Характеризуйте процедуры создания и утверждения МСФО.

Тесты

1. Международные стандарты финансовой отчетности представляют собой

1) систему принятых международных правил о сущности финансовой отчетности.

2) систему принятых в общественных интересах положений о порядке подготовки и представления финансовой отчетности.

3) систему ведения международного бухгалтерского учета.

4) информацию для принятия управленческих решений.

2. Каковы цели Совета по МСФО?

1) Разработка, продвижение внедрения и контроль соблюдения МСФО, сотрудничество с национальными органами, отвечающими за разработку и внедрение стандартов.

2) Разработка в общественных интересах единого комплекта высококачественных, понятных и практически реализуемых всемирных стандартов финансовой отчетности.

3) Сотрудничество с национальными органами, отвечающими за разработку и внедрение стандартов финансовой отчетности, с целью максимального сближения МСФО во всем мире.

4) Представление информации о финансовом положении и финансовых результатах компании.

3. Для каких перечисленных ниже отчетов не применяются МСФО?

1) Отчет о совокупном доходе

2) Управленческая отчетность

3) Отчет о финансовом положении

4) Отчет о движении денежных средств

4. В какой модели бухгалтерского учета регулирующую роль играют профессиональные бухгалтерские и аудиторские компании?

- 1) Евро континентальная
- 2) Британо-американская
- 3) Южноамериканская
- 4) Интернациональная

5. Какие выгоды получают компании от применения МСФО в своей деятельности?

- 1) Повышается информативность финансовых отчетов
- 2) Уровень знания и опыт бухгалтеров повышаются, они имеют возможность применять профессиональное суждение
- 3) Повышается эффективность управления бизнесом и уровень корпоративной культуры собственников
- 4) Все вышеперечисленное

6. Что из перечисленного можно отнести к предпосылкам перехода на МСФО?

- 1) Требование собственника
- 2) Основа совместной работы с зарубежными инвесторами
- 3) Требование закона
- 4) Все вышеперечисленное

7. Какой из приведенных ниже счетов является временным счетом?

- 1) Расходы, оплаченным авансом
- 2) Расходы в виде процентов
- 3) Накопленный износ – оборудование
- 4) Резервы по сомнительным долгам

8. Что из нижеперечисленного относится к активам компании?

- 1) Авансы полученные
- 2) Счета к оплате
- 3) Счета к получению
- 4) Резервный капитал

Практические задания

1. Для компании «Ситора» известны следующие данные:

	Активы	Обязательства
начало года	300 000	110 000
конец года	480 000	160 000

Определить сумму собственного капитала и чистую прибыль компании, если в течение года вложено 80 000 у.е.

2. Исходя из нижеприведенных данных определите сумму обязательств компании «Навруз» на конец года:

- Активы на начало года 1 560 000 у.е.;
- Собственный капитал на начало года 750 000 у.е.;
- В течение года собственный капитал увеличилась на 120 000 у.е. и активы уменьшились на 30 000 у.е.

3. Определите влияние каждой нижеприведенной операции на элементы отчета о финансовом положении (баланса). Увеличение обозначьте знаком «+», а уменьшение знаком «-».

- 1) Реализовано готовая продукция в кредит
- 2) Получен краткосрочный кредит банка
- 3) Приобретено оборудование от поставщиков наличными
- 4) Получены денежные средства от дебиторов
- 5) Внесены учредителями деньги в уставный капитал
- 6) Перечислено с расчетного счета поставщикам
- 7) Начислены проценты за полученный кредит банка
- 8) Начислена зарплата административным работникам
- 9) Перечислен подоходный налог в счет бюджета
- 10) Приобретены материалы от поставщиков в кредит

ГЛАВА 2. КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

2.1. Цель финансовой отчетности. Пользователи финансовой информации

При составлении финансовой отчетности общего назначения, в том числе и сводной финансовой отчетности, применяются «*Концептуальная основа финансовой отчетности*» (далее – *Концептуальная основа*). Такая финансовая отчетность готовится и представляется не реже одного раза в год и отвечает общим информационным потребностям широкого круга пользователей.

Согласно IAS 1 «Представление финансовой отчетности» *финансовая отчетность* представляет собой структурированное отображение финансового положения и финансовых результатов компании.

Целью финансовой отчетности является представление информации о финансовом положении, финансовых результатах и движении денежных средств компании, полезной для широкого круга пользователей с точки зрения принятия решений. Финансовая отчетность также показывает результаты управления ресурсами, доверенными руководством компании.

При формировании финансовой отчетности в соответствии с МСФО бухгалтер должен стремиться к реализации главной цели финансовой отчетности – удовлетворению заинтересованных пользователей полезной информацией.

Основными **пользователями финансовой отчетности** являются:

1. *Инвесторы* (Акционеры и потенциальные инвесторы). Инвесторы, вкладывающие капитал, и их консультанты беспокоятся о риске, связанном с инвестициями, и о доходе по ним. Им нужна информация, которая помогла бы им определиться, покупать, держать, или продать ценные бумаги. Акционеры также заинтересованы в информации, позволяющей им оценить способность компании выплачивать дивиденды.

2. *Работники* и их представители заинтересованы в стабильности и рентабельности своих работодателей. Для них также важна оценка

способности компании, обеспечивать занятость и выплату заработка и пенсионных вознаграждений.

3. *Заимодавцы.* Заимодавцев интересует информация, позволяющая им определить платежеспособность компании (в отношении долга и процентов).

4. *Поставщики и прочие торговые кредиторы.* Поставщики и прочие торговые кредиторы интересуются информацией, которая дает им возможность определить, будет ли в срок погашена задолженность перед ними.

5. *Покупатели.* Покупателей интересует информация о стабильности деятельности компании, особенно, когда они имеют с ней долгосрочные отношения или зависят от ее поставок.

6. *Правительства и их органы.* Правительства и их органы заинтересованы в перераспределении национального продукта, создаваемого всеми хозяйствующими субъектами экономики. Им требуется информация для того, чтобы регулировать деятельность компаний, определять налоговую политику на основе статистических данных.

7. *Общественность.* Общественность заинтересована в воздействии деятельности компании на общество (на местном или национальном уровне), в особенности на занятость и экологию. Например, компании могут вносить значительный вклад в местную экономику самым разным образом, в том числе посредством налоговых отчислений в национальные и местные бюджеты, предоставляемых рабочих мест и поддержки местных производителей.

Кроме того, финансовая отчетность необходима руководству компании для анализа информации о текущей деятельности компании, планирования операций в будущем, принятии решений о капиталовложениях.

Основную ответственность за качество и своевременность подготовки и представления финансовой отчетности несет руководство компании.

Финансовое положение компании раскрывается посредством представления информации о ее активах, обязательствах и капитале; на *финансовые результаты* указывают данные о доходах и расходах, содержащиеся в отчете о совокупной прибыли; *информация об изменениях в денежных средствах и их эквивалентах* содержится в отчете о движении денежных средств.

2.2. основополагающие допущения (принципы) и качественные характеристики полезной финансовой информации

Принципы составления отчетности представляют собой концептуальные основы формирования ее показателей. Учетной системе каждой страны свойствен собственный набор принципов составления отчетности.

Принципы составления финансовой отчетности подразделяются на две группы (рис. 2.1):

- 1) основополагающие допущения, на которых базируется финансовая отчетность;
- 2) качественные характеристики полезной финансовой информации.



Рис. 2.1. Содержание принципов составления финансовой отчетности

Основополагающие допущения

При составлении отчетности следует исходить из двух нижеследующих допущений: *учет по методу начисления; непрерывность деятельности компании.*

Метод начисления

Согласно методу начисления, результаты операций и прочих событий признаются в бухгалтерском учете по факту их совершения (а

не тогда, когда денежные средства или их эквиваленты получены или выплачены). Хозяйственные операции отражаются в учетных записях и включаются в финансовую отчетность тех периодов, к которым они относятся, таким образом, обеспечивается временное сопоставление произведенных расходов и полученных в результате доходов.

МСФО признает единственным методом ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности – метод начисления.

Пример 2.1. Метод начисления

1. В декабре вы продаете часть товаров в кредит. Денежные средства от покупателя вы получаете в марте. Продажу следует отразить в декабре, а не тогда, когда будут получены денежные средства.

2. В декабре вы вносите плату за аренду помещения с января по июнь. Затраты по аренде распределяются между указанными тремя месяцами, а не относятся полностью на расход в того месяца, когда аренда была оплачена.

Непрерывность деятельности

Финансовая отчетность обычно составляется на основании допущения о том, что компания осуществляет свою деятельность непрерывно и продолжит осуществлять ее в обозримом будущем. Таким образом, принимается допущение, что компания не имеет ни намерения, ни необходимости прекратить свое существование или существенно сократить объем своей деятельности; при наличии такого намерения или необходимости может потребоваться составить финансовую отчетность на другой основе, при этом информация о такой основе должна быть раскрыта.

Пример 2.2. Допущение непрерывности деятельности

Банки предоставляют кредиты на определенных условиях, в том числе, исходя из устойчивости финансового положения клиентов. Нарушение таких условий может послужить основанием для отказа клиенту в предоставлении кредита. При таких обстоятельствах, если только клиент не сможет обеспечить альтернативный источник финансирования, финансовую отчетность не следует составлять, исходя из допущения непрерывности деятельности.

Качественные характеристики полезной финансовой информации

Качественные характеристики полезной финансовой информа-

ции определяют те виды информации, которые, скорее всего, будут наиболее полезны для существующих и потенциальных инвесторов, заимодавцев и прочих кредиторов при принятии решений об отчитывающейся компании на основании информации, представленной в ее финансовых отчетах.

Для того, чтобы финансовая информация была полезной, она должна быть уместной и правдиво представлять то, что она предназначена представлять. Полезность финансовой информации повышается, если она является сопоставимой, проверяемой, своевременной и понятной.

Фундаментальными качественными характеристиками являются *уместность и правдивое представление*.

Уместность

Уместная финансовая информация способна повлиять на решения, принимаемые пользователями. Финансовая информация способна повлиять на решения, если она имеет прогнозную ценность (может быть использована в качестве исходных данных для прогнозирования будущих результатов), либо подтверждающую ценность (если она подтверждает или изменяет ранее сделанные оценки), либо обе эти характеристики.

Уместность информации определяется ее характером и существенностью. Информация является существенной, если ее пропуск или искажение могут повлиять на решения, принимаемые пользователями на основе финансовой информации о конкретной отчитывающейся компании. Существенность зависит от величины статьи или ошибки исходя из конкретных обстоятельств, при которых был допущен пропуск (или искажение). Совет не может установить единый количественный порог существенности или заранее определить, что может быть существенным в какой-либо конкретной ситуации.

Пример 2.3. Существенность

Конкурент возбудил против вас судебный процесс, выставив претензию на крупную сумму. Ваши юристы обеспокоены ходом дела, но вы убеждены, что данное судебное разбирательство не грозит вам серьезными последствиями. Вам следует раскрыть данную информацию в качестве условного обязательства с изложением своей позиции и мнения юристов.

Правдивое представление

Финансовые отчеты дают представление об экономических явлениях в словах и цифрах. Чтобы финансовая информация была полезной, она должна не только давать представление об уместных экономических явлениях, но и обеспечивать правдивое представление экономических явлений, для отображения которых она предназначена. Для того чтобы быть идеальным с позиции правдивого представления, отображение должно обладать тремя характеристиками. Оно должно быть *полным, нейтральным и не содержать ошибок*. Конечно, совершенство редко, если вообще достижимо.

Полное отображение включает в себя всю информацию, необходимую пользователю для понимания отображаемого экономического явления, включая все необходимые описания и пояснения.

В нейтральном отображении отсутствует предвзятость в выборе или представлении финансовой информации. Нейтральная информация не означает информацию, не имеющую какой-либо цели или не оказывающую влияния на решения пользователей. Напротив, уместная финансовая информация по определению может повлиять на решения пользователей.

Правдивое представление не означает точность во всех отношениях. Отсутствие ошибок означает, что в описании экономического явления нет ошибок или пропусков, и процесс, использованный для получения представленной информации, был выбран и применен без ошибок.

Информация важна для принятия экономических решений, если она одновременно является уместной и достоверно представленной.

Сопоставимость, проверяемость, своевременность и понятность являются качественными характеристиками, повышающими полезность уместной и правдиво представленной информации.

Сопоставимость является качественной характеристикой, которая позволяет пользователям выявлять и понимать сходства и различия между объектами. В отличие от остальных качественных характеристик сопоставимость не является характеристикой отдельно взятой статьи. Для сопоставления требуется как минимум две статьи.

Проверяемость помогает пользователям удостовериться в том, что информация дает правдивое представление о том экономическом явлении, для отображения которого она предназначена. Проверяемость означает, что разные осведомленные и независимые наблюдатели мо-

гут прийти к общему мнению, хотя и не обязательно к полному согласию, относительно того, что определенное отображение является правдивым представлением

Своевременность означает наличие доступной информации у лиц, принимающих решения, в то время, когда она может повлиять на принимаемые ими решения. Как правило, полезность информации снижается с увеличением срока ее давности. Однако некоторая информация может оставаться своевременной в течение долгого времени после окончания отчетного периода, поскольку, например, некоторым пользователям может потребоваться выявить и оценить тенденции.

Понятность означает доступность информации для понимания пользователем. Четкие и лаконичные классификация, систематизация и представление информации делают ее понятной.

Некоторые экономические явления сложны по своей сути и не могут быть представлены в простой для понимания форме. Исключение информации о таких экономических явлениях из состава финансовых отчетов может сделать информацию в этих финансовых отчетах проще для понимания. Однако такие отчеты будут неполными и, как следствие, потенциально вводящими в заблуждение.

Финансовые отчеты составляются для пользователей, обладающих удовлетворительными знаниями о бизнесе и экономической деятельности, а также внимательно изучающих и анализирующих информацию. Иногда даже у хорошо осведомленных и внимательных пользователей может возникнуть необходимость в помощи консультанта, чтобы понять информацию о сложных экономических явлениях.

Пример 2.4. Понятность

Вы занимаетесь застройкой. Опубликование отчетов архитекторов и землеустроителей будет необходимым, если это подтверждает определенные аспекты вашей работы. Не все из ваших пользователей разберутся в указанных отчетах, но, при желании, они смогут воспользоваться консультацией экспертов.

Качественные характеристики, повышающие полезность информации, должны быть обеспечены в максимально возможной степени. Однако ни по отдельности, ни совместно, качественные характеристики, повышающие полезность информации, не могут сделать информацию полезной, если она неуместна либо не представлена правдиво.

2.3. Элементы финансовой отчетности

Элементы финансовой отчетности – это статьи отчетности, характеризующие финансовое положение и финансовые результаты деятельности компании. Формирование финансовой отчетности, в конечном счете, сводится к выявлению и отражению в ней соответствующих элементов.

Элементами, непосредственно связанными с оценкой финансового положения, являются **активы, обязательства и собственный капитал**.

Актив является ресурсом, контролируемым компанией в результате прошлых событий, от которого ожидается поступление будущих экономических выгод в компанию.

Обязательства является существующей обязанностью компании, возникающей в результате прошлых событий, погашение которой, как ожидается, приведет к выбытию из компании ресурсов, содержащих экономические выгоды.

Собственный капитал является остаточной долей в активах компании после вычета всех ее обязательств.

Прибыль часто используется в качестве оценки результатов деятельности либо в качестве основы других оценок, например, прибыльности инвестиций или прибыли на акцию. Элементами, непосредственно связанными с оценкой прибыли, являются *доходы и расходы*.

Доходы представляют собой увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме поступлений или улучшения качества активов либо уменьшения величины обязательств, которые приводят к увеличению собственного капитала, не связанному со взносами участников капитала.

Расходы представляют собой уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода в форме выбытия или «истощения» активов, или увеличения обязательств, которые приводят к уменьшению собственного капитала, не связанному с его распределением между участниками капитала.

2.4. Признание и оценка элементов финансовой отчетности

Признание элементов финансовой отчетности

Признание – это процесс включения в отчет о финансовом положении или отчет о прибылях и убытках объектов, удовлетворяющих определению элемента и соответствующим критериям признания. Признание подразумевает описание объекта при помощи слов и денежной суммы, а также включение такой суммы в итоговые показатели отчета о финансовом положении или отчета о прибылях и убытках. Объекты, соответствующие критериям признания, должны признаваться в отчете о финансовом положении или отчете о прибылях и убытках. Непризнание таких объектов не компенсируется ни раскрытием информации об используемой учетной политике, ни примечаниями или пояснительными материалами.

Объект, удовлетворяющий определению элемента, должен признаваться, если:

1) поступление в компанию или выбытие из нее будущих экономических выгод, связанных с этим объектом, представляется вероятным; и

2) объект имеет первоначальную стоимость или стоимость, которая может быть надежно оценена.

Пример 2.5.

По состоянию на отчетную дату для целей составления финансовой отчетности руководство компании оценивает дебиторскую задолженность. На основании имеющихся данных оценивается вероятность погашения данных счетов. В случае если существует уверенность в том, что счета дебиторов будут оплачены в срок (вероятность получения будущей экономической выгоды), такая задолженность признается как актив. Если существует вероятность неоплаты счетов (т.е. утраты экономической выгоды), их сумму следует признать, как расход (или списать, или включить в сумму резерва по сомнительным долгам). Второй критерий признания (надежность оценки) в рассматриваемой ситуации, как правило, удовлетворяется.

Пример 2.6.

Правительство безвозмездно предоставило компании право использования радиозэфира. В данном случае определить стоимость статьи затруднительно, поскольку поступление права не связано с расхо-

дами для компании, с другой стороны, компания не может право перепродать, и рынок таких объектов отсутствует. Информацию, связанную с использованием компанией полученных прав, следует раскрыть в примечаниях к отчетности.

Конкретные вопросы классификации и признания статей, а также раскрытия информации рассматриваются соответствующими стандартами.

Оценка элементов финансовой отчетности

Оценка – это процесс определения денежных сумм, в размере которых должны быть признаны и отражены в отчете о финансовом положении и отчете о прибылях и убытках элементы финансовой отчетности. Этот процесс предусматривает выбор определенной базы оценки.

В финансовой отчетности используются различные базы оценки, которые применяются в разной степени и в различных комбинациях (табл. 2.1). При этом порядок оценки конкретных статей и операций определяется соответствующим Стандартом.

Таблица 2.1

Методы оценки активов и обязательств

<i>Метод оценки</i>	<i>Активы</i>	<i>Обязательства</i>
<i>Первоначальная или историческая стоимость</i>	Активы отражаются в сумме уплаченных денежных средств или их эквивалентов либо по справедливой на момент приобретения стоимости вознаграждения, переданного за их приобретение	Обязательства отражаются в сумме поступлений, полученных в обмен на обязательство или в некоторых обстоятельствах (например, налог на прибыль) в сумме денежных средств или их эквивалентов, которые, как ожидается, будут выплачены для погашения обязательства при обычном ходе деятельности.
<i>Текущая стоимость</i>	Активы отражаются в сумме денежных средств или их эквивалентов, которая была бы выплачена, если бы эти или эквивалентные им активы приобретались в данный момент	Обязательства отражаются по недисконтированной стоимости денежных средств или их эквивалентов, которые потребовались бы для урегулирования обязательства в данный момент

<i>Метод оценки</i>	<i>Активы</i>	<i>Обязательства</i>
<i>Возможная цена продажи (стоимость погашения)</i>	Активы отражаются в сумме денежных средств или их эквивалентов, которые могли бы быть получены в данный момент в результате продажи актива в обычном порядке	Обязательства отражаются по стоимости погашения; иными словами, по недисконтированной стоимости денежных средств или их эквивалентов, которые, как ожидается, были бы выплачены для исполнения обязательства при обычном ходе деятельности
<i>Дисконтированная (приведенная) стоимость</i>	Активы отражаются по приведенной к текущей дате посредством дисконтирования стоимости будущих чистых поступлений денежных средств, которые, как ожидается, будут генерировать актив при обычном ходе деятельности	Обязательства отражаются по приведенной к текущей дате посредством дисконтирования стоимости будущего чистого выбытия денежных средств, которое, как ожидается, будет необходимо для погашения обязательств при обычном ходе деятельности

Базой оценки, которая чаще всего используется компаниями при подготовке финансовой отчетности, является первоначальная стоимость. Обычно она используется в сочетании с другими базами оценки. Например, запасы обычно отражаются по наименьшей из двух величин: первоначальной стоимости и чистой возможной цены продажи, рыночные ценные бумаги могут отражаться по рыночной стоимости, а пенсионные обязательства отражаются по приведенной стоимости. Кроме того, некоторые компании используют текущую стоимость, поскольку модель учета по первоначальной стоимости не может отразить влияние изменяющихся цен на немонетарные активы.

2.5. Концепции капитала и поддержания величины капитала

Концепции капитала

МСФО предлагают две концепции капитала – *финансовую и физическую*.

Финансовая концепция капитала используется большинством компаний при подготовке финансовой отчетности. Согласно *финансовой концепции* капитала, подразумевающей под капиталом инвестированные денежные средства или инвестированную покупательную способность, капитал отождествляется с чистыми активами или собственным капиталом компании.

Пример 2.7. Финансовый капитал

Предположим, что уровень инфляции равен 10% в год. Если инвестиции в вашу компанию приносят менее 10%, то покупательная способность инвесторов падает. Если вы получаете доход, превышающий 10%, то инвесторы вычтут свою потерю покупательной способности из созданного вами дохода. В итоге, только доход, превышающий уровень инфляции, может рассматриваться как прибыль.

Согласно *физической концепции* капитала, подразумевающей под капиталом операционную способность, капиталом считается производственная мощность компании, основанная, например, на количестве выпускаемых в день единиц продукции.

Пример 2.8. Физический капитал

Предположим, что уровень инфляции равен 10% в год. При этом нефть является вашим основным сырьем, а затраты увеличились на 25%. Если инвестиции в вашу компанию приносят доход менее 25%, то производительная способность вашей компании падает. В целом, только доход, превышающий прирост затрат (с учетом инфляции), будет рассматриваться как прибыль.

Выбор компанией соответствующей концепции капитала должен основываться на потребностях пользователей финансовой отчетности. Таким образом, финансовая концепция капитала должна использоваться, если пользователей финансовой отчетности беспокоит, прежде всего, поддержание номинальной величины инвестированного капитала или покупательная способность инвестированного капитала.

Однако если пользователи интересуются, прежде всего, операционной способностью компании, необходимо использовать физическую концепцию капитала.

Выбранная концепция указывает на цель, которая должна быть достигнута при определении прибыли, даже несмотря на возможное

наличие сложностей, связанных с оценкой, при применении такой концепции.

Концепции поддержания величины капитала и определение прибыли

Поддержание финансового капитала. Согласно данной концепции прибыль зарабатывается исключительно в том случае, если финансовая (или денежная) стоимость чистых активов на конец периода превышает финансовую (или денежную) стоимость чистых активов на начало периода после исключения распределений в пользу собственников и взносов с их стороны на протяжении периода. Поддержание финансового капитала может оцениваться в номинальных денежных единицах или единицах постоянной покупательной способности.

Поддержание физического капитала. Согласно данной концепции прибыль зарабатывается исключительно в том случае, если физическая производственная мощность (или операционная способность) компании (либо ресурсы или средства, необходимые для достижения такой мощности) на конец периода превышает физическую производственную мощность на начало периода после исключения распределений в пользу собственников и взносов с их стороны на протяжении периода.

Концепция поддержания физического капитала требует выбора текущей стоимости в качестве базы оценки. Концепция поддержания финансового капитала, однако, не требует применения определенной базы оценки. Выбор базы оценки согласно данной концепции зависит от типа финансового капитала, величину которого компания стремится поддерживать.

Принципиальная разница между двумя концепциями поддержания величины капитала заключается в учете влияния изменений цен на активы и обязательства компании. В общем смысле, компания поддержала величину своего капитала, если на конец периода она располагает таким же капиталом, как и на начало периода. Любая сумма сверх той, которая была необходима для поддержания величины капитала по состоянию на начало периода, является прибылью.

Выбор метода оценки и концепции поддержания капитала будет определять учетную модель, используемую при составлении финансовой отчетности.

Таким образом, показатели финансовой отчетности компании

зависят от принятой ею концепции поддержания капитала. Из существующих альтернатив каждая компания выбирает собственную концепцию, которая раскрывается в представляемой в составе отчетности учетной политике.

Основные термины

Активы

Дисконтированная стоимость

Доходы

Метод начисления

Непрерывность деятельности

Обязательства

Оценка элементов финансовой отчетности

Первоначальная стоимость

Признание элементов финансовой отчетности

Расходы

Собственный капитал

Справедливая стоимость

Текущая стоимость

Физический капитал

Финансовая отчетность

Финансовый капитал

Вопросы для самопроверки

6. Каковы принципы подготовки и составления финансовой отчетности?

7. Перечислите состав основных пользователей финансовой отчетности.

8. Раскройте сущность метода начисления.

9. Перечислите фундаментальные качественные характеристики полезной финансовой информации и раскройте их сущность.

10. Назовите элементы финансовой отчетности. Каковы последовательность и критерии признания в финансовой отчетности активов и обязательств?

11. Раскройте сущность концепции капитала и поддержания капитала.

Тесты

1. Что такое финансовая отчетность?

- 1) Основной источник получения информации о клиентах компании
- 2) Совокупность операций, осуществленных компанией
- 3) Структурированное представление финансового положения и операций, осуществленных компанией
- 4) Структурированное представление изменения собственного капитала компании.

2. К основополагающим допущениям финансовой отчетности относятся:

- 1) метод начисления и кассовый метод
- 2) понятность и существенность
- 3) метод начисления и непрерывность деятельности компании
- 4) непрерывность деятельности и осторожность

3. Перечислите фундаментальные качественные характеристики финансовой отчетности.

- 1) понятность, сопоставимость и надежность
- 2) непрерывность, нейтральность и сопоставимость
- 3) уместность и правдивое представление
- 4) существенность и уместность

4. Дайте правильное определение принципа существенности?

- 1) Информация является существенной, если ее не отражают в финансовой отчетности
- 2) Информация является существенной, если ее пропуск никак не может влиять на принятие решений
- 3) При подготовке финансовой отчетности принцип существенности не принимается в учет
- 4) Информация является существенной, если ее пропуск может повлиять на принятие решений.

5. К элементам финансовой отчетности относятся:

- 1) активы, обязательства и собственный капитал
- 2) активы, обязательства, капитал, доходы и расходы
- 3) доходы, расходы, прибыль и убытки
- 4) оборотные активы, обязательства, доходы и прибыль

6. Что означает признание элементов финансовой отчетности?

- 1) Включение в отчетность статьи
- 2) Исключение из отчетности статьи
- 3) Определение суммы в денежном выражении
- 4) Составление бухгалтерской проводки

7. *Какие методы оценки элементов финансовой отчетности указываются в Концептуальных основах?*

- 1) восстановительная стоимость, рыночная стоимость
- 2) первоначальная стоимость, дисконтированная стоимость
- 3) историческая стоимость, рыночная стоимость, справедливая стоимость
- 4) текущая стоимость, справедливая стоимость

8. *Какие концепции капитала предлагают МСФО?*

- 1) Физическую и юридическую
- 2) Финансовую и нефинансовую
- 3) Натуральную и трудовую
- 4) Финансовую и физическую

Практические задания

1. В августе компания отгрузила продукцию покупателю и предъявила счет на сумму 35 000 у.е. Себестоимость реализованной продукции составляет 28 000 у.е. Требуется составить все соответствующие проводки.

2. Компания оказывает транспортные услуги клиенту. По договору оплата должна производиться каждый квартал в сумме 4 000 у.е. Составьте проводки по ежемесячному начислению дохода и получение суммы за первый квартал.

3. Компания вложила в банк 180 000 у.е. на 12 месяцев под 16 % годовых. В соответствии с принципом начисления компания ежемесячно начисляет проценты и получает проценты в конце квартала. Требуется составить проводки по ежемесячному начислению процента и получения процентов.

4. В конце август месяца компании предъявили счет за услуги по телефону на сумму 1 200 у.е. Оплата произведена 10 сентября. Составьте необходимые бухгалтерские проводки.

5. Компания использует услуги консультантов и аудиторов. Согласно контракта 2015 года плата за аудит составляет 15 000 у.е. Компания должна отнести на расход ежемесячно плату за аудит согласно

принципа начисления. Какая проводка составляется ежемесячно в 2015 году?

6. Компания реализовала продукцию покупателям на сумму 25 000 у.е. Составьте проводки, если:

- а) продукция реализуется наличными;
- б) продукция реализуется в кредит.

7. Компания А сдает в аренду здание компании Б на 12 месяцев за 14 400 у.е. с 1 сентября по 31 августа 2015 года. Арендатор перечислил 5 сентября 14 400 у.е. Какую проводку составляет арендодатель в конце каждого месяца?

8. Компания взяла банковский кредит в размере 100 000 у.е. с 1 января по 30 сентября с процентной ставкой 24 % годовых. Выплата процентов и основной суммы осуществляется 30 сентября. Подготовьте проводки при получении кредита, при начислении процентов, при погашении процентов и основной суммы.

9. Существенные статьи отчетности требуют раскрытия в пояснительных записках. Требуется определить, являются ли следующие статьи существенными или нет:

1) крупный клиент компании объявляет о своем банкротстве. Компания составляет отчет за 2015 год. Клиент в начале января 2016 года сделал большие покупки в кредит;

2) по расчетам стало ясно, что компания в конце предыдущего года неправильно начислила амортизацию на сумму 9 000 у.е. Чистая прибыль компании в 2015 году составляет 1 280 000 у.е.

10. Отметьте принадлежность каждого из указанных ниже статей к статьям активов (А), обязательств (О) и собственного капитала (СК): 1. Доход от реализации; 2. Зарплата к выплате; 3. Оборудование; 4. Счета к оплате; 5. Уставный капитал; 6. Административные расходы; 7. Материалы; 8. Готовая продукция; 9. Налог на добавленную стоимость к оплате; 10. Денежные средства; 11. Здание; 12. Счета к получению; 13. Расходы, оплаченные авансом; 14. Предоплата покупателей; 15. Резервы по сомнительным долгам.

ГЛАВА 3. СОСТАВ И ПОРЯДОК ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

3.1. Общие принципы формирования финансовой отчетности по МСФО

Основополагающим документом для составления финансовой отчетности служит *IAS 1 «Представление финансовой отчетности»*. Целью данного стандарта является установление общих требований к финансовой отчетности общего назначения, что обеспечивает ее сопоставимость как с финансовой отчетностью компании за предыдущие периоды, так и с финансовой отчетностью других компаний. Для достижения этой цели в *IAS 1* излагаются общие требования по представлению финансовой отчетности, рекомендации по ее структуре и минимальные требования к ее содержанию.

Признание, оценка и раскрытие конкретных операций и других событий являются предметом рассмотрения других МСФО.

Финансовая отчетность представляет собой структурированное отображение финансового положения и финансовых результатов компании.

Полный комплект финансовой отчетности

Полный комплект финансовой отчетности представлен в рис. 3.1.

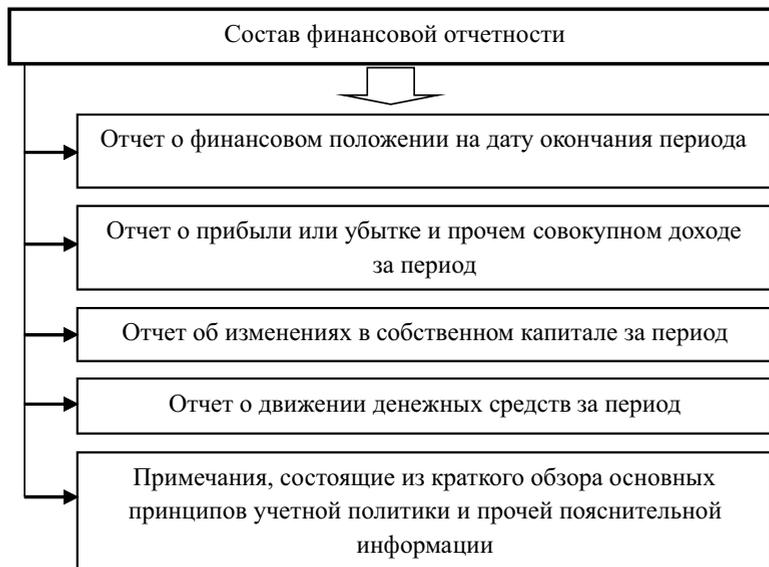


Рис. 3.1. Полный комплект финансовой отчетности

Многие компании представляют, кроме финансовой отчетности, подготовленный руководством финансовый обзор, в котором описываются и разъясняются главные особенности финансовых результатов и финансового положения компании, а также основные факторы неопределенности, с которыми она сталкивается.

Кроме того, многие компании помимо финансовой отчетности представляют также отчеты и официальные бюллетени, такие как отчеты, по вопросам охраны окружающей среды и отчеты о добавленной стоимости, особенно в отраслях, где факторы охраны окружающей среды имеют большое значение, а также когда сотрудники считаются важной группой пользователей отчетности. Отчеты и официальные бюллетени, представляемые помимо финансовой отчетности, не входят в сферу применения МСФО.

Общие требования

Достоверное представление и соответствие МСФО

Финансовая отчетность должна *достоверно представлять* финансовое положение, финансовые результаты и денежные потоки компании. Достоверное представление требует правдивого отображения последствий совершенных операций, других событий и условий в соответствии с определениями и критериями признания активов, обязательств, доходов и расходов, установленными в «Концептуальных основах».

Компания, финансовая отчетность которой соответствует МСФО, должна подтвердить это, включив в примечания к финансовой отчетности свое явное и однозначное заявление о таком соответствии. Не допускается описание финансовой отчетности как соответствующей МСФО, кроме случаев, когда она соответствует всем требованиям МСФО.

При применении *Учетной политики* компания должна ориентироваться на правила и методы, установленные МСФО. Если же для каких-либо операций правила не разработаны, руководство компании самостоятельно разрабатывает Учетную политику с учетом требований полноты и достоверности представления финансовой информации.

Соответствие отчетности требованиям МСФО подтверждается аудитором.

МСФО не устанавливают каких-либо требований к квалификации, правам и обязанностям аудитора. МСФО не рассматривают во-

просы членства в институтах, наличия аккредитации, условия признания его аудиторского заключения и т.п.

Периодичность представления, сравнительная информация

Компания должна представлять полный комплект финансовой отчетности (включая сравнительную информацию) как минимум ежегодно. Однако исходя из практических соображений некоторые компании предпочитают отчитываться, например, за период, составляющий 52 недели. IAS 1 не препятствует данной практике.

Компания должна представлять сравнительную информацию за предшествующий период по всем суммам, отраженным в финансовой отчетности за текущий период.

Компания должна представлять, как минимум два отчета о финансовом положении, два отчета о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе, два отдельных отчета о прибыли или убытке (если такие представляются), два отчета о движении денежных средств и два отчета об изменениях в собственном капитале, а также относящиеся к ним примечания.

Компания имеет право включить в отчетность дополнительную сравнительную информацию сверх минимально требуемой, если эта дополнительная сравнительная информация соответствует требованиям МСФО.

Существенность и агрегирование

Каждая существенная статья должна представляться в финансовой отчетности отдельно. Информация является существенной, если она может повлиять на экономические решения пользователей.

Финансовая отчетность является результатом обработки большого количества операций или иных событий, которые структурно объединяются в классы в соответствии с их характером и назначением. Завершающий этап процесса агрегирования (объединения) и классификации состоит в представлении сжатых и классифицированных данных, которые формируют линейные статьи финансовой отчетности. Если какая-либо линейная статья сама по себе не является существенной, она объединяется с другими статьями либо непосредственно в финансовой отчетности, либо в примечаниях.

Существенность определяется руководством компании самостоятельно.

Взаимозачет

Компания представляет отдельно активы и обязательства, а также доходы и расходы. Статьи активов и обязательств не должны показываться свернуто. Осуществление взаимозачета в отчете (отчетах) о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе или о финансовом положении, кроме случаев, когда взаимозачет отражает сущность операции или другого события, затрудняет пользователей как понимание совершенных операций, других возникших событий и условий, так и прогнозирование будущих денежных потоков компании. Оценка активов в нетто-величине за вычетом оценочных резервов – например, оценка запасов за вычетом оценочного резерва на их устаревание или оценка дебиторской задолженности за вычетом оценочного резерва по сомнительным долгам – не является взаимозачетом.

3.2. Отчет о финансовом положении

Отчет о финансовом положении (баланс) – это финансовый отчет, отражающий финансовое положение компании на определенную дату. В основе построения отчета лежит формула балансового равенства:

$$\text{Активы} = \text{Обязательства} + \text{Собственный капитал}$$

Отчет о финансовом положении должен, по меньшей мере включать статьи, представляющие следующие величины:

- a) основные средства;
- b) инвестиционная недвижимость;
- c) нематериальные активы;
- d) финансовые активы (за исключением сумм, указанных в пунктах (e), (h) и (i));
- e) инвестиции, учитываемые по методу долевого участия;
- f) биологические активы;
- g) запасы;
- h) торговая и прочая дебиторская задолженность;
- i) денежные средства и эквиваленты денежных средств;
- j) торговая и прочая кредиторская задолженность;
- k) оценочные обязательства (резервы);
- l) финансовые обязательства (за исключением сумм, указанных

в пунктах (j) и (k));

m) обязательства и активы по текущим налоговым платежам;

n) отложенные налоговые обязательства и отложенные налоговые активы;

o) доля меньшинства, представленная в составе собственного капитала; и выпущенный капитал и резервы, относящиеся к владельцам (собственникам) материнской компании.

Дополнительные статьи, заголовки и промежуточные суммы должны представляться в отчете о финансовом положении, если такое представление необходимо для достоверного представления финансового положения компании.

Разделение активов и обязательств на краткосрочные и долгосрочные

Компания обязана представлять в своем отчете о финансовом положении краткосрочные и долгосрочные активы, а также краткосрочные и долгосрочные обязательства как отдельные разделы, за исключением случаев, когда представление информации, основанное на степени ликвидности, обеспечивает надежную и более уместную информацию. Когда применяется это исключение, все активы и обязательства в обязательном порядке должны представляться в порядке их ликвидности.

В случаях, когда компания осуществляет поставку товаров или услуг в рамках четко идентифицируемого операционного цикла, отдельная классификация активов и обязательств в отчете о финансовом положении на оборотные (краткосрочные) и внеоборотные (долгосрочные) даст полезную информацию, поскольку позволяет таким образом разграничить чистые активы, постоянно обращающиеся как оборотный капитал, и чистые активы, используемые в долгосрочной деятельности компании.

Для некоторых компаний, таких как финансовые институты, представление активов и обязательств в порядке возрастания или убывания ликвидности обеспечивает надежную и более уместную информацию по сравнению с представлением их с подразделением на оборотные (краткосрочные) и внеоборотные (долгосрочные), поскольку такая компания не осуществляет поставку товаров или услуг в пределах четко идентифицируемого операционного цикла.

Информация об ожидаемых сроках реализации активов и обяза-

тельств полезна при оценке ликвидности и платежеспособности компании.

Краткосрочные активы

Компания должна классифицировать актив, как краткосрочный (оборотный), если он удовлетворяет любому из следующих критериев:

(а) его предполагается реализовать или он предназначен для целей продажи или потребления в рамках обычного операционного цикла компании;

(b) оно предназначено в основном для целей продажи (торговли);

(с) его предполагается реализовать в течение двенадцати месяцев после отчетной даты; или

(d) актив представляет собой денежные средства или эквивалент денежных средств, кроме случаев, когда его запрещено обменивать или использовать для погашения какого-либо обязательства в течение двенадцати месяцев после отчетной даты.

Все прочие активы должны классифицироваться, как долгосрочные.

В данном стандарте термин «долгосрочные» используется для описания материальных, нематериальных и финансовых активов долгосрочного характера. Стандарт не запрещает использовать другие наименования при условии, что их смысл понятен.

Краткосрочные активы включают активы (такие, как запасы и дебиторская задолженность), которые продаются, потребляются или реализуются как часть обычного операционного цикла, даже когда их не ожидается реализовать в течение двенадцати месяцев после отчетной даты. В состав краткосрочных активов также включаются активы, которые предназначены в основном для целей продажи (финансовые активы в рамках этой категории классифицируются как предназначенные для торговли в соответствии с IFRS 9), а также оборотную часть долгосрочных финансовых активов.

Краткосрочные обязательства

Обязательство должно классифицироваться как краткосрочное, когда оно удовлетворяет любому из следующих критериев:

(а) его предполагается погасить в рамках обычного операционного цикла компании;

(b) оно предназначено в основном для целей продажи;

(с) обязательство подлежит погашению в течение двенадцати ме-

сяцев после отчетной даты; или

(d) у компании нет безусловного права откладывать погашение обязательства в течение как минимум двенадцати месяцев после отчетной даты.

Все прочие обязательства в обязательном порядке должны классифицироваться как долгосрочные.

3.3. Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе

Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе является важнейшим компонентом финансовой отчетности компаний и содержит информацию о причинах изменений в финансовом положении компании за определенный период.

Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе должен включать как минимум такие линейные статьи, которые представляют следующие суммы за период:

- выручка;
- затраты по финансированию (финансовые расходы);
- доля прибылей и убытков ассоциированных компаний и совместной деятельности, учитываемых по методу долевого участия;
- расходы по налогам;
- прибыль или убыток после налога от прекращенной деятельности;
- прибыль или убыток;
- каждый компонент прочей совокупной прибыли;
- общая совокупная прибыль.

Дополнительные статьи, заголовки и промежуточные суммы включаются в отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе, если это требуется другими МСФО или обеспечивает достоверное раскрытие информации.

Компания должна представить анализ расходов, признанных в составе прибыли или убытка, с использованием классификации, основанной либо на их характере, либо на их назначении в рамках компании, в зависимости от того, какой из подходов обеспечивает надежную и более уместную информацию. Указанный анализ представляется в одном из двух форматов:

- *по характеру затрат* (например, амортизация основных средств, материалы, заработная плата, услуги и т.д.);

- *по функции (назначению) затрат* (например, себестоимость продаж, административные расходы, коммерческие расходы).

В случае, если отчет составлен *по характеру затрат*, то информация о классификации расходов по видам приводится в примечаниях к нему (табл. 3.1).

Таблица 3.1

**Отчет о совокупном доходе, составленный
по методу характера затрат**

Выручка		X
Прочие доходы		X
Изменения в запасах готовой продукции и незавершенного производства	X	
Использованное сырье и расходные материалы	X	
Расходы на вознаграждения работникам	X	
Расходы на амортизацию	X	
Прочие расходы	X	
Итого расходов		(X)
Прибыль до налогообложения		<u>X</u>

В случае, если отчет составлен *по функции затрат*, то анализ расходов по их функциональной принадлежности приводится в примечаниях к нему (табл. 3.2).

Таблица 3.2

**Отчет о совокупном доходе, составленный
по методу функции затрат**

Выручка	X
Себестоимость продаж	(X)
Валовая прибыль	X
Прочие доходы	X
Расходы на продажу (затраты на сбыт)	(X)
Административные расходы	(X)
Прочие расходы	(X)
Прибыль до налогообложения	X

Компания, классифицирующая затраты по их назначению, должна раскрывать дополнительную информацию о характере затрат, в том числе о расходах в части амортизации основных средств и нематериальных активов и о расходах в части вознаграждений работникам.

Выбор между методом «по функции затрат» и методом «по характеру затрат» зависит от исторических и отраслевых факторов, а также от характера компании. Оба метода выделяют те, затраты, которые могут изменяться, прямо или косвенно, с изменением объема продаж или производства компании. Поскольку каждый способ представления имеет свои преимущества для различных видов компаний, данный стандарт требует, чтобы руководство выбрало наиболее уместный и надежный способ представления.

3.4. Отчет об изменениях в собственном капитале

Компания обязана представлять отчет об изменениях в собственном капитале, непосредственно включающий следующую информацию:

а) общая совокупная прибыль за период, отдельно отражающая итоговые суммы, относимые на собственников материнской компании и на неконтролирующие доли;

б) для каждого компонента капитала, эффекты ретроспективного применения или ретроспективный пересчет, признанный в соответствии с IAS 8; и

с) для каждого компонента капитала, сверка между балансовой стоимостью на начало и конец периода с отдельным раскрытием изменений, являющихся следствием: (i) прибыли или убытка; (ii) прочего совокупного дохода; и (iii) операций с собственниками, действующими в этом качестве, с раздельным представлением вкладов собственников и распределений собственникам, а также изменений в долях участия в дочерних компаниях, которые не приводят к утрате контроля.

По каждому компоненту собственного капитала компания должна представить – либо в отчете об изменениях в собственном капитале, либо в примечаниях – постатейный анализ прочего совокупного дохода.

Компания должна представить, либо в отчете об изменениях в собственном капитале, либо в примечаниях, сумму дивидендов, при-

знанных в течение периода как распределения собственникам, а также соответствующую сумму дивидендов в расчете на акцию.

Компоненты капитала включают, например, каждый класс вносимого капитала, накопленное сальдо по каждому классу прочей совокупной прибыли и нераспределенной прибыли.

Изменения, произошедшие в собственном капитале компании между датами начала и окончания отчетного периода, отражают увеличение или уменьшение его чистых активов за этот период.

IAS 8 требует проведения ретроспективных корректировок для отражения изменений в учетной политике в той мере, в которой это возможно, если условия перехода на новый порядок учета в другом МСФО не требуют иного. IAS 8 также требует проведения ретроспективного пересчета для исправления ошибок в той мере, в которой это возможно. Ретроспективные корректировки и ретроспективный пересчет не представляют собой изменения в собственном капитале, но являются корректировками входящего сальдо нераспределенной прибыли, если какой-либо МСФО не требует ретроспективной корректировки другого компонента собственного капитала.

3.5. Отчет о движении денежных средств

Информация о движении денежных средств обеспечивает пользователей финансовой отчетности основой для оценки способности компании генерировать денежные средства и эквиваленты денежных средств и потребностей компании в использовании этих потоков денежных средств. *IAS 7 «Отчет о движении денежных средств»* устанавливает требования в отношении представления и раскрытия информации о движении денежных средств.

Денежные средства и эквиваленты денежных средств

Денежные средства включают денежные средства в кассе и депозиты до востребования.

Эквиваленты денежных средств представляют собой краткосрочные высоколиквидные инвестиции (например, три месяца с даты приобретения или менее), легко обратимые в заранее известные суммы денежных средств и подверженные незначительному риску изменения их стоимости.

Денежные потоки представляют собой притоки и оттоки денежных средств и их эквивалентов.

Представление отчета о движении денежных средств

Отчет о движении денежных средств должен содержать сведения о потоках денежных средств за отчетный период с разбивкой на потоки от операционной, инвестиционной или финансовой деятельности.

Операционная деятельность – основная приносящая доход деятельность компании и прочая деятельность, отличная от инвестиционной и финансовой деятельности.

Инвестиционная деятельность – приобретение и выбытие долгосрочных активов и других инвестиций, не относящихся к эквивалентам денежных средств.

Финансовая деятельность – деятельность, которая приводит к изменениям в размере и составе внесенного капитала и заемных средств компании.

Операционная деятельность

Денежные потоки (движения денежных средств) от операционной деятельности преимущественно связаны с основной приносящей доход деятельностью компании. Таким образом, они, как правило, являются результатом операций и других событий, входящих в определение прибыли или убытка. Примерами денежных потоков от операционной деятельности являются:

- a) денежные поступления от продажи товаров и оказания услуг;
- b) денежные поступления в виде роялти, гонораров, комиссионных и прочая выручка;
- c) денежные выплаты поставщикам за товары и услуги;
- d) денежные выплаты работникам и от имени работников;
- e) денежные поступления и выплаты страховой компании по страховым премиям, требованиям, аннуитетам и прочим страховым вознаграждениям;
- f) денежные выплаты или возвраты налога на прибыль, если они не могут быть непосредственно соотнесены с финансовой или инвестиционной деятельностью; и
- g) денежные поступления и выплаты по договорам, удерживаемым для целей дилинга или торговли.

Некоторые операции, такие, как продажа оборудования, могут привести к возникновению прибыли или убытка, которые признаются

в качестве прибыли или убытка. Движение денежных средств, связанное с такими операциями, классифицируется как движение денежных средств от инвестиционной деятельности. Однако денежные выплаты, осуществляемые для производства или приобретения активов, удерживаемых для сдачи в аренду другим сторонам и впоследствии удерживаемых для продажи в соответствии с IAS 16 «Основные средства», являются денежными потоками от операционной деятельности. Денежные поступления от аренды и последующей продажи таких активов также являются денежными потоками от операционной деятельности.

Компания может удерживать ценные бумаги и займы для целей дилинга или торговли, и в этом случае они сходны с запасами, приобретенными специально для перепродажи. Таким образом, денежные потоки, возникающие от покупки или продажи ценных бумаг, предназначенных для целей дилинга или торговли, классифицируются как операционная деятельность. Аналогично денежные авансы и займы, предоставленные финансовыми институтами, обычно классифицируются как операционная деятельность, поскольку они относятся к основной приносящей доход деятельности этой компании.

Инвестиционная деятельность

Отдельное раскрытие информации о денежных потоках от инвестиционной деятельности имеет важное значение, поскольку денежные потоки показывают, в каком объеме были понесены затраты на приобретение ресурсов с целью получения будущих доходов и денежных потоков. Примерами денежных потоков от инвестиционной деятельности являются:

- а) денежные выплаты для приобретения основных средств, нематериальных и других долгосрочных активов;
- б) денежные поступления от продажи основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов;
- с) денежные выплаты для приобретения долевых или долговых инструментов других компаний и долей участия в совместных предприятиях;
- д) денежные поступления от продажи долевых или долговых инструментов других компаний и долей участия в совместных предприятиях;
- е) денежные авансы и займы, предоставленные другим сторонам (кроме авансов и займов, предоставляемых финансовыми института-

ми);

f) денежные поступления от возврата авансов и займов, предоставленных другим сторонам (кроме авансовых платежей и займов финансовых институтов);

g) денежные выплаты по фьючерсным договорам, форвардным договорам, опционным договорам и своп-договорам, за исключением случаев, когда договоры удерживаются для целей дилинга или торговли или выплаты классифицируются как финансовая деятельность; и

h) денежные поступления по фьючерсным договорам, форвардным договорам, опционным договорам и своп-договорам, за исключением случаев, когда договоры удерживаются для целей дилинга или торговли или поступления классифицируются как финансовая деятельность.

Финансовая деятельность

Отдельное раскрытие информации о денежных потоках от финансовой деятельности имеет большое значение, поскольку данная информация полезна при прогнозировании требований на будущие денежные потоки компании со стороны тех, кто его финансирует. Примерами денежных потоков от финансовой деятельности являются:

a) денежные поступления от выпуска (эмиссии) акций или других долевых инструментов;

b) денежные выплаты собственникам для приобретения или погашения акций компании;

c) денежные поступления от выпуска долговых обязательств, займов, векселей, облигаций, залладных и других краткосрочных или долгосрочных заимствований;

d) денежные выплаты по заемным средствам; и

e) денежные выплаты арендатора для уменьшения непогашенной задолженности по финансовой аренде.

Отражение денежных потоков от операционной деятельности

Компания должна представлять сведения о денежных потоках от операционной деятельности, используя либо:

a) либо **прямой метод**, при котором раскрывается информация об основных видах валовых денежных поступлений и выплат;

b) либо **косвенный метод**, при котором прибыль или убыток корректируется с учетом результатов операций неденежного характера, любых отложенных или начисленных прошлых, или будущих денеж-

ных поступлений или выплат от операционной деятельности, а также статей доходов или расходов, связанных с поступлением или выплатой денежных средств от инвестиционной или финансовой деятельности.

Поощряется использование компаниями прямого метода представления движения денежных средств от операционной деятельности. Прямой метод обеспечивает информацию, полезную для оценки будущих потоков денежных средств, которая недоступна в случае использования косвенного метода. При использовании прямого метода информация об основных видах валовых денежных поступлений и валовых денежных выплат может быть получена:

а) либо из учетных записей компании;

б) либо путем корректировки продаж, себестоимости продаж (процентных и иных аналогичных доходов, а также процентных и иных аналогичных расходов для финансовых институтов) и других статей отчета о совокупной прибыли с учетом следующих факторов:

(i) изменения в запасах и дебиторской и кредиторской задолженности от операционной деятельности в течение периода;

(ii) прочие неденежные статьи; и

(iii) прочие статьи, ведущие к возникновению потоков денежных средств от инвестиционной или финансовой деятельности.

При использовании косвенного метода чистый поток денежных средств от операционной деятельности определяется путем корректировки прибыли или убытка с учетом следующих факторов:

а) изменения в запасах и дебиторской и кредиторской задолженности от операционной деятельности;

б) неденежные статьи, такие, как амортизация, оценочные резервы, отложенные налоги, нереализованные положительные и отрицательные курсовые разницы, нераспределенная прибыль ассоциированных компаний и доля меньшинства; и

с) прочие статьи, ведущие к возникновению потоков денежных средств от инвестиционной или финансовой деятельности.

В качестве альтернативы чистый денежный поток от операционной деятельности может быть представлен косвенным методом путем отражения выручки и расходов, раскрываемых в отчете о совокупном доходе, и изменений в запасах и дебиторской и кредиторской задолженности от операционной деятельности в течение периода.

Методы представления денежных потоков

Теоретически потоки денежных средств можно представлять в двух вариантах: «брутто» (валовые потоки) и «нетто» (чистые потоки, свернутые потоки).

Пример 3.1.

В текущем периоде компания приобрела (оплатила) объектов основных средств на 45 000 у.е., а выбыло основных средств (получила денежных средств) на 10 000 у.е. Брутто-поток составляет: 10 000 и 45 000, а нетто-поток – 35 000 у.е.

IAS 7 устанавливает в качестве основного правила, что представление всех потоков денежных средств возможно только по брутто-методу. Исключения из данного правила представлены ниже.

Следующие потоки денежных средств могут представляться по нетто-методу:

- денежные поступления и выплаты от имени клиентов, когда потоки денежных средств отражают скорее деятельность клиента, а не деятельность компании;
- денежные поступления и выплаты по статьям, отличающимся быстрым оборотом, большими суммами, и короткими сроками погашения.

Пример 3.2.

Принятие и погашение вкладов до востребования банка, средства клиентов инвестиционной компании, арендная плата, собираемая от имени владельцев недвижимости и передаваемая им.

Для финансовых институтов допустимо представление следующих потоков денежных средств по нетто-методу:

- денежные поступления и выплаты депозитов с фиксированным сроком погашения;
- размещение и возврат депозитов в других финансовых институтах;
- денежные авансовые платежи и кредиты клиентам и погашение этих авансов и кредитов.

Денежные потоки в иностранной валюте

Денежные потоки, возникающие в результате операций в иностранной валюте, должны отражаться в функциональной валюте компании путем применения к сумме в иностранной валюте обменного

курса между функциональной и иностранной валютами на дату соответствующего денежного потока.

Денежные потоки зарубежной дочерней компании должны быть пересчитаны по обменным курсам между функциональной и иностранной валютами на даты соответствующих денежных потоков.

Неденежные операции

Инвестиционные и финансовые операции, не требующие использования денежных средств или их эквивалентов, должны исключаться из отчета о движении денежных средств. Подобные операции должны быть раскрыты в другой части финансовой отчетности таким образом, чтобы предоставить всю значимую информацию о такой инвестиционной и финансовой деятельности. Примерами неденежных операций являются:

- а) приобретение активов путем непосредственного принятия соответствующих обязательств или посредством финансовой аренды;
- б) приобретение компании путем выпуска долевых инструментов; и
- с) конвертация долговых обязательств в собственный капитал.

3.6. Примечания к финансовой отчетности

Структура

Примечания должны представлять информацию об основе подготовки финансовой отчетности и об используемой учетной политике, раскрывать информацию, требуемую МСФО, которая не представляется ни в одном другом финансовом отчете, а также обеспечивать информацию, которая не представляется ни в одном другом финансовом отчете, но уместна в целях понимания любого из указанных отчетов.

Компания должна представлять примечания в упорядоченном виде в той мере, в которой это возможно. Компания должна делать перекрестную ссылку на информацию в примечаниях, относящуюся к каждой статье, представленной в отчетах о финансовом положении и о совокупной прибыли, в отдельном отчете о прибылях и убытках (если представляется) и в отчете об изменениях в капитале, отчете о движении денежных средств.

Компания обычно представляет примечания в следующем поряд-

ке, который помогает пользователям в понимании финансовой отчетности и сопоставлении ее с финансовой отчетностью других компаний:

а) заявление о соответствии Международным стандартам финансовой отчетности;

б) краткий обзор основных принципов учетной политики;

с) вспомогательная (сопроводительная) информация по объектам учета, представленным в отчетах о финансовом положении и в отчете (отчетах) о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе, а также в отчетах об изменениях собственного капитала и о движении денежных средств, в той же очередности, в которой представлены каждый отчет и каждая статья; и

д) раскрытие прочей информации, в том числе:

(i) условные обязательства (см. IAS 37) и непризнанные договорные обязательства по будущим операциям; и

(ii) раскрытие нефинансовой информации, например, цели и политика компании в области управления финансовыми рисками (см. IFRS 7).

Компания может выделить в самостоятельный раздел финансовой отчетности примечания, содержащие информацию об основе подготовки финансовой отчетности и о конкретных положениях учетной политики.

Раскрытие информации об учетной политике

Компания должна раскрывать основные положения применяемой ею учетной политики, включая:

(а) базу (базы) оценки, использованную (использованные) при подготовке финансовой отчетности; и

(б) прочие положения применяемой учетной политики, которые являются уместными для понимания финансовой отчетности.

Для компании важно информировать пользователей о базе или базах оценки, использованных при подготовке финансовой отчетности (например, историческая стоимость, текущая стоимость, чистая цена продажи, справедливая стоимость или возмещаемая стоимость), поскольку база, используемая компанией для составления финансовой отчетности, в значительной мере влияет на аналитические выводы пользователей. Когда компания использует больше одной базы оценки в финансовой отчетности, например, когда определенные классы активов переоцениваются, достаточно указать те категории активов и обя-

зательств, к которым применяется каждая из баз оценки.

При принятии решения о том, следует ли раскрывать информацию о конкретном принципе учетной политики, руководство рассматривает вопрос о том, будет ли такое раскрытие информации полезно для понимания пользователями способа отражения операций, других событий и условий в финансовых результатах и финансовом положении, являющихся предметом отчетности.

В кратком обзоре основных принципов учетной политики или в прочих примечаниях компания должна раскрыть информацию о профессиональных суждениях, за исключением связанных с расчетными оценками, которые были выработаны руководством в процессе применения различных принципов учетной политики и которые оказывают наиболее значительное влияние на суммы, признанные в финансовой отчетности.

Раскрытие прочей информации

В примечаниях к финансовой отчетности компания должна раскрыть следующую информацию:

а) сумма дивидендов, предложенных или объявленных до даты утверждения финансовой отчетности, но не признанных в качестве распределения прибыли в пользу собственников в течение отчетного периода, а также соответствующая сумма в расчете на одну акцию; и

б) сумма любых непризнанных дивидендов по кумулятивным привилегированным акциям.

Кроме того, компания должна раскрыть следующую информацию, если такие раскрытия еще не были сделаны в каком-либо ином документе, публикуемом вместе с финансовой отчетностью:

а) постоянное место нахождения и организационно-правовая форма компании, страна его регистрации и юридический адрес (или основное место ведения хозяйственной деятельности, если оно отличается от юридического адреса);

б) описание характера операций и основных направлений деятельности компании; и

с) наименование материнской компании и основной материнской компании группы;

д) для компании созданным на ограниченный срок, информацию о продолжительности существования компании.

3.7. Первое применение МСФО (IFRS 1)

Целью *IFRS 1 «Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности»* является обеспечение такого результата, чтобы составляемая компанией первая финансовая отчетность по МСФО, как и ее промежуточные финансовые отчеты, содержали высококачественную информацию, которая:

(а) является прозрачной для пользователей и сопоставимой по всем представленным периодам;

(б) представляет собой необходимую отправную точку для ведения учета в соответствии с МСФО; и

(с) может быть подготовлена с затратами, которые не превышают получаемых от нее выгод.

Первая финансовая отчетность, подготовленная по МСФО, – это первая годовая финансовая отчетность компании, в которой эта компания принимает Международные стандарты путем прямо выраженного и безоговорочного заявления о соответствии требованиям МСФО, сделанного в этой финансовой отчетности. Финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с МСФО, – это первая финансовая отчетность компании по МСФО, если, например, данная компания:

(а) представляла свою финансовую отчетность за самый последний предшествующий период:

(i) согласно национальным правилам, которые не во всех отношениях соответствуют МСФО;

(ii) соответствующую требованиям МСФО во всех отношениях, кроме того обстоятельства, что данная финансовая отчетность не содержала явного и однозначного заявления о ее соответствии МСФО;

(iii) содержащую явное и однозначное заявление о том, что она соответствует некоторым, но не всем МСФО;

(iv) согласно национальным правилам, которые не соответствуют МСФО, но использовала при этом некоторые отдельные МСФО для учета статей, по которым отсутствовало регулирование в национальной системе требований; или

(v) согласно требованиям национальной системы, с включением сверки некоторых сумм с суммами, определенными согласно МСФО;

(б) подготовила финансовую отчетность в соответствии с МСФО,

но только для внутреннего пользования, без предоставления ее собственникам компании или любым другим внешним пользователям;

(с) подготовила пакет отчетной информации в соответствии с МСФО для целей консолидации, но без подготовки полного комплекта финансовой отчетности, соответствующего определению IAS 1 «Представление финансовой отчетности»; или

(d) не представляла финансовую отчетность за предыдущие периоды.

IFRS 1 применяется, когда компания впервые принимает МСФО к использованию. Он не применяется, когда компания, например:

(а) прекращает представление финансовой отчетности, соответствующей требованиям национальной системы, тогда как раньше представляла такую отчетность наряду с другим комплектом финансовой отчетности, в котором содержалось явное и однозначное заявление о соответствии МСФО;

(b) в предыдущем году представила финансовую отчетность, соответствующую требованиям национальной системы, и в этой финансовой отчетности содержалось явное и однозначное заявление о соответствии МСФО; или

(с) в предыдущем году представила финансовую отчетность, в которой содержалось явное и однозначное заявление о соответствии МСФО, даже если аудиторское заключение в отношении этой финансовой отчетности включало оговорки.

Компания должна подготовить и представить *вступительный отчет о финансовом положении по МСФО* по состоянию на дату перехода на МСФО, создав таким образом стартовую точку для ведения учета в соответствии с МСФО.

Вступительный отчет о финансовом положении по МСФО – это отчет о финансовом положении компании по состоянию на дату перехода на МСФО.

Датой перехода на МСФО считается начало самого раннего периода, за который компания представила полную сравнительную информацию согласно МСФО в своей первой финансовой отчетности по МСФО.

Компания должна использовать одну и ту же учетную политику как при подготовке своего вступительного отчета о финансовом положении по МСФО, так и применительно ко всем периодам, представ-

ленным в ее первой финансовой отчетности по МСФО. Положения используемой компанией учетной политики должны соответствовать требованиям каждого МСФО, действующего по состоянию на дату окончания ее первого отчетного периода по МСФО.

Компания не вправе применять другие версии МСФО, действовавшие ранее. Компания может применить новый МСФО, который еще не является обязательным, если этот МСФО допускает досрочное применение.

Пример 3.3.

Датой окончания первого для компании А отчетного периода по МСФО является 31 декабря 2016 года. Компания А решает, что сравнительная информация в этой финансовой отчетности будет представлена только за один год. Следовательно, датой перехода для этой компании на МСФО является начало рабочего дня 1 января 2015 года (или, что-то же самое, конец рабочего дня 31 декабря 2014 года).

Компания А должна применять МСФО, действующие в отношении периодов, заканчивающихся 31 декабря 2016 года:

(а) при подготовке и представлении своего вступительного отчета о финансовом положении по МСФО по состоянию на 1 января 2015 года; и

(б) при подготовке и представлении своего отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 2016 года (включая сравнительные суммы за 2015 год), отчета о совокупном доходе, отчета об изменениях в собственном капитале и отчета о движении денежных средств за год, закончившийся 31 декабря 2016 года (включая сравнительные суммы за 2015 год) и раскрытия требуемой информации (включая сравнительную информацию за 2015 год).

Если новый МСФО еще не является обязательным, но его досрочное применение допускается, то компания А имеет право, но не обязана, применить этот стандарт в своей первой финансовой отчетности по МСФО.

В своей первой финансовой отчетности по МСФО компания должна представить, как минимум:

- три отчета о финансовом положении;
- два отчета о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе;
- два отдельных отчета о прочих компонентах прибыли и убытков

(если представлены);

- два отчета о движении денежных средств;
- два отчета об изменениях в собственном капитале; и
- соответствующие примечания со сравнительной информацией

ко всем представленным отчетам.

В своей первой финансовой отчетности по МСФО компания также должна представить примечания ко всем представленным отчетам, включая вступительный отчет о финансовом положении по МСФО на дату перехода.

Если компания не представляла финансовую отчетность за предыдущие периоды, то этот факт должен быть раскрыт в ее первой финансовой отчетности по МСФО.

Основные термины

Агрегирование

Взаимозачет

Вступительный отчет о финансовом положении по МСФО

Дата перехода на МСФО

Денежные потоки

Денежные средства

Инвестиционная деятельность

Косвенный метод

Краткосрочные активы

Краткосрочные обязательства

Нетто-поток

Операционная деятельность

Отчет о движении денежных средств

Отчет о совокупном доходе

Отчет о финансовом положении

Отчет об изменениях в собственном капитале

Первая финансовая отчетность по МСФО

Примечания к финансовой отчетности

Прямой метод

Существенность

Учетная политика

Финансовая деятельность

Функция затрат

Характер затрат
Эквиваленты денежных средств

Вопросы для самопроверки

1. Перечислите основные формы финансовой отчетности в соответствии с МСФО.
2. Что понимается под методом начисления?
3. Назовите элементы отчета о финансовом положении. Охарактеризуйте их.
4. Перечислите линейные статьи отчета о финансовом положении.
5. Перечислите линейные статьи отчета о совокупном доходе.
6. Какие информации компания обязана представлять в отчете об изменениях в собственном капитале?
7. Что понимается под денежными средствами и их эквивалентами в соответствии с МСФО?
8. Приведите примеры по денежным потокам от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности компании.
9. По каким методам составляется отчет о движении денежных средств. Раскройте их сущность.
10. Какую информацию должна включать компания в примечаниях к финансовой отчетности?
11. Что понимается под датой перехода на МСФО?
12. Какие информации должна представить компания в своей первой финансовой отчетности по МСФО?

Тесты

1. В состав финансовой отчетности включаются:

- 1) отчет о совокупном доходе, отчет о нераспределенной прибыли, отчет о движении денежных средств;
- 2) отчет о себестоимости продукции, отчет о продажах, отчет о состоянии дебиторской задолженности;
- 3) отчет о финансовом положении, отчет о совокупном доходе, отчет о движении денежных средств, отчет об изменениях в собственном капитале;
- 4) отчет о финансовом положении, отчет о движении капитала, отчет о произведенной продукции, пояснительная записка.

2. Отчет о финансовом положении – это

- 1) отчет, отражающий финансовое положение компании на определенную дату;
- 2) отчет, отражающий финансовые результаты компании на определенную дату;
- 3) отчет, отражающий движение денежных средств и капитала компании;
- 4) финансовый документ, включающий доходы и расходы компании.

3. Какой вид отчета составляется по кассовому методу?

- 1) Отчет о совокупном доходе.
- 2) Отчет о финансовом состоянии.
- 3) Отчет об изменениях в собственном капитале.
- 4) Отчет о движении денежных средств.

4. К краткосрочным активам отчета о финансовом положении включаются:

- 1) основные средства, нематериальные активы, запасы;
- 2) запасы, дебиторская задолженность, денежные средства;
- 3) оценочные обязательства, нематериальные активы, дебиторская задолженность;
- 4) биологические активы, инвестиции, основные средства.

5. Что из нижеперечисленного относится к элементам отчета о финансовом положении?

- 1) Активы, обязательства и собственный капитал.
- 2) Доходы, расходы, прибыль, убытки.
- 3) Активы, расходы, убытки.
- 4) Обязательства, капитал, доходы, прибыль.

6. К статьям отчета о совокупном доходе относятся:

- 1) расходы, оплаченные авансом, прибыль до уплаты налога, чистая прибыль;
- 2) нематериальные активы, финансовые доходы, расходы по налогам;
- 3) доля прибылей и убытков ассоциированных компаний, выручка, отсроченные налоги, запасы;
- 4) выручка, финансовые расходы, расходы по налогам, чистая прибыль.

7. По каким методам составляется отчет о движении денеж-

ных средств?

- 1) Постоянным и переменным.
- 2) Операционным и неоперационным.
- 3) Прямым и косвенным.
- 4) По характеру затрат и по функциям.

8. Примером движения денежных средств от операционной деятельности является

- 1) денежные поступления от продажи основных средств;
- 2) денежные поступления от эмиссии акций или других долевого инструментов;
- 3) денежные поступления от продажи товаров и предоставления услуг;
- 4) денежные выплаты владельцам для приобретения акций компании.

9. Какие из нижеприведенных потоков не входят в состав денежных потоков от инвестиционной деятельности?

- 1) Денежные платежи для приобретения основных средств и нематериальных активов.
- 2) Денежные платежи поставщикам за товары и услуги.
- 3) Денежные поступления от продажи основных средств и нематериальных активов.
- 4) Денежные платежи для приобретения долевого инструментов других компаний.

10. Какие из нижеприведенных информации компания обязана представлять в отчете об изменениях в собственном капитале?

- 1) Прибыль или убыток за период.
- 2) Краткосрочные активы.
- 3) Финансовые инструменты.
- 4) Отсроченные налоги.

Практические задания

1. Укажите, какие из следующих счетов являются статьями отчета о совокупном доходе:

- 1) Доходы по процентам
- 2) Страховка, оплаченная авансом
- 3) Расходы по оплате труда
- 4) Резервный капитал

- 5) Расходы по реализации
- 6) Резервы по сомнительным долгам
- 7) Расходы по безнадежным долгам
- 8) Доход от реализации
- 9) Чистая прибыль
- 10) Себестоимость реализованной продукции

2. Используя следующие данные, подготовьте отчет о финансовом положении для компании «Ситора» на 31 декабря 2017 г.

Денежные средства	42 000
Вложенный капитал	650 000
Счета к получению	103 200
Здание	240 000
Счета к оплате	131 200
Оборудование	276 000
Запасы	120 000

3. Торговый центр «Шамс» начал работу 1 августа 2017 г. В течение августа совершены следующие хозяйственные операции:

1 августа при регистрации было внесено в бизнес 60 000 у.е. наличными.

3 августа оплачена аренда здания за август в размере 2 000 у.е.

4 августа куплены товары на сумму 35 000 у.е. (наличными)

12 августа реализованы товары наличными на сумму 8 000 у.е. Себестоимость реализованных товаров составляет 6 200 у.е.

13 августа куплена торговое оборудование на сумму 15 000 у.е. (наличными)

18 августа поступила выручка от продажи товаров в размере 6 500 у.е. наличными. Себестоимость реализованных товаров составляет 4 800 у.е.

25 августа поступила выручка от продажи товаров в размере 7 500 у.е. Себестоимость реализованных товаров составляет 5 600 у.е.

31 августа начислена и выплачена зарплата сотрудникам в размере 4 500 у.е.

31 августа оплачено за электроэнергию 280 у.е.

31 августа начислены и перечислены налоги от зарплаты в сумме 1 520 у.е.

Требуется составить пробный баланс на 31 августа 2017 г.

4. В 2017 году компания «Файз» имеет следующие показатели:

Чистая выручка от реализации	2 650 000
Доход в виде процентов	70 000
Себестоимость реализованной продукции	1 460 000
Расходы по реализации	140 000
Общие и административные расходы	420 000
Расходы в виде процентов	180 000
Расходы по налогу на прибыль	110 000
Доходы от курсовых разниц	25 000

Подготовьте отчет о совокупном доходе используя метод по функции затрат и по характеру затрат.

5. В 2017 году в компании «Бинокор» осуществлены следующие операции:

- 1) Получен долгосрочный кредит банка - 1 600 000 у.е.
- 2) Получена выручка от выполнения работ - 1 950 000 у.е.
- 3) Выплачена зарплата сотрудникам - 380 000 у.е.
- 4) Перечислены налоги в бюджет - 245 000 у.е.
- 5) Оплачено за приобретенные материалы - 1 080 000 у.е.
- 6) Приобретены основные средства - 600 000 у.е.
- 7) Выплачены дивиденды учредителям - 75 000 у.е.
- 8) Оплачены процентные расходы - 90 000 у.е.
- 9) Приобретены долгосрочные ценные бумаги - 100 000 у.е.
- 10) Выплачена текущая часть долгосрочного кредита банка - 320 000 у.е.

Составьте отчет о движении денежных средств прямым методом.

6. На основе нижеприведенных данных, постройте отчет о совокупном доходе.

Статья	Сумма, тыс. у.е.
Расходы по реализации	820
Прочие неоперационные доходы	190
Чистая выручка от реализации	12 300
Расходы в виде процентов	16
Административные расходы	1 170
Себестоимость реализованной продукции	8 460
Доходы в виде дивидендов	40
Расходы по налогу на прибыль	350
Доходы в виде процентов	55

7. Приведены следующие данные о состоянии активов, обязательств и собственного капитала на конец года (у.е.):

Статья	на 01.01.2017 г.
Счета к оплате	120 000
Резервы по сомнительным долгам	1 200
Запасы	185 450
Денежные средства	61 750
Резервный капитал	?
Первоначальная стоимость основных средств	840 480
Уставный капитал	550 000
Дебиторская задолженность	25 000
Нераспределенная прибыль	12 000
Начисленные обязательства	151 000
Накопленный износ основных средств	186 400
Долгосрочные кредиты банка	38 000

Требуется составить отчет о финансовом положении.

8. Приведены следующие данные о деятельности компании «Джавони» (тыс. у.е.).

Статья	на 01.01.2017 г.
Резервный капитал	230
Чистая выручка от реализации	36 500
Товарно-материальные запасы	4 550
Долгосрочные кредиты банка	300
Административные расходы	4 650
НДС к возмещению	320
Расходы по налогу на прибыль	1 400
Основные средства	7 700
Резервы по безнадежным долгам	250
Счета к оплате	4 000
Прочие неоперационные доходы	260
Расходы, связанные с реализацией	3 200
Счета в национальной валюте	380
Счета к получению	3 500
Нераспределенная прибыль прошлых лет	1 000
Себестоимость проданных товаров	26000
Износ основных средств	1600
Добавочный капитал	1000
Краткосрочные кредиты банка	3800

Требуется составить отчет о финансовом положении и отчет о со-

вокупном доходе.

9. Приведены следующие данные о деятельности компании «Фаровон» (тыс. у.е.):

Показатели	на 01.01.2017 г.
Готовая продукция	130
Долгосрочные кредиты банка	450
Собственные выкупленные акции	75
Сырье и основные материалы	?
Прочие неоперационные доходы	35
Краткосрочные кредиты банка	950
Резервы по сомнительным долгам	56
Незавершенное производство	220
Топливо	70
Себестоимость реализованной продукции	3 800
Счета к оплате за товары и услуги	480
Расходы, оплаченные авансом	15
НДС к возмещению	80
Расходы в виде процентов	60
Краткосрочные инвестиции	22
Ставка налога на прибыль	15 %
Авансы покупателей и заказчиков	24
Незавершенное строительство	120
Основные средства	2 400
Уставный капитал	650
Подоходный налог с физических лиц	65
Счета в национальной валюте	50
Выручка от реализации продукции	5 400
Нематериальные активы	215
Резервный капитал	90
Амортизация нематериальных активов	30
Прочие неоперационные расходы	10
Счета к получению за товары и услуги	900
Добавочный капитал	260
Нераспределенная прибыль прошлых лет	510
Расходы, связанные с реализацией	250
Резервы предстоящих расходов и платежей	12
Накопленный износ основных средств	380

Требуется:

1) составить отчет о совокупном доходе;

2) составить отчет о финансовом положении.

10. Ниже представлен отчет о совокупном доходе за 2017 г. и сравнительный отчет о финансовом положении компании «Восток» за 2016 г. и 2017 г.

**Отчет о совокупном доходе за 2017 г.
Компания «Восток»**

Выручка от реализации	450 000
Себестоимость реализованной продукции	(365 000)
Валовая прибыль	85 000
Операционные расходы, включая расходы на амортизацию - 25 400 у.е.	(41 000)
Операционная прибыль	44 000
Расходы по выплате процентов	(16 000)
Убытки от продажи основных средств	(4 000)
Прибыль до уплаты налога	24 000
Налог на прибыль	(3 600)
Чистая прибыль	20 400

**Сравнительный отчет о финансовом положении
на 31 декабря 2016 г. и 2017 г. Компания «Восток»**

	2016 г.	2017 г.
Активы		
Денежные средства	22 000	35 300
Ценные бумаги	-	30 000
Счета к получению	142 000	133 000
Товарно-материальные запасы	90 000	119 000
Услуги, оплаченные авансом	3 000	1 500
Основные средства	350 000	440 000
Накопленная амортизация	(45 000)	(65 400)
Всего активы	562 000	693 400
Обязательства		
Счета к оплате	31 000	36 000
Налог на прибыль к оплате	4 000	3 500
Начисленные обязательства	7 000	8 500
Облигации к оплате	130 000	170 000
<i>Итого обязательств</i>	<i>172 000</i>	<i>218 000</i>
Собственный капитал		
Простые акции	180 000	240 000

Дополнительно оплаченный капитал	95 000	110 000
Нераспределенная прибыль	115 000	125 400
<i>Итого капитал</i>	<i>390 000</i>	<i>475 400</i>
Всего обязательств и капитала	562 000	693 400

Дополнительная информация:

- 1) приобретены основные средства на сумму 70 000 у.е.
 - 2) приобретены ценные бумаги на сумму 30 000 у.е.
 - 3) основные средства с первоначальной стоимостью 20 000 у.е. и накопленной амортизацией 5 000 у.е. проданы за 11 000 у.е.
 - 4) облигации к оплате номиналом 40 000 у.е. обменены на основные средства
 - 5) выпущено 6 000 шт. простых акций номинальной стоимостью 10 у.е. на сумму 75 000 у.е.
 - 6) объявлены и выплачены дивиденды на сумму 10 000 у.е.
- Требуется подготовить отчет о движении денежных средств за 2017 г. прямым и косвенным методами.

ГЛАВА 4. МАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ

4.1. Запасы

Порядок учета запасов регламентируется *IAS 2 «Запасы»*. Основным вопросом при учете запасов является определение суммы затрат, которая признается в качестве актива и переносится на будущие периоды до признания соответствующей выручки. Настоящий стандарт содержит указания по определению первоначальной стоимости и их последующему признанию в качестве расходов, включая любое списание до чистой возможной цены продажи. Он также содержит указания относительно формул расчета себестоимости, которые используются для отнесения затрат на запасы.

Согласно *IAS 2 запасы* – это активы:

- а) предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности;
- б) находящиеся в процессе производства для такой продажи; или
- с) находящиеся в виде сырья или материалов, которые будут потребляться в процессе производства или предоставления услуг.

Запасы включают *товары*, купленные и предназначенные для перепродажи, включая, например, товары, купленные компанией розничной торговли и предназначенные для перепродажи, или землю и другое имущество, предназначенные для перепродажи. К запасам также относятся *готовая продукция* или *незавершенное производство* компании, включая *сырье и материалы*, предназначенные для использования в процессе производства.

Оценка запасов

В финансовой отчетности запасы в обязательном порядке должны оцениваться *по наименьшей из двух величин*:

- себестоимости;
- чистой возможной цены продажи.

Себестоимость запасов складывается из затрат на приобретение, затрат на переработку (обработку) и прочих затрат.

Затраты на приобретение запасов включают в себя цену покупки, импортные пошлины и прочие налоги (за исключением тех, которые впоследствии возмещаются компании налоговыми органами), а также затраты на транспортировку, погрузку-разгрузку и прочие затраты, не-

посредственно относимые на приобретение готовой продукции, материалов и услуг. Торговые скидки, уступки и прочие аналогичные статьи подлежат вычету при определении затрат на приобретение.

Затраты на переработку запасов включают в себя затраты, такие как прямые затраты на оплату труда, которые непосредственно связаны с производством продукции. Они также включают систематически распределенные постоянные и переменные производственные накладные расходы, возникающие при переработке сырья в готовую продукцию. Постоянные производственные накладные расходы – это косвенные производственные затраты, которые остаются относительно неизменными независимо от объема производства, например, амортизация и обслуживание производственных зданий и оборудования, а также связанные с производством управленческие и административные затраты. Переменные производственные накладные расходы – это косвенные производственные затраты, которые находятся в прямой или практически прямой зависимости от объема производства, например, косвенные затраты на сырье или косвенные затраты на оплату труда.

Отнесение постоянных производственных накладных расходов на затраты на переработку производится на основе нормальной производительности (загрузки) производственных мощностей. Нормальная производительность – это тот объем производства, который ожидается получить исходя из средних показателей за ряд периодов или сезонов работы в нормальных условиях, с учетом потерь в производительности в связи с плановым обслуживанием. Фактический объем производства может использоваться в том случае, если он примерно соответствует нормальной производительности. Сумма постоянных накладных расходов, относимых на каждую единицу продукции, не увеличивается в результате низкого уровня производства или простоев. Нераспределенные накладные расходы признаются в качестве расходов в период возникновения. В периоды необычно высокого уровня производства сумма постоянных накладных расходов, относимых на каждую единицу продукции, уменьшается таким образом, чтобы запасы не оценивались выше себестоимости. Переменные производственные накладные расходы относятся на каждую единицу продукции на основе фактического использования производственных мощностей.

В процессе производства может одновременно производиться более одного продукта. Это происходит, например, при производстве

совместно производимых продуктов или основного продукта и побочного продукта. Если затраты на переработку каждого продукта не могут быть идентифицированы отдельно, они распределяются между продуктами на пропорциональной и последовательной основе. Например, распределение может производиться на основе относительной стоимости продаж каждого продукта либо на стадии процесса производства, когда продукты становятся отдельно идентифицируемыми, либо при завершении производства. Большинство побочных продуктов по своей природе не являются существенными. В подобных случаях они часто измеряются по чистой цене продажи, и эта стоимость вычитается из себестоимости основного продукта.

Прочие затраты включаются в себестоимость запасов только в той мере, в которой они были понесены для обеспечения текущего местонахождения и состояния запасов. Например, может быть целесообразным включение в себестоимость запасов непроизводственных накладных расходов или затрат по разработке продуктов для конкретных клиентов.

Примерами затрат, не включаемых в себестоимость запасов и признаваемых в качестве расходов в период возникновения, являются:

- (а) сверхнормативные потери сырья, затраченного труда или прочих производственных затрат;
- (б) затраты на хранение, если только они не требуются в процессе производства для перехода к следующей стадии производства;
- (с) административные накладные расходы, которые не способствуют обеспечению текущего местонахождения и состояния запасов; и
- (d) затраты на продажу.

Методы оценки себестоимости

Для удобства могут использоваться такие методы оценки себестоимости запасов, как *метод учета по нормативным затратам* или *метод учета по розничным ценам*, если результаты их применения примерно соответствуют значению себестоимости. Нормативные затраты учитывают нормальные уровни потребления сырья и материалов, труда, эффективности и производительности. Они регулярно анализируются и при необходимости пересматриваются с учетом текущих условий.

Метод розничных цен часто используется в розничной торговле для измерения запасов, состоящих из большого количества быстро

меняющихся статей с одинаковой нормой прибыли, в отношении которых практически невозможно использовать прочие методы определения себестоимости. Себестоимость единицы запасов определяется путем уменьшения цены продажи данной единицы запасов на соответствующий процент валовой прибыли. При определении величины используемого процента учитываются запасы, стоимость которых была уменьшена до уровня ниже их первоначальной продажной цены. Часто используется среднее значение процента для каждого отдела розничной торговли.

Методы расчета себестоимости

Себестоимость запасов определяется с использованием следующих методов или формул (рис. 4.1).



Рис. 4.1. Методы расчета себестоимости запасов

Себестоимость запасов статей, которые обычно не являются взаимозаменяемыми, а также товаров или услуг, произведенных и выделенных для конкретных проектов, должна определяться с использованием специфической идентификации конкретных затрат.

Специфическая идентификация затрат означает, что конкретные затраты относятся на идентифицированные статьи запасов. Этот порядок учета подходит для статей, выделенных для конкретных проектов, вне зависимости от того, были ли они куплены или же произведены. Тем не менее расчет себестоимости каждой единицы неуместен в случаях, когда существует большое количество единиц запасов, которые обычно являются взаимозаменяемыми.

Себестоимость запасов, которые не относятся к рассмотренным выше, должна определяться с использованием *метода «первое посту-*

пление — первый отпуск» (ФИФО) или метода средневзвешенной стоимости. Компания должна использовать одну и ту же формулу расчета себестоимости для всех запасов, имеющих сходные свойства и характер использования компанией. Применительно к запасам с несходными свойствами или характером использования может быть оправданно применение разных формул расчета себестоимости. Например, запасы, используемые в одном операционном сегменте, могут использоваться компанией иначе, чем аналогичные запасы в другом операционном сегменте. Тем не менее различие в географическом местонахождении запасов (или в применимых налоговых правилах) само по себе не является достаточным основанием для использования разных формул расчета себестоимости.

Метод ФИФО исходит из допущения о том, что те единицы запасов, которые были куплены или произведены первыми, будут проданы первыми, и что, соответственно, те статьи, которые остаются в запасах на конец периода, были куплены или произведены последними.

Согласно *метода средневзвешенной стоимости* себестоимость каждой статьи определяется на основе средневзвешенного значения себестоимости аналогичных статей на начало периода и себестоимости аналогичных статей, купленных или произведенных в течение периода. Среднее значение может рассчитываться на периодической основе или при получении каждой новой партии в зависимости от специфики деятельности компании.

Допустимым альтернативным подходом к оценке себестоимости запасов до 1 января 2005 г. являлся метод ЛИФО – «последнее поступление – первый отпуск» (LIFO - Last - In First - Out). Использование данного метода запрещено с 1 января 2008 г. в рамках проекта СМСФО.

Чистая возможная цена продажи

Себестоимость запасов может оказаться невозмещаемой в случае их повреждения, полного или частичного устаревания или снижения их цены продажи. Себестоимость запасов также может оказаться невозмещаемой в случае увеличения расчетных затрат на завершение производства или расчетных затрат на продажу.

Запасы обычно списываются до чистой возможной цены продажи постатейно. Однако в некоторых случаях может оказаться целесообразной группировка сходных или связанных друг с другом единиц запасов. Это может произойти с единицами запасов, относящимися к

одному и тому же товарному ассортименту, которые имеют одинаковое предназначение или конечное использование, произведены и продаются в одной и той же географической области и которые практически невозможно оценить отдельно от прочих статей того же товарного ассортимента. Неправильным подходом является списание запасов на основе их классификации, например, списание готовой продукции или списание всех запасов в конкретной отрасли или географическом сегменте.

Сырье и прочие материалы, предназначенные для использования в производстве запасов, не списываются до уровня ниже себестоимости, если готовую продукцию, в состав которой они войдут, предполагается продать по цене, соответствующей себестоимости или выше себестоимости. Тем не менее, если снижение цены сырья указывает на то, что себестоимость готовой продукции превышает чистую возможную цену продажи, сырье списывается до чистой возможной цены продажи.

Признание в качестве расходов

После продажи запасов сумма, по которой они учитывались, в обязательном порядке должна быть признана в качестве расхода в том периоде, в котором признается соответствующая выручка.

Убыток от обесценения и потери запасов должны признаваться в качестве расхода в том периоде, в котором они произошли.

Некоторые запасы могут относиться на счета других активов (например, материалы, использованные при создании основного средства, включаются в стоимость основного средства и в расходы посредством начисления амортизации в течение срока полезной службы основного средства).

Раскрытие информации

Финансовая отчетность должна раскрывать:

- принципы учетной политики, принятые для оценки запасов, включая используемый способ расчета себестоимости;
- общая балансовая стоимость запасов и балансовая стоимость запасов по видам, используемым данным компанией;
- балансовая стоимость запасов, учитываемых по справедливой стоимости за вычетом затрат на их продажу;
- величина запасов, признанная в качестве расходов в течение отчетного периода;

- сумма любой уценки запасов, признанная в качестве расходов в отчетном периоде;
- сумма любой реверсивной записи в отношении уценки (восстановления списания), которая была признана как уменьшение величины запасов, отраженных в составе расходов, в отчетном периоде;
- обстоятельства или события, которые привели к реверсированию уценки запасов;
- балансовая стоимость запасов, заложенных в качестве обеспечения исполнения обязательств.

Пример 4.1. Раскрытие информации о запасах в примечаниях к финансовой отчетности компании А

Сырье, материалы и товары, купленные для перепродажи, оценены по себестоимости приобретения. Незавершенное производство и готовая продукция учитываются по производственной себестоимости. Производственная себестоимость включает прямые затраты на материалы, прямые производственные затраты, соответствующую распределенную часть косвенных материальных затрат и производственных накладных затрат, а также соответствующую часть амортизационных отчислений по производственным основным средствам.

Движение запасов сырья и товаров отражается по формуле ФИФО. Для учета прочих запасов используется метод средневзвешенной стоимости.

Если чистая стоимость реализации запасов оказывается ниже себестоимости, рассчитанной по вышеописанной методике, начисляется резерв.

Запасы на сумму 200 тыс. у.е. (в 2016 г. – 160 тыс. у.е.) переданы под обеспечение финансовых обязательств. Незавершенное производство и готовая продукция объединены в одну группу в связи с особенностью производственного процесса в химической промышленности.

<i>Запасы, тыс. у.е.</i>	<i>2017</i>	<i>2016</i>
Сырье и материалы	1 200	1 050
Незавершенное производство, готовая продукция и товары для перепродажи	4 400	3 900
Резерв под снижение стоимости запасов	(70)	(60)
<i>Итого</i>	<i>5 530</i>	<i>4 890</i>

4.2. Основные средства

IAS 16 «Основные средства» устанавливает требования к учету и отражению в отчетности основных средств, обеспечивающие представление достоверной и полной информации. Важность данной информации определяется тем, что во многих компаниях данная статья имеет высокий удельный вес в активах.

Основными аспектами учета основных средств являются признание активов, определение их балансовой стоимости, а также амортизационных отчислений и убытков от обесценения, подлежащих признанию.

Признание основных средств

Основные средства (ОС) – это материальные активы, которые:

(а) предназначены для использования в процессе производства или поставки товаров и предоставления услуг, при сдаче в аренду или в административных целях;

(б) предполагается использовать в течение более чем одного отчетного периода.

Первоначальная стоимость (себестоимость) объекта основных средств подлежит признанию в качестве актива только в том случае, если:

(а) существует вероятность того, что компания получит связанные с данным объектом будущие экономические выгоды; и

(б) первоначальная стоимость данного объекта может быть надежно измерена.

Запасные части и сервисное (вспомогательное) оборудование обычно учитываются как запасы и признаются в прибыли или убытке по мере их использования. Однако, крупные запасные части и резервное оборудование классифицируется как основные средства, если компания рассчитывает использовать их в течение более одного отчетного периода. Аналогичным образом, если запасные части и сервисное оборудование могут использоваться только в связи с эксплуатацией объекта основных средств, они учитываются как основные средства.

IAS 16 не определяет единицу признания, т.е. что именно составляет объект основных средств. В связи с этим применение критериев признания к конкретным обстоятельствам, в которых находится компа-

ния, требует профессионального суждения. В некоторых случаях можно объединять отдельные незначительные объекты, например шаблоны, инструменты и штампы, и применять данные критерии к их общей (агрегированной) стоимости.

Первоначальные затраты

Объекты основных средств могут приобретаться для обеспечения безопасности или в целях защиты окружающей среды. Приобретение таких основных средств, хотя и не связано непосредственно с увеличением будущих экономических выгод от использования конкретного существующего объекта основных средств, может быть необходимо для получения компанией будущих экономических выгод от использования других принадлежащих ей активов. Такие объекты основных средств могут быть признаны как активы, поскольку обеспечивают извлечение компанией будущих экономических выгод из соответствующих активов сверх того, что могло быть получено, если бы эти объекты не были приобретены. Например, химическая компания может внедрить новые технологии, обеспечивающие соблюдение экологических норм при производстве и хранении опасных химических веществ; соответствующие меры по усовершенствованию технологий и оборудования признается в качестве актива, поскольку без них компания не может производить и продавать химическую продукцию.

Последующие затраты

Согласно принципу признания, изложенному выше, компания не признает в балансовой стоимости объекта основных средств затраты на повседневное техническое обслуживание данного объекта. Вместо этого, такие затраты признаются в прибыли или убытке по мере их возникновения. Затраты на повседневное техническое обслуживание состоят главным образом из затрат на оплату труда и расходные материалы, а также могут включать затраты на приобретение комплектующих частей. Назначение этих затрат часто обозначается как «ремонт и текущее обслуживание» объекта основных средств.

Элементы некоторых объектов основных средств могут требовать регулярной замены. Например, печь может требовать смены футеровки по истечении определенного времени работы, или внутреннее оснащение самолета, например, сиденья и бортовая кухня, могут требовать неоднократной замены на протяжении срока службы фюзеляжа. Объекты основных средств могут также приобретаться для увеличения

интервалов между периодическими заменами, например, внутренних перегородок в здании, или для сооружения элемента конструкции, который не потребует замены.

Оценка основных средств при признании

Объект основных средств, подлежащий признанию в качестве актива, оценивается по первоначальной стоимости.

Первоначальная стоимость основных средств определяется суммой затрат, связанной с их приобретением, доставкой и приведением в рабочее состояние.

Первоначальная стоимость объекта основных средств включает:

(а) покупную цену, включая импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, за вычетом торговых скидок и возмещений.

(b) все затраты, непосредственно относящиеся к доставке актива до предусмотренного местоположения и приведению его в состояние, необходимое для эксплуатации в соответствии с намерениями руководства компании;

(с) первоначальную оценку затрат на демонтаж и удаление объекта основных средств и восстановление природных ресурсов на занимаемом им участке.

Примерами прямых относимых затрат являются:

(а) затраты на выплату вознаграждений работникам, возникающие непосредственно в связи с сооружением или приобретением объекта основных средств;

(b) затраты на подготовку площадки;

(с) первоначальные затраты на доставку и разгрузку;

(d) затраты на установку и монтаж;

(е) затраты на проверку надлежащей работы актива; и

(f) выплаты за оказанные профессиональные услуги.

Примерами затрат, не относимых к затратам на объект основных средств, являются:

(а) затраты на открытие нового производственного или технического сооружения;

(b) затраты на внедрение нового продукта или услуги (включая затраты на рекламу и продвижение продукции);

(с) затраты на ведение коммерческой деятельности на новом месте или с новой категорией клиентов (включая затраты на подготовку и обучение персонала); и

(d) административные и другие общие накладные расходы.

Пример 4.2.

Компания приобрела новую автоматизированную линию для упаковки товаров. Несколько сотрудников компании прошли курс обучения, организованный поставщиком оборудования. Стоимость обучения подлежит включению в расходы, а не в первоначальную стоимость оборудования.

Признание затрат в составе балансовой стоимости объекта основных средств прекращается тогда, когда актив доставлен в нужное место и приведен в состояние, обеспечивающее его функционирование в соответствии с намерениями руководства компании. Таким образом, затраты, понесенные в процессе использования или перемещении объекта основных средств, не включаются в балансовую стоимость этого объекта.

Первоначальная стоимость актива, созданного своими силами, определяется на основе тех же принципов, что и стоимость приобретенного актива. Если компания производит аналогичные активы для продажи в ходе своей обычной деятельности, первоначальная стоимость такого актива, как правило, равна стоимости производства актива для продажи (IAS 2). Таким образом, при определении соответствующих затрат исключается внутренняя прибыль. Аналогично в первоначальную стоимость актива не включаются сверхнормативные потери материалов,

Рассмотрим порядок определения первоначальной стоимости различных видов основных средств.

1. Оценка приобретенной земли

В первоначальную оценку земли включаются: покупная цена; комиссионные, уплачиваемые агентам по торговле собственностью; налоги при покупке; гонорар адвокатам; затраты на осушение, очистку, улучшение земли, имеющие неограниченный срок существования; затраты по сносу построек, находящихся на земле и препятствующих началу ее полезного использования и т.п. Затраты на улучшение земли, имеющие ограниченный срок использования, например затраты на тротуары, парковки, заборы и т.п., относятся на счет «Благоустройства земли» («Land Improvements») и амортизируются в течение срока полезной службы таких активов.

2. Оценка зданий при покупке и строительстве

При покупке уже существующего здания его первоначальная стоимость для получателя состоит из цены покупки и всех расходов на ремонт и т.п., необходимых для приведения здания в рабочее состояние. При самостоятельном строительстве здания его первоначальная стоимость включает прямые затраты труда и материалов, произведенные в течение срока строительства; как правило, долю накладных расходов, относимую на строящийся объект (например, долю затрат на электричество, если электричество потребляется и для других целей); профессиональные гонорары архитекторам и другим специалистам; расходы на страхование в течение строительства; проценты на займы для строительства, полученные в течение срока строительства; суммы, выплачиваемые юристам, стоимость строительной лицензии (разрешения на строительство) и т.п. При строительстве здания сторонней компанией в его первоначальную стоимость включается контрактная цена и все другие расходы на приведение здания в состояние, пригодное к использованию.

Пример 4.3.

Компания покупает для строительства гостиницы землю, на которой находится обветшалый сарай. В стоимость какого основного средства: земли или гостиницы, следует отразить в отчетности затраты по сносу сарая?

Порядок отражения в отчетности. Затраты включаются в первоначальную стоимость земли, поскольку действует правило: «все затраты, необходимые для приведения основного средства в рабочее состояние, относятся на его первоначальную стоимость».

3. Оценка приобретенного оборудования

Оборудование включает в себя транспортное оборудование, станки, офисное оборудование, мебель и другие аналогичные активы.

Первоначальная стоимость оборудования состоит из покупной цены за вычетом скидок, полученных при оплате в срок, и всех затрат на приведение оборудования в рабочее состояние: затраты на доставку, включая страхование, акцизы и другие уплаченные налоги и пошлины; расходы на установку и монтаж; затраты на проведение контрольных испытаний перед началом работы оборудования и др.

4. Оценка основных средств при покупке группы активов

При покупке группы основных средств с оплатой общей суммой возникает проблема распределения общих понесенных затрат между отдельными объектами для определения их первоначальной стоимости. Общее правило решения этой учетной проблемы состоит в распределении суммы затрат между отдельными активами пропорционально их рыночным ценам. Для определения рыночной цены могут быть использованы оценки независимых специалистов, оценки, применяемые страховыми компаниями, и т.д.

Пример 4.4.

Компания «А» покупает землю и здание общей стоимостью 120 000 у.е. Рыночная стоимость земли оценивается в 50 000 у.е., а здания – в 100 000 у.е. Тогда первоначальная стоимость здания и земли для компании «А» рассчитывается следующим образом:

	Рыночная стоимость	Доля в общей стоимости	Распределение стоимости покупки
Земля	50 000	33,3 %	$33,3 \% \times 120\ 000 = 40\ 000$
Здание	100 000	66,7 %	$66,7 \% \times 120\ 000 = 80\ 000$
<i>Итого</i>	<i>150 000</i>	<i>100 %</i>	<i>120 000</i>

5. Обмен активами

Объект основных средств может приобретаться путем обмена какого-либо актива. Мена может предполагать доплату денежных средств или их эквивалентов, если обмениваемое имущество признается сторонами сделки неравноценным.

Объектом сделки мены могут выступать как аналогичные, так и неаналогичные активы. Аналогичными являются активы одного типа или вида, используемые в одинаковых целях и в одном виде деятельности.

Пример 4.5. Обмен аналогичных активов

Компания обменивает оборудование на новую усовершенствованную модель. Первоначальная стоимость старого оборудования составляет 25 000 у.е., накопленная амортизация 6 000 у.е. Справедливая

стоимость нового оборудования 30 000 у.е. Кроме того, поставщику нового оборудования было уплачено 15 000 у.е.

По результатам мены возникает убыток, обусловленный обесценением старого актива. Стоимость полученного актива составляет 30 000 у.е., что означает, что фактическая себестоимость ($34\ 000 = 19\ 000 + 15\ 000$) завышена. Убыток в сумме 4 000 у.е. является убытком от обесценения старого актива, который должен быть признан в момент совершения операции.

Операция отражается в учете следующим образом:

Дт «Оборудование – новое»	30 000
Дт «Накопленная амортизация»	6 000
Дт «Прочие неоперационные расходы»	4 000
Кт «Оборудование - старое»	25 000
Кт «Денежные средства»	15 000

Пример 4.6. Обмен неаналогичных активов

Компания обменивает оборудование с остаточной стоимостью 5 000 у.е. на автомобиль, рыночная стоимость которого составляет 8 000 у.е. Рыночную стоимость оборудования сложно определить. Договор мены не предусматривает доплату.

В данном случае компании необходимо признать прибыль от операции в сумме 3 000 у.е. ($8\ 000 - 5\ 000$). Поскольку обмениваются неаналогичные активы, процесс приобретения прибыли является завершённым.

Операция отражается в учете проводкой:

Дт «Оборудование»	8 000
Кт «Транспортные средства»	5 000
Кт «Прочие неоперационные доходы»	3 000

Последующие затраты

После того как актив становится готовым к использованию, капитализация затрат прекращается. Последующие затраты, связанные с обслуживанием и эксплуатацией основных средств (расходы на оплату труда, расходные материалы) списываются на затраты периода по мере их возникновения.

Некоторые сложные объекты основных средств (самолеты, корабли, газовые турбины и т.п.) могут считаться группой связанных компонентов, некоторые из которых требуют регулярной замены через

различные промежутки времени, и, таким образом, имеют различные сроки полезной службы.

Если при замене одного из компонентов выполнены условия признания материального актива, то соответствующие расходы должны быть прибавлены к балансовой стоимости сложного объекта. Тогда операция по замене рассматривается как реализация (выбытие) старого компонента (т.е. его признание прекращается).

Иногда без проведения регулярного комплексного тестирования объекта основных средств (независимо от того, происходит ли при этом замена отдельных его компонентов) дальнейшая его эксплуатация бывает невозможна (например, самолета).

Если при проведении комплексной проверки выполнены условия признания материального актива, ее стоимость добавляется к балансовой стоимости объекта основных средств.

При этом остаточная стоимость ранее проведенной комплексной проверки (отличимая от стоимости материальных компонентов актива в случае ее возможной идентификации) подлежит списанию.

Последующая оценка основных средств

В качестве своей учетной политики компания должна выбрать либо *модель учета по первоначальной стоимости*, либо *модель учета по переоцененной стоимости*, и применять эту политику ко всему классу основных средств (рис. 4.2.).

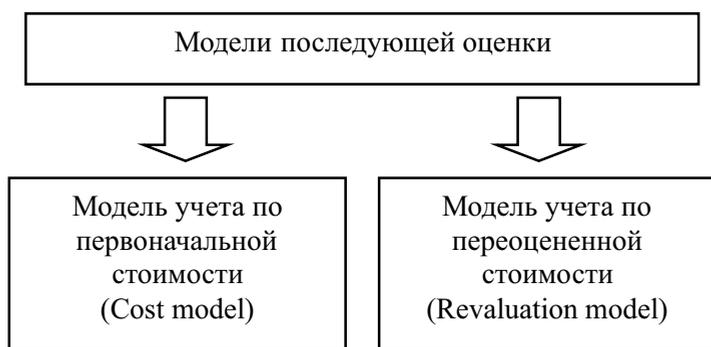


Рис. 4.2. Последующая оценка основных средств

Модель учета по первоначальной стоимости

После признания объекта основных средств в качестве актива, он должен учитываться по своей первоначальной стоимости за вычетом сумм накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

Модель учета по переоцененной стоимости

Объект основных средств, справедливая стоимость которого может быть надёжно оценена, учитывается по переоценённой стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения.

Переоценка должна проводиться с достаточной регулярностью, с тем чтобы на отчётную дату не возникало существенных различий между балансовой и справедливой стоимостью. Переоценка должна проводиться по отношению к классу основных средств индивидуально по каждому объекту.

Для таких объектов основных средств, как земля и здания, справедливая стоимость соответствует рыночной стоимости, определяемой профессиональным оценщиком с помощью обычных методов оценки. При определении справедливой стоимости машин и оборудования обычно используют рыночную стоимость на момент проведения переоценки. Но когда из-за специфики оборудования сложно определить его рыночную стоимость, в качестве справедливой стоимости можно использовать стоимость замещения с поправкой на амортизацию.

Частота проведения переоценки зависит от изменения справедливой стоимости переоцениваемых основных средств. Если справедливая стоимость переоцененного актива существенно отличается от его балансовой стоимости, необходима дополнительная переоценка. Справедливая стоимость некоторых объектов основных средств может быть предметом значительных и произвольных колебаний, поэтому они требуют ежегодной переоценки. Проведение таких частых переоценок не требуется для объектов основных средств, справедливая стоимость которых подвергается лишь незначительным изменениям. В таких случаях необходимость переоценки может возникать только каждые 3–5 лет.

После переоценки объекта основных средств балансовая стоимость такого актива корректируется до его переоцененной стоимости. На дату переоценки актив учитывается одним из следующих способов:

(а) валовая балансовая стоимость корректируется в соответствии с результатом переоценки балансовой стоимости актива. Например, валовая балансовая стоимость может быть пересчитана на основе наблюдаемых рыночных данных либо она может быть пересчитана пропорционально изменению балансовой стоимости. Накопленная амортизация на дату переоценки корректируется таким образом, чтобы она

была равна разнице между валовой балансовой стоимостью и балансовой стоимостью актива после учета накопленных убытков от обесценения; либо

(b) накопленная амортизация вычитается из валовой балансовой стоимости актива.

Величина корректировки, возникающая при пропорциональной переоценке накопленной амортизации или ее списании, составляет часть общей суммы увеличения или уменьшения балансовой стоимости.

Если выполняется переоценка отдельного объекта основных средств, то переоценке подлежат и весь класс основных средств, к которому относится данный актив.

Класс основных средств – это группа основных средств, одинаковых по содержанию и характеру их использования в деятельности компании. Ниже представлены примеры отдельных классов основных средств:

- земельные участки;
- земельные участки и здания;
- машины и оборудование;
- водные суда;
- воздушные суда;
- автотранспортные средства;
- мебель и встраиваемые элементы;
офисное оборудование.

Если в результате переоценки балансовая стоимость актива увеличивается, то сумму данного увеличения следует признать в составе прочего совокупного дохода и отражать накопительным итогом в составе собственного капитала под заголовком «прирост стоимости от переоценки». Однако сумму такого увеличения следует признать в составе прибыли или убытка в той мере, в которой она восстанавливает сумму уменьшения стоимости от переоценки того же актива, ранее признанную в составе прибыли или убытка.

Если в результате переоценки балансовая стоимость актива уменьшается, то сумму данного уменьшения следует признать в составе прибыли или убытка. Однако сумму такого уменьшения следует признать в составе прочего совокупного дохода в размере кредитового остатка по статье «прирост стоимости от переоценки», существующе-

го в отношении указанного актива. Сумма уменьшения, признанная в составе прочего совокупного дохода, снижает сумму, накопленную в составе собственного капитала по статье «прирост стоимости от переоценки».

При выбытии объекта основных средств резерв по переоценке полностью переносится на нераспределенную прибыль.

По мере использования объекта основных средств резерв по переоценке можно переносить на нераспределенную прибыль (“амортизировать”) в сумме разницы между:

- амортизационным расходом, начисленным исходя из переоцененной стоимости и
- амортизационным расходом, который был бы, если бы модель переоцененной стоимости не применялась.

Пример 4.7.

<i>Переоценки</i>	<i>Отражение в отчетности</i>
1-ая переоценка: дооценка на 2 000 у.е.	увеличение капитала на 2 000 у.е.
2-ая переоценка: уценка на 4 500 у.е.	уменьшение капитала на 2 000 у.е., 2 500 у.е. включаются в расходы периода
3-ая переоценка: дооценка на 2 500 у.е.	2 500 у.е. включаются в сумму доходов периода

Амортизация основных средств

Каждый компонент объекта основных средств, первоначальная стоимость которого является значительной по отношению к общей первоначальной стоимости данного объекта, должен амортизироваться отдельно.

Компания распределяет сумму, первоначально признанную в отношении объекта основных средств, между его значительными компонентами и амортизирует каждый такой компонент по отдельности. Например, может быть целесообразно по отдельности амортизировать фюзеляж и двигатели самолета вне зависимости от того, находится ли он в собственности или является предметом договора финансовой аренды.

Сумма амортизационных отчислений за каждый период должна

признаваться в составе прибыли или убытка, за исключением случаев, когда она включается в состав балансовой стоимости другого актива.

Амортизируемая величина актива подлежит равномерному погашению на протяжении срока полезного использования этого актива.

Для того чтобы определить расходы по амортизации в каждом периоде, необходимо провести следующие оценки:

- ожидаемая ликвидационная стоимость;
- ожидаемый срок полезной службы,
- используемый метод амортизации.

Ликвидационная стоимость и срок полезного использования актива должны пересматриваться как минимум один раз в конце каждого отчетного года, и, если ожидания отличаются от предыдущих бухгалтерских оценок, изменения должны отражаться в учете как изменение в бухгалтерской оценке в соответствии с IAS 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

Начисление амортизации по основным средствам производится, даже если справедливая стоимость актива превышает его балансовую стоимость, при условии, что остаточная стоимость актива не превышает его балансовую стоимость. Во время ремонта и текущего обслуживания актива начисление амортизации не прекращается.

Амортизируемая величина актива определяется после вычета его ликвидационной стоимости. На практике ликвидационная стоимость актива часто составляет незначительную величину и, следовательно, является несущественной при расчете амортизируемой стоимости.

Амортизация начинает начисляться с момента, когда основное средство готово к использованию, и продолжает начисляться до прекращения признания или переклассификации в категорию активов, предназначенных на продажу (IFRS 5). Амортизация начисляется даже в том случае, если основное средства не используется.

Будущие экономические выгоды, заключенные в активе, потребляются компанией главным образом через его использование. Тем не менее действие других факторов, таких как моральное или коммерческое устаревание и физический износ при простое актива, часто приводит к уменьшению экономических выгод, которые могли бы быть получены от данного актива. Следовательно, при определении срока полезного использования актива необходимо принимать во внимание все перечисленные ниже факторы:

(а) предполагаемое использование актива; использование оценивается на основе расчетной мощности или физической производительности актива;

(б) предполагаемый физический износ, который зависит от производственных факторов, таких как количество смен, использующих данный актив, план ремонта и текущего обслуживания, а также условия хранения актива и поддержания его в рабочем состоянии во время простоев;

(в) моральное или коммерческое устаревание, возникающее в результате изменения или усовершенствования производственного процесса или в результате изменения рыночного спроса на продукцию или услуги, производимые при помощи актива;

(г) юридические или аналогичные ограничения по использованию актива, такие как истечение сроков соответствующих договоров аренды.

Срок полезного использования актива определяется с точки зрения предполагаемой полезности актива для компании. Политика компании по управлению активами может предусматривать выбытие активов по истечении определенного времени или после потребления определенной доли будущих экономических выгод, заключенных в активе. Таким образом, срок полезного использования актива может оказаться короче, чем срок его экономической службы. Расчетная оценка срока полезного использования актива производится с применением профессионального суждения, основанного на опыте работы компании с аналогичными активами.

Пример 4.8.

Компания «А» приобрела оборудование за 15 000 у.е. Оценочная ликвидационная стоимость – 2 000 у.е.; оценочный срок службы – 10 лет. Следовательно, ежегодная сумма начисляемого износа (используется метод прямолинейного списания) равна:

$$(15\,000 - 2\,000) / 10 = 1\,300$$

Через 4 года было определено, что оборудование прослужит еще всего 3 года. В этом случае сумма начисляемого износа будет рассчитываться на основе первоначальной стоимости за вычетом ликвидационной стоимости и накопленного износа.

$$(15\,000 - 2\,000 - 5\,200) / 3 = 2\,600$$

Метод амортизации

Используемый метод амортизации должен отражать предполагаемые особенности потребления компанией будущих экономических выгод от актива.

Метод амортизации, применяемый в отношении актива, должен анализироваться на предмет возможного пересмотра как минимум по состоянию на дату окончания каждого отчетного года и, в случае значительного изменения предполагавшихся особенностей потребления будущих экономических выгод, получаемых от актива, метод должен быть изменен с целью отражения изменившихся ожиданий. Такое изменение должно отражаться в учете как изменение в бухгалтерской оценке в соответствии с IAS 8.

Для распределения амортизируемой величины актива на протяжении срока его полезного использования могут применяться различные методы амортизации. К ним относятся *линейный метод*, *метод уменьшаемого остатка* и *метод списания стоимости пропорционально объему продукции (или метод единиц производства)* (рис. 4.3).

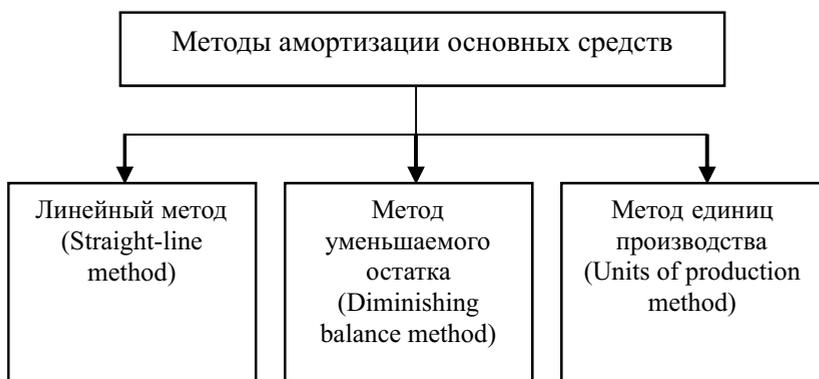


Рис. 4.3. Методы амортизации основных средств

Метод линейной амортизации (линейный метод или метод равномерного списания) основных средств заключается в начислении постоянной суммы амортизации на протяжении срока полезного использования актива, если при этом не меняется ликвидационная стоимость актива. Годовая сумма амортизации рассчитывается по следующей формуле:

$$\frac{\text{Первоначальная стоимость} - \text{Ликвидационная стоимость}}{\text{Срок полезной службы}}$$

В результате применения *метода уменьшаемого остатка* сумма начисляемой амортизации на протяжении срока полезного использования уменьшается. В этом методе используется коэффициент амортизации как при линейном методе, однако он умножается на дополнительный фактор (коэффициент ускорения) в зависимости от того, как быстро мы планируем амортизировать объект. Основное отличие данного метода от метода линейной амортизации состоит в том, что коэффициент амортизации применяется не к амортизируемой стоимости, а к остаточной (балансовой стоимости) объекта. Сумма амортизации рассчитывается следующим образом:

$$\frac{100\%}{\text{Срок полезной службы}} \times \text{Коэффициент ускорения} \times \text{Балансовая стоимость}$$

Метод единиц производства продукции (или производственный метод) состоит в начислении суммы амортизации на основе ожидаемого использования или ожидаемой производительности. Расчет амортизации по этому методу выглядит следующим образом:

$$\frac{\text{Первоначальная стоимость} - \text{Ликвидационная стоимость}}{\text{Ожидаемое кол-во единиц продукции (услуг)}} \times \text{Фактическое кол-во единиц продукции (услуг) за отчётный период}$$

Пример 4.9.

Компания А купила грузовик за 45 000 сомони 10 января 2017 года. Предполагается, что грузовик проработает пять лет, величина пробега составит 200 000 км, в конце срока использования грузовик будет иметь ликвидационную стоимость 5 000 сомони. В течение 2017 года пробег грузовика составил 48 000 км. Финансовый год заканчивается 31 декабря.

Требуется рассчитать величину начисленного износа, и остаточную стоимость используя:

- а) линейный метод;
- б) метод уменьшаемого остатка;
- в) метод единиц производства.

Расчет амортизационных отчислений за 2017 год

<i>Метод амортизации</i>	<i>Год</i>	<i>Вычисления</i>	<i>Начисленный износ</i>	<i>Накопленный износ</i>	<i>Текущая стоимость</i>
а) Линейный метод	1	$(45\,000 - 5\,000) / 5$	8 000	8 000	37 000
б) Метод уменьшаемого остатка	1	$(100\% / 5) * 2 * 45\,000$	18 000	18 000	27 000
в) Метод единиц производства	1	$((45\,000 - 5\,000) / 200\,000) * 48\,000$	9 600	9 600	35 400

Компания выбирает тот метод амортизации, который наиболее точно отражает предполагаемую структуру потребления будущих экономических выгод, заключенных в активе. Выбранный метод применяется последовательно от одного отчетного периода к другому, кроме случаев изменения в структуре потребления этих будущих экономических выгод.

Обесценение

Чтобы определить, произошло ли обесценение объекта основных средств, компания применяет IAS 36 «Обесценение активов». Этот стандарт разъясняет, каким образом компания анализирует балансовую стоимость своих активов, как она определяет возмещаемую сумму актива и когда она признает или восстанавливает убытки от обесценения.

Компенсация, предоставляемая третьими лицами в связи с обесценением, утратой или передачей объектов основных средств, включается в состав прибыли или убытка, когда возникает право на получение такой компенсации.

Прекращение признания

Признание балансовой стоимости объекта основных средств прекращается:

(а) при его выбытии; или

(б) когда от использования или выбытия этого объекта уже не ожидается никаких будущих экономических выгод.

Прибыль или убыток, возникающие в результате прекращения признания объекта основных средств, включаются в состав прибыли или убытка в момент прекращения признания данного объекта. Такая

прибыль не должна классифицироваться как выручка.

Выбытие объекта основных средств может происходить различными способами (например, путем продажи, заключения договора финансовой аренды или путем дарения). При определении даты выбытия объекта компания использует критерии, установленные IFRS 15 для признания выручки от продажи товаров. IAS 17 применяется в тех случаях, когда выбытие имеет место в результате операций продажи с обратной арендой.

Прибыль или убыток, возникающие в результате прекращения признания объекта основных средств, определяются как разница между чистыми поступлениями от выбытия, если таковые имеются, и балансовой стоимостью данного объекта.

Раскрытие информации

В финансовой отчетности должна раскрываться следующая информация по каждому классу основных средств:

- 1) базы (способы) оценки балансовой стоимости;
- 2) применяемые методы амортизации;
- 3) применяемые сроки полезной службы или нормы амортизации;
- 4) балансовая стоимость и накопленная амортизация (включая убытки от обесценения) на начало и конец отчетного периода;
- 5) обороты по поступлению, выбытию основных средств;
- 6) поступление основных средств путем объединения компаний;
- 7) суммы переоценок и обесценения активов (IAS 36), отраженные на счетах учета капитала;
- 8) убытки от обесценения или восстановление стоимости активов (IAS 36), отраженные в составе прибыли или убытка;
- 9) суммы начисленной амортизации;
- 10) чистые курсовые разницы, возникающие при пересчете показателей финансовой отчетности иностранной компании;
- 11) прочие изменения, произошедшие за отчетный период.

Выбор метода амортизации и расчетная оценка срока полезного использования активов являются предметом профессионального суждения. Поэтому раскрытие принятых методов и расчетных сроков полезного использования или норм амортизации обеспечивает пользователей финансовой отчетности информацией, позволяющей им анализировать выбранную руководством политику и проводить сравнения с другими компаниями.

4.3. Сельское хозяйство

Порядок учета и раскрытия информации применительно к сельскохозяйственной деятельности устанавливает IAS 41 «Сельское хозяйство». Данный стандарт применяется для учета биологических активов, сельскохозяйственной продукции в момент ее сбора и государственных субсидий в случае, если они связаны с сельскохозяйственной деятельностью. В настоящем стандарте не рассматриваются вопросы переработки сельскохозяйственной продукции после ее сбора, например, переработка винограда в вино, осуществляемая виноторговцем, вырастившим виноград.

В таблице 4.1 приводятся примеры биологических активов, сельскохозяйственной продукции и продуктов, получаемых в результате переработки после сбора продукции

Таблица 4.1

Примеры биологических активов, сельскохозяйственной продукции и результатов переработки продукции

Биологические активы	Сельскохозяйственная продукция	Продукты, являющиеся результатом переработки после сбора продукции
<i>Овцы</i>	Шерсть	Пряжа, ковер
<i>Деревья в лесопосадке</i>	Вырубленные деревья	Бревна, пиломатериалы
<i>Растения</i>	Хлопок	Нитки, одежда
	Срезанный тростник	Сахар
<i>Молочный скот</i>	Молоко	Сыр
<i>Свиньи</i>	Туши	Колбасные изделия, консервированная ветчина
<i>Кустарники</i>	Лист	Чай, высушенный табак
<i>Виноградники</i>	Виноград	Вино
<i>Плодово-ягодные деревья</i>	Собранные фрукты	Фрукты, прошедшие переработку

Сельскохозяйственная деятельность – осуществляемое компанией управление биотрансформацией и сбор продукции с биологических активов с целью их продажи или преобразования в сельскохозяйственную продукцию или в дополнительные биологические активы. Сельскохозяйственная деятельность охватывает разнообразные виды

деятельности, например, животноводство, лесоводство, выращивание однолетних или многолетних культур, возделывание садов и плантаций, цветоводство и аквакультура (включая рыбоводство).

Сельскохозяйственная продукция – продукция, собранная с биологических активов компании.

Биологический актив – живущее животное или растение.

Биотрансформация включает в себя процессы роста, вырождения, продуцирования и размножения, в результате которых в биологическом активе происходят качественные или количественные изменения.

Затраты на продажу – дополнительные затраты, непосредственно связанные с выбытием актива, кроме затрат на финансирование и налогов на прибыль.

Сбор продукции – отделение продукции от биологического актива или прекращение жизнедеятельности биологического актива.

Компания должна признавать биологический актив или сельскохозяйственную продукцию тогда и только тогда, когда:

(а) данная компания контролирует этот актив в результате прошлых событий;

(б) получение данной компанией будущих экономических выгод, связанных с этим активом, является вероятным; и

(с) справедливую стоимость или первоначальную стоимость этого актива можно надежно оценить.

Сельскохозяйственная продукция, полученная от биологических активов компании, должна оцениваться по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу по состоянию на момент ее сбора. Такая оценка является первоначальной стоимостью данной продукции на ту дату, когда для учета этой продукции начинает применяться IAS 2 «Запасы» или иной применимый стандарт.

Компании часто заключают договоры на продажу своих биологических активов или сельскохозяйственной продукции в какой-то момент в будущем. Предусмотренные договором цены не обязательно имеют значение при оценке справедливой стоимости, поскольку справедливая стоимость отражает текущее состояние рынка, на котором его участники заключили бы сделку между собой в качестве покупателя и продавца. Следовательно, наличие какого-либо договора не влечет за собой корректировку справедливой стоимости биологического актива

или сельскохозяйственной продукции.

Биологические активы часто физически связаны с землей (например, деревья в лесопосадках). В отношении биологических активов, физически связанных с землей, отдельного рынка может не быть, но при этом может существовать активный рынок для объединенного комплекса активов, т.е. для биологических активов, необработанной земли и капитализированных затрат на окультуривание почвы, рассматриваемых в целом. Компания может использовать информацию, относящуюся к объединенному комплексу активов, для оценки справедливой стоимости рассматриваемых биологических активов. Например, для определения справедливой стоимости биологических активов можно из справедливой стоимости объединенного комплекса активов вычесть справедливую стоимость необработанной земли и улучшений земли

Прибыль или убыток, возникающие при первоначальном признании биологического актива по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, а также при изменении его справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, должны включаться в состав прибыли или убытка за период, в котором они возникают.

При первоначальном признании биологического актива может возникать убыток из-за того, что затраты на продажу биологического актива вычитаются при определении его справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу. При первоначальном признании биологического актива может возникать прибыль, как, например, когда рождается теленок.

Прибыль или убыток, возникающие при первоначальном признании сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, должны включаться в состав прибыли или убытка за период, в котором они возникают.

Прибыль или убыток может возникать при первоначальном признании сельскохозяйственной продукции, полученной в результате сбора продукции.

Существует презумпция (предположение) того, что справедливую стоимость биологического актива возможно надежно оценить. Тем не менее данную презумпцию можно опровергнуть, но только при первоначальном признании биологического актива, в отношении которого отсутствуют рыночные котировки, а альтернативные оценки его справедливой стоимости являются явно ненадежными. В таком случае ука-

занный биологический актив следует оценивать по его первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения. Как только появляется возможность надежной оценки справедливой стоимости такого биологического актива, компания должна начать оценивать его по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

Не обремененная никакими условиями государственная субсидия, которая связана с биологическим активом, оцениваемым по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, подлежит признанию в составе прибыли или убытка тогда и только тогда, когда эта государственная субсидия становится подлежащей получению.

Если государственная субсидия, относящаяся к биологическому активу, который оценивается по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, предоставляется на определенных условиях, компания должна признавать эту государственную субсидию в составе прибыли или убытка тогда и только тогда, когда будут выполнены связанные с этой государственной субсидией условия.

Государственные субсидии предоставляются на различных условиях. Например, по условиям субсидии требуется, чтобы компания в течение пяти лет вела сельское хозяйство в определенной местности, при этом государственная субсидия подлежит возврату в полном объеме, если компания будет вести сельское хозяйство менее пяти лет. В данном случае указанная государственная субсидия не будет признаваться в составе прибыли или убытка до момента истечения пяти лет.

Компания должна раскрыть совокупную величину прибыли или убытка, возникающих в текущем периоде при первоначальном признании биологических активов и сельскохозяйственной продукции, а также от изменения справедливой стоимости биологических активов за вычетом затрат на их продажу. Компания должна дать описание каждой группы биологических активов.

Приветствуется, чтобы компания представляла количественную информацию по каждой группе биологических активов, подразделяя их на потребляемые и плодоносящие (продуктивные) биологические активы или на достигшие (зрелые) и не достигшие (незрелые) состояния зрелости биологические активы, в зависимости от ситуации. Например, компания может раскрыть информацию о балансовой стоимости потребляемых и плодоносящих (продуктивных) биологических

активов по каждой группе. Далее компания может детализировать распределение этой балансовой стоимости между достигшими и не достигшими состояния зрелости активами.

Потребляемые биологические активы – это те активы, которые будут получены (собраны) в качестве сельскохозяйственной продукции либо проданы в качестве биологических активов. Примерами потребляемых биологических активов являются крупный рогатый скот мясного направления, скот, предназначенный для продажи, рыба в рыбоводческих хозяйствах, такие зерновые культуры, как кукуруза и пшеница, а также деревья, выращиваемые с целью заготовки древесины. Плодоносящие (продуктивные) биологические активы – это все биологические активы, не являющиеся потребляемыми; например, крупный рогатый скот молочного направления, виноградники, плодовые деревья, а также деревья, являющиеся многолетним источником топливной древесины. Плодоносящие (продуктивные) биологические активы – это самовосстанавливающиеся объекты, а не сельскохозяйственная продукция.

Компания должна дать описание:

(а) характера своей деятельности, связанной с каждой группой биологических активов; и

(b) нефинансовых параметров или расчетных показателей в натуральном выражении применительно к каждой группе биологических активов и к объему произведенной сельскохозяйственной продукции в течение периода.

Компания должна раскрыть:

(а) информацию о наличии и балансовой стоимости биологических активов, в отношении прав на которые имеются ограничения, а также о балансовой стоимости биологических активов, переданных в залог в качестве обеспечения обязательств;

(b) величину договорных обязательств по будущему выращиванию или приобретению биологических активов; и

(c) стратегии управления финансовым риском, связанным с сельскохозяйственной деятельностью.

Компания должна представить сверку изменений балансовой стоимости биологических активов, имевших место между началом и концом текущего периода. Сверка должна включать суммы, отражающие:

(а) прибыль или убыток от изменений справедливой стоимости за

вычетом затрат на продажу;

(b) повышение стоимости в результате покупки биологических активов;

(c) уменьшение стоимости, связанное с продажей биологических активов и классификацией биологических активов в качестве предназначенных для продажи в соответствии с IFRS 5;

(d) уменьшение стоимости в связи со сбором продукции;

(e) увеличение стоимости вследствие объединения бизнесов;

(f) чистые курсовые разницы, возникающие при пересчете показателей финансовой отчетности в иную валюту, являющуюся валютой представления отчетности, и при пересчете показателей иностранного подразделения в валюту представления отчетности отчитывающейся компании; и

(g) прочие изменения.

Справедливая стоимость биологического актива за вычетом затрат на его продажу может меняться как в связи с изменениями его физических характеристик, так и в связи с изменениями цен на рынке. Раздельное раскрытие информации об изменениях, вызванных изменениями физических характеристик биологических активов и изменениями цен, помогает оценить результаты деятельности за текущий период и перспективы на будущее, особенно когда производственный цикл превышает один год.

Основные термины

Амортизация

Амортизируемая величина

Балансовая стоимость

Биологический актив

Биотрансформация

Запасы

Затраты на продажу

Ликвидационная стоимость актива

Линейный метод

Метод единиц производства

Метод специфической идентификации

Метод средневзвешенной стоимости

Метод уменьшаемого остатка

Метод ФИФО
Модель учета по первоначальной стоимости
Модель учета по переоцененной стоимости
Основные средства
Первоначальная стоимость
Сбор продукции
Себестоимость запасов
Сельскохозяйственная деятельность
Сельскохозяйственная продукция
Справедливая стоимость
Срок полезного использования
Убыток от обесценения
Чистая возможная цена продажи

Вопросы для самопроверки

1. Что понимается под запасами согласно IAS 2?
2. Какие затраты включаются в себестоимость запасов?
3. Назовите методы расчета себестоимости запасов. Раскройте их сущность.
4. Что такое основные средства согласно IAS 16? Приведите примеры отдельных классов основных средств.
5. Каков порядок определения первоначальной стоимости объектов основных средств?
6. Как определяется балансовая стоимость основных средств?
7. Назовите методы начисления амортизации основных средств согласно МСФО.
8. Каков порядок признания в отчетности биологических активов?

Тесты

1. Активы, предназначенные для продажи, находящиеся в процессе переработки для последующей продажи, используемые в процессе производства или при предоставлении услуг – это

- 1) основные средства;
- 2) нематериальные активы;
- 3) запасы;

4) инвестиции.

2. *Какие затраты не включаются в себестоимость запасов?*

- 1) административные расходы;
- 2) расходы на транспортировку;
- 3) затраты переработки запасов;
- 4) покупная цена запасов.

3. *К методам расчета себестоимости запасов относятся:*

- 1) специфическая идентификация, единиц производства, ФИФО;
- 2) ФИФО, ЛИФО, линейный метод;
- 3) линейный метод, единиц производства, уменьшаемого остатка;
- 4) специфическая идентификация, ФИФО, средневзвешенная

стоимость.

4. *В чем заключается сущность метода ФИФО?*

1) статьи запаса, закупленные или произведенные первыми, будут проданы последними, и соответственно, статьи, остающиеся в запасе в конце периода, были раньше всего приобретены или произведены;

2) стоимость каждой статьи определяется из средней стоимости аналогичных статей в начале периода и стоимости таких же статей, купленных или произведенных в течение периода;

3) статьи запаса, закупленные или произведенные первыми, будут проданы первыми, и соответственно, статьи, остающиеся в запасе в конце периода, были раньше всего приобретены или произведены;

4) определенные затраты относятся на определенные статьи запасов, этот порядок учета подходит для изделий, предназначенных для специальных проектов, независимо от того, были ли они куплены или произведены.

5. *ООО «Ситора» не имела начального остатка запасов. В течение месяца материал определенного вида приобретен в такой последовательности: 6 января - 1000 кг по цене 14 у.е. за 1 кг; 10 января - 800 кг по цене 15 у.е. за 1 кг; 23 января - 1200 кг по цене 13 у.е. за 1 кг. Конечный остаток запасов составляет 400 кг. Какова была себестоимость отпущенного материала при использовании средневзвешенного метода?*

- 1) 36 053;
- 2) 36 000;
- 3) 5 547;
- 4) 36 706.

6. Какие активы относятся к основным средствам?

- 1) офисное оборудование, товары, мебель, материалы;
- 2) здания, машины и оборудование, мебель, транспорт;
- 3) инвестиции, земля, оборудования, готовая продукция;
- 4) незавершенное строительство, производство, товары.

7. В чем сущность начисления амортизации основных средств по методу единиц производства?

1) начисляется постоянная сумма амортизации на протяжении срока полезной службы актива, если при этом не меняется его ликвидационная стоимость;

2) начисляется сумма амортизации, но при этом меняется его ликвидационная стоимость;

3) приводит к уменьшению суммы начисления амортизации на протяжении срока полезной службы;

4) начисляется сумма амортизации, исходя из предполагаемого использования или предполагаемой производительности.

8. Что из следующего наиболее соответствует описанию амортизации?

1) физический износ основных средств;

2) моральный износ основных средств;

3) распределение стоимости актива на протяжении срока его полезной службы;

4) уменьшение стоимости актива в течение срока службы.

9. ООО «Сорбон» осуществила следующие затраты по приобретению автомобиля: цена покупки 14 000 у.е., таможенные пошлины составили 3 000 у.е., НДС - 3 060 у.е., регистрация в ГАИ - 200 у.е., покраски автомобиля в другой цвет - 300 у.е., было оплачено за установку сигнализации в сумме 140 у.е. Какова первоначальная стоимость автомобиля, которая отражается в отчете о финансовом положении?

1) 20 700;

2) 17 640;

3) 20 060;

4) 20 260.

10. Приобретено оборудование стоимостью 80 000 у.е. Полезный срок службы актива составляет 10 лет, производительность – 40 000 единиц. Определить ежегодную сумму расхода на амортизацию, если применяется метод равномерного списания.

- 1) 2 000;
- 2) 4 000;
- 3) 8 000;
- 4) 16 000.

11. По какой стоимости в финансовой отчетности отражаются биологические активы согласно IAS 41?

- 1) по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых затрат на продажу;
- 2) по ликвидационной стоимости за вычетом предполагаемых затрат на продажу;
- 3) по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации;
- 4) по рыночной стоимости за вычетом накопленного убытка от обесценения.

Практические задания

1. Компания «Баракат» 4 января 2016 году купила грузовую автомашину за 86 000 у.е. Расходы, связанные с оформлением, составили 1 000 у.е. Срок полезной службы оценен в 5 лет. Пробег автомашины в течение полезного использования составит 300 000 км.

Требуется:

- 1) рассчитать величину износа в 2016 году, используя:
 - 1) метод равномерного списания;
 - 2) производственный метод (если пробег составляет 45 000 км);
 - 3) метод уменьшающегося остатка.
- 2) написать бухгалтерскую проводку, которую сделает компания в 2017 году для начисления износа при равномерном методе.
- 3) показать, как в отчете о финансовом положении на 31 декабря 2017 года будет отражена стоимость грузовика.

2. Первоначальная стоимость объекта основных средств составляет 430 000 у.е., накопленная амортизация - 160 000 у.е. Справедливая стоимость объекта равна 350 000 у.е. Компания проводит переоценку основных средств. Определить первоначальную стоимость объекта основных средств после переоценки и составить соответствующие проводки для отражения результатов переоценки в финансовом учете компании.

3. Компания «Баракат» 24 августа 2016 году купила грузовую автомашину за 86 000 у.е. Расходы, связанные с оформлением, составили

1 000 у.е. Срок полезной службы оценен в 5 лет. Пробег автомашины в течение полезного использования составит 300 000 км.

Требуется:

1) рассчитать величину износа в 2016 году, используя:

- 1) метод равномерного списания;
- 2) производственный метод (если пробег составляет 20 000 км);
- 3) метод уменьшающегося остатка.

2) написать бухгалтерскую проводку, которую сделает компания в 2017 году для начисления износа при равномерном методе.

3) показать, как в отчете о финансовом положении на 31 декабря 2017 года будет отражена стоимость грузовика.

4. Первоначальная стоимость оборудования составляет 96 000 у.е., срок полезной службы пять лет, ликвидационная стоимость 1 000 у.е. Определить величину амортизационных отчислений за каждый год линейным методом.

5. Диагностический центр приобрел медицинское оборудование по анализу крови за 440 000 у.е., ожидается, что срок полезной службы составит 10 лет, ликвидационная стоимость равна 20 000 у.е. Центр использует линейный метод начисления амортизации. Через три года эксплуатации медицинского оборудования стало ясно, что общий срок ее использования может составить только восемь лет.

Требуется рассчитать сумму начисленной амортизации медицинского оборудования за четвертый год ее работы.

6. В отделе учета материалов бухгалтерии компании «Текстиль» за отчетный период отражено следующее движение материала:

<i>Дата</i>	<i>Приход, кг</i>	<i>Расход, кг</i>	<i>Цена, у.е./кг</i>
15.01		2 300	
10.02	5 000		3,60
03.03		1 500	
13.04		4 000	
29.05		2 000	
19.07	3 000		3,75
11.08		5 500	
13.08	7 000		3,10
29.10		500	
16.11		1 500	

Начальные запасы на 1 января составляли 8 300 кг по цене 3 у.е./кг.

Требуется:

1. Найти конечный остаток этого материала.
2. Определить расход материала за данный период в денежном измерении методами ФИФО и средневзвешенной стоимости.

7. Компания «Авесто», занимающееся розничной торговлей, осуществил в течение августа следующие покупки и реализации:

Дата	Покупки, ед.	Покупная цена за ед.	Реализация, ед.	Розничная цена за ед.
3.08	150	80	120	85
10.08	110	81	130	86
18.08	90	85	70	90
24.08	95	83	120	89
30.08	100	87	80	90

На начало августа остатки товаров на складе составил 40 единиц по цене 75 за единицу. Для определения стоимости запасов компания использует метод ФИФО.

Требуется рассчитать стоимость запасов товаров на 31 августа.

ГЛАВА 5. НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ И ОБЕСЦЕНЕНИЕ АКТИВОВ

5.1. Нематериальные активы

Для определения порядка учета нематериальных активов действует IAS 38 «Нематериальные активы».

Нематериальный актив – идентифицируемый немонетарный (неденежный) актив, не имеющий физической формы.

Монетарные активы – имеющиеся денежные средства и активы, подлежащие получению в виде фиксированных или определяемых сумм денежных средств.

Компании часто расходуют ресурсы или принимают на себя обязательства при приобретении, разработке, обслуживании или улучшении (расширении технических возможностей) нематериальных ресурсов, таких, как:

- научные или технические знания;
- проектирование и внедрение новых процессов или систем;
- лицензии;
- интеллектуальная собственность;
- знания о рынке; и
- товарные знаки (в том числе фирменные наименования и издательские права).

Распространенными примерами статей, входящих в эти общие категории, являются:

- компьютерное программное обеспечение;
- патенты;
- авторские права;
- кинофильмы;
- списки клиентов;
- права обслуживания ипотеки;
- лицензии на рыболовство;
- импортные квоты;
- франшизы;
- отношения с клиентами или поставщиками;
- лояльность клиентов;

- доля рынка и права на сбыт.

Не все статьи, описанные выше, отвечают определению нематериального актива, а именно, критериям идентифицируемости, контроля над ресурсом и наличия будущих экономических выгод. Если статья, не отвечает определению нематериального актива, затраты на ее приобретение или создание собственными силами признаются в качестве расходов при их возникновении.

Идентифицируемость

Согласно определению нематериального актива, такой актив должен быть идентифицируемым (т.е. представлял отдельный объект учета), так чтобы его можно было отличить от гудвила (деловой репутации). Гудвил, признанный при объединении бизнеса, является активом, представляющим будущие экономические выгоды от приобретаемых при объединении бизнеса активов, которые не поддаются индивидуальной идентификации и отдельному признанию.

Актив удовлетворяет критерию идентифицируемости, если он:

(а) является отделяемым, т.е. может быть отделен от компании и продан, передан, защищен лицензией, предоставлен в аренду или обменян индивидуально или вместе с относящимся к нему договором, активом или обязательством; или

(б) является результатом договорных или других юридических прав, независимо от того, можно ли эти права передавать или отделять от компании или от других прав и обязательств.

Контроль

Компания контролирует актив, если обладает правом на получение будущих экономических выгод, проистекающих от лежащего в его основе ресурса, а также на ограничение доступа других лиц к этим выгодам. Способность компании контролировать будущие экономические выгоды от нематериального актива обычно вытекает из юридических прав, которые могут быть реализованы в судебном порядке. При отсутствии юридических прав продемонстрировать наличие контроля сложнее.

Рыночные и технические знания могут привести к возникновению будущих экономических выгод. Компания контролирует эти выгоды, если, например, знания защищены юридическими правами, такими, как авторские права, ограничением в торговом договоре (если это разрешается) или правовой обязанностью работников соблюдать конфиденциальность.

Будущие экономические выгоды

К будущим экономическим выгодам, проистекающим из нематериального актива, могут относиться выручка от продажи продуктов или услуг, снижение затрат или другие выгоды, возникающие от использования актива компанией. Например, использование интеллектуальной собственности в процессе производства может способствовать сокращению будущих производственных затрат, а не увеличению будущей выручки.

Признание и оценка

Для признания статьи в качестве нематериального актива компания должно продемонстрировать, что эта статья отвечает: (а) определению нематериального актива; (б) критериям признания.

Это требование применяется в отношении первоначальных затрат на приобретение нематериального актива или создание его собственными силами и последующих затрат на его совершенствование, частичную замену или обслуживание.

Нематериальный актив подлежит признанию тогда и только тогда, когда:

(а) существует вероятность того, что компания получит ожидаемые будущие экономические выгоды, проистекающие из актива;

(б) себестоимость актива можно надежно измерить.

Нематериальный актив первоначально измеряется по себестоимости. На рис. 5.1. представлены правила определения первоначальной стоимости нематериальных активов.



Рис. 5.1. Первоначальная оценка нематериальных активов

Отдельное приобретение

Себестоимость отдельно приобретенного нематериального актива включает в себя:

- цену покупки, включая импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, после вычета торговых скидок и уступок; и
- любые затраты, относящиеся к подготовке актива к использованию по назначению (затраты, связанные с вознаграждениями работникам, затраты на оплату профессиональных услуг, затраты на проверку надлежащей работы актива).

Примерами затрат, не включаемых в состав себестоимости нематериального актива, являются:

- затраты, связанные с внедрением новых продуктов или услуг (включая затраты на рекламу и проведение мероприятий по их продвижению);
- затраты, связанные с ведением коммерческой деятельности на новом месте или с новой категорией клиентов (включая затраты на обучение персонала); и
- административные и прочие общие накладные расходы.

Если отсрочка по оплате нематериального актива выходит за рамки обычных условий кредитования, себестоимость такого актива равна эквиваленту цены при условии немедленного платежа денежными средствами. Разница между этой суммой и общей суммой платежей признается в качестве процентных расходов на протяжении всего срока кредитования, за исключением случаев, когда она капитализируется в соответствии с порядком капитализации, предусмотренным в IAS 23 «Затраты по займам».

Пример 5.1

Стоимость права на публичный показ кинофильма составляет 1 млн. у.е. при условии единовременной оплаты или 1,6 млн. у.е. при оплате в рассрочку в течение 3-х лет. Независимо от выбранного способа оплаты, балансовая стоимость нематериального актива будет равна 1 млн. у.е. Если компания выберет второй способ оплаты, сумма в 0,6 млн. у.е. будет учитываться как проценты в составе расходов компании.

Приобретение в рамках объединения бизнеса

В соответствии с IFRS 3 «Объединения бизнеса», если нематериальный актив приобретен в рамках сделки по объединению бизнеса,

себестоимость этого нематериального актива равна его справедливой стоимости на дату приобретения. Справедливая стоимость нематериального актива будет отражать ожидания участников рынка на дату приобретения в отношении вероятности получения компанией будущих экономических выгод, заключенных в активе.

Приобретение при помощи государственной субсидии

В некоторых случаях нематериальный актив может быть приобретен бесплатно или за номинальное возмещение, если такое приобретение осуществляется при помощи государственной субсидии. Это может произойти, когда государство передает или выделяет компании нематериальные активы, такие как права на посадку в аэропорту, лицензии на радио- и телевидение, импортные лицензии или квоты, или права доступа к другим ограниченным ресурсам.

В соответствии с IAS 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» компания вправе первоначально признать, как нематериальный актив, так и субсидию по их справедливой стоимости. Если компания принимает решение не производить первоначальное признание актива по справедливой стоимости, то компания первоначально признает такой актив по номинальной стоимости плюс любые затраты, непосредственно относящиеся к подготовке актива к использованию по назначению.

Обмен активами

Один или более нематериальных активов могут приобретаться путем обмена на немонетарный актив или активы, либо некое сочетание монетарных и немонетарных активов. Нематериальные активы, приобретенные в обмен или частично в обмен на материальный актив, оцениваются по справедливой стоимости переданного актива, скорректированной на сумму оплаченных денежных средств или их эквивалентов.

Пример 5.2

Вы можете обменять 1 млн. у.е. денежных средств и самолет, имеющий балансовую стоимость 4 млн. у.е. на торговую марку. Если торговая марка не может быть оценена по справедливой стоимости, ее первоначальная стоимость считается равной 5 млн. у.е.

Внутренне-созданная деловая репутация

Внутренне-созданная деловая репутация (гудвил) не подлежит

признанию в качестве актива, поскольку он не является идентифицируемым ресурсом (т.е. не является отделяемым и не возникает из договорных или иных юридических прав), который контролируется компанией и может быть надежно оценен по себестоимости.

Самостоятельно созданные нематериальные активы

Для нематериальных активов, созданных компанией самостоятельно, IAS 38 вводит дополнительные критерии признания. Процесс создания нематериального актива разделяют на две стадии:

- 1) стадию исследований;
- 2) стадию разработки.

Если компания не может отделить стадию исследований от стадии разработки в рамках внутреннего проекта, направленного на создание нематериального актива, компания учитывает затраты на такой проект так, как если бы они были понесены только на стадии исследований.

Исследования – оригинальные плановые изыскания (действия), предпринимаемые с целью получения новых научных или технических знаний. Ни один нематериальный актив, являющийся результатом исследований (или осуществления стадии исследований в рамках внутреннего проекта), не подлежит признанию. Затраты на исследования (или на осуществление стадии исследований в рамках внутреннего проекта) подлежат признанию в качестве расходов в момент их возникновения.

Примерами исследовательской деятельности являются:

- 1) деятельность, направленная на получение новых знаний;
- 2) поиск, оценка и окончательный отбор областей применения результатов исследований или иных знаний;
- 3) поиск альтернативных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг;
- 4) формулирование, проектирование, оценка и окончательный отбор возможных альтернатив новым или улучшенным материалам, устройствам, продуктам, процессам, системам или услугам.

Разработка – применение результатов исследований или иных знаний при планировании или проектировании производства новых или существенно улучшенных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг до начала их коммерческого производства или использования. В некоторых случаях компания может на стадии разработки в рамках внутреннего проекта идентифицировать немате-

риальный актив и продемонстрировать, что этот актив будет создавать вероятные будущие экономические выгоды. Это происходит потому, что стадия разработки проекта является более продвинутой по сравнению со стадией исследования.

Примерами деятельности по разработке являются:

1) проектирование, конструирование и тестирование прототипов и моделей перед началом производства или использования;

2) проектирование инструментов, шаблонов, форм и штампов, предполагающих новую технологию;

3) проектирование, строительство и эксплуатация опытной установки, масштаб которой не является экономически целесообразным для коммерческого производства;

4) проектирование, конструирование и тестирование выбранных альтернатив новым или усовершенствованным материалам, устройствам, продуктам, процессам, системам или услугам.

Наличие ресурсов для завершения создания, использования и получения выгод от нематериального актива может быть продемонстрировано, например, наличием бизнес-плана, показывающего требуемые технические, финансовые и прочие ресурсы и способность компании обеспечить эти ресурсы.

Торговые марки, титульные данные, издательские права, списки клиентов и аналогичные по существу статьи, созданные самим компанией, не подлежат признанию в качестве нематериальных активов. Затраты на такие виды нематериальных активов, невозможно отличить от затрат на развитие бизнеса в целом. Следовательно, такие статьи не подлежат признанию в качестве нематериальных активов.

Себестоимость нематериальных активов, созданных самостоятельно

В себестоимость самостоятельно созданного нематериального актива включаются все прямые затраты, необходимые для создания, производства, и подготовки этого актива к использованию в соответствии с намерениями руководства. Примерами прямых затрат являются:

- затраты на материалы и услуги, использованные или потребленные при создании нематериального актива;
- затраты на вознаграждения работникам, возникающие в связи с созданием нематериального актива;
- выплаты, необходимые для регистрации юридического права;

- амортизация патентов и лицензий, использованных для создания нематериального актива.

IAS 23 устанавливает критерии признания процентов в качестве элемента себестоимости самостоятельно созданного нематериального актива.

Пример 5.3. Нематериальный актив, созданный компанией

Компания разрабатывает новый производственный процесс. В течение 2016 г. понесенные затраты составили 2 000 у.е., из которых затраты в сумме 1 800 у.е. были понесены до 1 декабря 2016 г., а 200 у.е. - в период между 1 декабря и 31 декабря 2016 г. Компания способна продемонстрировать, что на 1 декабря 2016 г. производственный процесс соответствовал критериям признания в качестве нематериального актива. Справедливая стоимость «ноу-хау» компании, относящаяся к этому производственному процессу, составляет 1 000 у.е.

Порядок отражения в отчетности

В конце 2016 г. производственный процесс признан в качестве нематериального актива с себестоимостью 200 у.е. (затраты, понесенные с той даты, когда стали удовлетворяться критерии признания, т.е. с 1 декабря 2016 г.). Затраты в сумме 1 800 у.е., понесенные до 1 декабря 2016 г., признаются как расход из-за того, что до 1 декабря 2016 г. критерии признания не соблюдались. Данные затраты не включаются в состав себестоимости процесса производства, отраженной в отчете о финансовом положении.

Продолжение примера

В течение 2017 года затраты, связанные с разработкой нового производственного процесса, составляют 5 000 у.е. В конце 2017 года справедливая стоимость «ноу-хау» в этом процессе, основанная на прогнозировании будущих денежных потоков, составляет 4 500 у.е., а балансовая стоимость процесса составляет 5 200 у.е. (затраты в 200 у.е., признанные в конце 2016 г., плюс затраты в 5 000 у.е., признанные в течение 2017 г.). Компания признает убыток от обесценения в размере 700 у.е., чтобы скорректировать балансовую стоимость процесса в 5 200 у.е. до его возмещаемой стоимости в 4 500 у.е.

Признание расхода

Затраты на нематериальную статью следует признавать в качестве расходов в момент их возникновения, за исключением случаев, когда:

- 1) они включаются в состав себестоимости нематериального ак-

тива, удовлетворяющего критериям признания; или

2) соответствующая статья приобретена в рамках сделки по объединению бизнеса и не может быть признана в качестве нематериального актива. В этом случае она составляет часть суммы, отнесенной на гудвилл на дату приобретения (IFRS 3).

В некоторых случаях компания несет затраты для обеспечения будущих экономических выгод, но при этом не приобретает и не создает никаких нематериальных или иных активов, подлежащих признанию. В случае поставки товаров компания признает такие затраты как расход при получении права на доступ к таким товарам. В случае поставки услуг компания признает такие затраты как расход при получении услуг. Например, затраты на исследования признаются в качестве расходов в момент их возникновения за исключением случаев, когда они входят в стоимость объединения бизнеса. Другие примеры затрат, признаваемых в качестве расходов в момент их возникновения, включают:

- затраты, связанные подготовкой к началу производства. Начальные затраты могут состоять из затрат на учреждение, таких, как затраты на оплату услуг юристов и секретариата, понесенные при учреждении юридического лица, затрат на открытие нового завода или бизнеса или затрат на начало новой деятельности или запуск новых продуктов или процессов;

- затраты на обучение персонала;
- затраты на рекламу и деятельность по продвижению продукции;
- затраты на передислокацию или реорганизацию части, или всего компании.

Пример 5.4. Признание расхода

Как следует отражать расходы на создание компьютерных программ (как расходы или как нематериальный актив) в следующих случаях?

1. Компания разрабатывает программы для последующей продажи

Производимые расходы следует разделить на расходы: стадии исследований и стадии разработок. Пока не будет очевидна техническая осуществимость проекта, разработка нематериального актива находится в стадии исследований, и все расходы включаются в расходы периода. Если же достигается техническая осуществимость и возмож-

ность реализации программы в будущем, создана разработка или рабочая модель, компания предпринимает меры по обеспечению контроля над продуктом, можно говорить о стадии разработок, при соответствии всем критериям в учете отражается созданный компанией нематериальный актив.

2. Компания разрабатывает программы для внутреннего использования

Например, для собственных нужд компания разработала компьютерную программу в области внутреннего администрирования. Хотя программа представляет ценность для компании, но сложно продемонстрировать то, как программа создает будущие экономические выгоды, в таком случае нематериальный актив в учете не отражается, а признаются расходы.

3. Компания приобретает готовые программы

В данном случае нужно рассматривать конкретные условия.

Если компания намеревается перепродать права на программу, то произведенные расходы являются запасами. Если компания намеревается передать во временное пользование часть прав на программу другим лицам, в данном случае программа является нематериальным активом.

Если программа приобретена для собственных нужд и является условием функционирования основных средств (оборудования), их стоимость включается в стоимость основных средств. Если же программы не являются составной частью компьютеров, их можно рассматривать как нематериальный актив. Однако в соответствии с принципом осмотрительности стоимость программ следует включить в расходы, поскольку их способность создавать будущие экономические выгоды не всегда очевидна на практике.

Оценка после признания

В качестве своей учетной политики компания должно выбрать *либо модель учета по фактическим затратам, либо модель учета по переоцененной стоимости*. Если нематериальный актив учитывается с использованием модели учета по переоцененной стоимости, все прочие активы одного с ним класса также должны учитываться с использованием той же модели, за исключением случаев отсутствия активного рынка для этих активов.

Модель учета по фактическим затратам (по себестоимости)

После первоначального признания нематериальный актив должен учитываться по себестоимости за вычетом любой накопленной амортизации и любых накопленных убытков от обесценения.

Модель учета по переоцененной стоимости

После первоначального признания нематериальный актив должен учитываться по переоцененной стоимости, представляющей собой его справедливую стоимость на дату переоценки за вычетом любой последующей накопленной амортизации и любых последующих накопленных убытков от обесценения. В целях переоценки, справедливая стоимость должна определяться с использованием данных активного рынка. Переоценка должна проводиться с такой регулярностью, чтобы на конец отчетного периода балансовая стоимость актива не отличалась существенно от его справедливой стоимости.

Модель учета по переоцененной стоимости применяется после первоначального признания актива по себестоимости.

Пример 5.5.

Стоимость авторского права составляет 4 000 у.е., начисленная амортизация составляет 800 у.е., чистая балансовая стоимость 3 200 у.е. В результате проведенной переоценки стоимость права увеличилась на 20 %. Стоимость и амортизация увеличиваются на 20 % и составляют 4 800 у.е. и 960 у.е. соответственно. Чистая балансовая стоимость составляет 3 840 у.е.

Если нематериальный актив, относящийся к классу переоцененных нематериальных активов, не может быть переоценен в связи с отсутствием активного рынка для данного актива, этот актив должен отражаться по своей себестоимости за вычетом любой накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

Если в результате переоценки балансовая стоимость нематериального актива увеличивается, это увеличение должно быть признано непосредственно в составе прочего совокупного дохода и начисляться в составе капитала на счете прироста стоимости от переоценки.

Если в результате переоценки балансовая стоимость нематериального актива уменьшается, это уменьшение должно признаваться в составе прибыли или убытка. Однако уменьшение должно быть признано в составе прочего совокупного дохода в размере любого кредитового сальдо по счету прироста стоимости от переоценки, относящегося

к тому же самому активу.

Срок полезного использования

Учет нематериального актива зависит от его срока полезного использования. Нематериальный актив с конечным сроком полезного использования амортизируется, а нематериальный актив с неопределенным сроком полезного использования не подлежит амортизации.

При определении срока полезного использования нематериального актива учитываются многие факторы, в том числе следующие:

- предполагаемое использование этого актива компанией;
- обычный жизненный цикл продукта применительно к этому активу и общедоступная информация о расчетных оценках срока полезного использования аналогичных активов;
- техническое, технологическое, коммерческое и другие типы устаревания;
- предполагаемые действия конкурентов или потенциальных конкурентов;
- зависимость срока полезного использования соответствующего актива от срока полезного использования других активов компании; и др.

На срок полезного использования нематериального актива могут влиять как экономические, так и правовые факторы. Экономические факторы определяют период, на протяжении которого компания будет получать будущие экономические выгоды. Правовые факторы могут ограничивать период, в течение которого компания контролирует доступ к этим выгодам.

Амортизация нематериальных активов

Срок амортизации

Амортизируемая величина нематериального актива с конечным сроком полезного использования должна распределяться на систематической основе на протяжении его срока полезного использования. Амортизация должна начинаться с того момента, когда этот актив становится доступным для использования. Используемый метод начисления амортизации должен отражать ожидаемый характер потребления компанией будущих экономических выгод от актива. Если указанный характер потребления нельзя надежно определить, то следует использовать прямолинейный метод.

Нематериальный актив с неопределенным сроком полезного ис-

пользования не подлежит амортизации.

Методы начисления амортизации

Для распределения амортизируемой величины актива на систематической основе на протяжении срока его полезного использования могут применяться различные методы начисления амортизации. К этим методам относятся *прямолинейный метод, метод уменьшающегося остатка и метод единиц продукции*. Используемый метод выбирается на основе ожидаемого характера потребления будущих экономических выгод, заключенных в активе, и применяется последовательно из периода в период.

Амортизация обычно признается в составе прибыли или убытка. Однако иногда будущие экономические выгоды, заключенные в активе, поглощаются при производстве других активов. В этом случае начисленная амортизация составляет часть себестоимости такого другого актива и включается в его балансовую стоимость. Например, амортизация нематериальных активов, используемых в процессе производства, включается в состав балансовой стоимости запасов.

Пример 5.6.

Вы приобретаете патент на производство продукции сезонного характера за 80 000 у.е. Согласно Вашим оценкам, исходя из срока действия права на патент и масштаба производства, патент может быть использован для производства 20 000 единиц продукции. Ликвидационная стоимость патента равна нулю. При тестировании одной единицы продукции амортизация составляет 4 у.е. Амортизация относится на стоимость производимой продукции. По мере продажи продукции амортизация переносится на себестоимость продаж. Вся продукция продается в том же периоде, в котором она производится.

Анализ срока амортизации и метода начисления амортизации

Срок амортизации и метод начисления амортизации нематериального актива с конечным сроком полезного использования должны анализироваться не реже, чем в конце каждого финансового года. Если ожидаемый срок полезного использования данного актива отличается от предыдущих расчетных оценок, то срок амортизации должен быть скорректирован соответствующим образом. Если произошло изменение ожидаемого характера потребления будущих экономических выгод, заключенных в данном активе, то метод начисления амортизации

должен быть изменен для отражения изменившегося характера. Такие изменения должны учитываться как изменения в бухгалтерских оценках в соответствии с IAS 8.

Обесценение нематериальных активов

Для проверки нематериального актива на предмет обесценения компания применяет IAS 36. Указанный стандарт объясняет, когда и каким образом компания анализирует балансовую стоимость своих активов, как оно определяет возмещаемую величину актива и когда оно признает или восстанавливает убыток от обесценения.

Прекращение использования и выбытие

Признание нематериального актива прекращается: а) при его выбытии; или б) когда от его использования или выбытия не ожидается никаких будущих экономических выгод.

Прибыль или убыток, возникающие в результате прекращения признания нематериального актива, определяются как разница между чистыми поступлениями от выбытия, если таковые имеют место, и балансовой стоимостью данного актива. Они подлежат признанию в составе прибыли или убытка в момент прекращения признания актива. Прибыли не должны классифицироваться как выручка.

Выбытие нематериального актива может происходить различными способами (например, путем продажи, заключения договора финансовой аренды или путем дарения).

Раскрытие информации

Компания должно раскрыть следующую информацию по каждому классу нематериальных активов, с разграничением между самостоятельно созданными нематериальными активами и прочими нематериальными активами:

а) является ли срок полезного использования соответствующих активов неопределенным или конечным и, если конечный, срок полезного использования или примененные нормы амортизации;

б) методы начисления амортизации, использованные в отношении нематериальных активов с конечным сроком полезного использования;

с) валовую балансовую стоимость и любую накопленную амортизацию на начало и конец соответствующего периода;

д) статьи отчета о совокупном доходе, в которые включена любая амортизация нематериальных активов;

е) сверку балансовой стоимости на начало и конец соответствующего периода, отражающую: поступления, списания и прочие выбытия, убытки от обесценения, амортизацию, признанную в течение данного периода; чистые курсовые разницы, возникающие при пересчете показателей финансовой отчетности в валюту представления отчетности, и прочие изменения балансовой стоимости в течение указанного периода.

Если нематериальные активы учитываются по переоцененной стоимости, компания должно раскрыть следующую информацию:

а) по классам нематериальных активов: дату, на которую проводилась переоценка; балансовую стоимость переоцененных нематериальных активов; и балансовую стоимость, которая была бы признана, если бы переоцененный класс нематериальных активов измерялся после признания с использованием модели учета по фактическим затратам;

б) сумму прироста стоимости от переоценки, относящейся к нематериальным активам, на начало и конец периода с указанием изменений в течение этого периода и любых ограничений по распределению остатка акционерам.

5.2. Обесценение активов

IAS 36 «Обесценение активов» предписывает порядок, который компания должна применять при учете активов, чтобы их балансовая стоимость не превышала возмещаемую стоимость. Данный стандарт используется применительно к долгосрочным активам (основным средствам и нематериальным активам), инвестициям и вкладам в капиталы других компаний.

Идентификация актива, подлежащего обесценению

Компания должна на конец каждого отчетного периода оценить, нет ли каких-либо признаков обесценения активов. В случае наличия любого такого признака компания должна оценить возмещаемую сумму актива. Актив считается обесценившимся, когда его балансовая стоимость превышает его возмещаемую стоимость.

Независимо от наличия признаков обесценения необходимо ежегодно делать проверку на обесценение для следующих активов:

- гудвила, приобретенного при объединении бизнеса;

- нематериальных активов с неопределенным сроком службы;
- нематериальных активов на стадии разработки.

При оценке наличия признаков возможного обесценения активов, компания должно как минимум рассмотреть следующие признаки:

Внешние источники информации:

- в течение периода стоимость актива снизилась значительно больше, чем ожидалось с течением времени или при обычном использовании;
- значительные изменения, имеющие отрицательные (неблагоприятные) последствия для компании, произошли в течение периода или ожидаются в ближайшем будущем в технических, рыночных, экономических или правовых (юридических) условиях, в которых работает компания, или на рынке, для которого предназначен актив;
- рыночные процентные ставки или другие рыночные показатели доходности инвестиций повысились в течение периода, и эти увеличения, вероятно, повлияют на ставку дисконта, которая используется при расчете ценности использования и возмещаемой стоимости актива;
- балансовая стоимость чистых активов компании превышает его рыночную капитализацию.

Внутренние источники информации:

- существуют признаки морального устаревания или физической порчи актива;
- значительные изменения, имеющие отрицательные последствия для компании, произошли в течение периода или ожидаются в ближайшем будущем в отношении интенсивности и способа использования актива. К числу таких изменений относятся: простой актива, планы по прекращению или реструктуризации деятельности, в которой используется актив, планы по выбытию актива до наступления ранее предполагавшейся даты выбытия;
- показатели внутренней отчетности показывают, что экономическая эффективность актива хуже или будет хуже, чем ожидалось.

Расчет возмещаемой стоимости

Величина снижения стоимости актива в денежном выражении определяется путем сравнения возмещаемой суммы и балансовой стоимости актива. Убыток от обесценения возникает в результате превышения балансовой стоимости актива его возмещаемой величины (рис. 5.2).

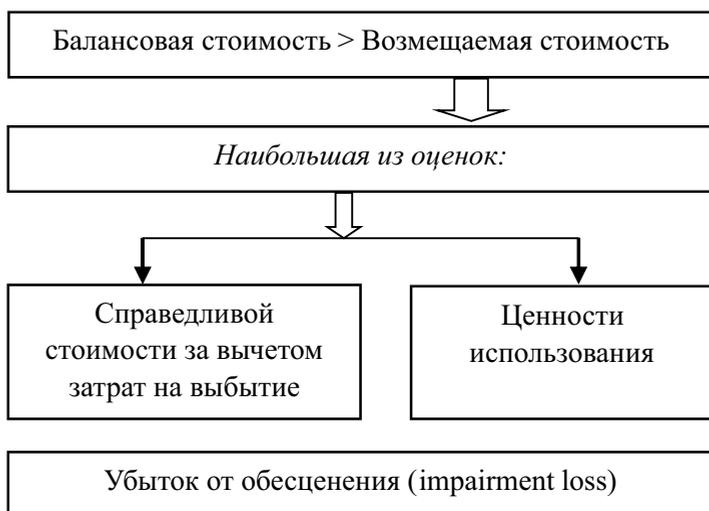


Рис. 5.2. Порядок определения убытка от обесценения

Убыток от обесценения – это сумма, на которую балансовая стоимость актива или генерирующей единицы превышает его возмещаемую сумму.

Балансовая стоимость – сумма, по которой учитывается актив после вычета суммы накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения.

Возмещаемая стоимость актива или генерирующей единицы является наибольшая из двух величин: его справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие или ценность использования.

Справедливая стоимость – цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки.

Генерирующая единица – это наименьшая идентифицируемая группа активов, обеспечивающая поступления денежных средств, которые в значительной степени независимый от притока денежных средств от других активов или групп активов.

Ценность использования – это дисконтированная (приведенная) стоимость будущих денежных потоков, получение которых ожидается от актива или генерирующей единицы.

Затраты на выбытие – это приростные (дополнительные) затраты, которые прямо связаны с выбытием актива или генерирующей единицы, за вычетом финансовых затрат и расходов по налогу на прибыль.

Алгоритм расчета возмещаемой стоимости достаточно прост, сложность вызывает оценка справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие ценности использования.

Существует возможность оценить справедливую стоимость за вычетом затрат на выбытие даже при отсутствии котируемой цены на идентичный актив на активном рынке. Однако иногда невозможно оценить справедливую стоимость за вычетом затрат на выбытие ввиду отсутствия основы для надежной оценки цены, по которой проводилась бы обычная операция по продаже актива между участниками рынка на дату оценки в текущих рыночных условиях. В таком случае компания может использовать в качестве возмещаемой суммы актива его ценность использования.

В отсутствие оснований полагать, что ценность использования актива существенно превышает его справедливую стоимость за вычетом затрат на выбытие, в качестве возмещаемой суммы может быть использована справедливая стоимость актива за вычетом затрат на выбытие. Это часто бывает справедливо для актива, предназначенного для выбытия. Причина этого заключена в том, что ценность использования актива, предназначенного для выбытия, будет состоять, главным образом, из чистой выручки от выбытия.

Ценность использования

При расчете ценности использования актива отражаются следующие элементы:

а) оценка будущих денежных потоков, которые компания ожидает получить от использования актива;

б) ожидания относительно возможных отклонений в суммах и распределении во времени таких будущих денежных потоков;

с) временная стоимость денег, представленная текущей рыночной безрисковой процентной ставкой;

д) цена, связанная с риском неопределенности, свойственной данному активу; и

е) прочие факторы, такие как ликвидность, которые участники рынка будут отражать при определении цены денежных потоков, поступления которых компания ожидает от актива в будущем.

Оценка ценности использования актива включает следующие этапы:

а) оценка будущего поступления и выбытия денежных средств,

связанного с продолжением использования актива и его последующим выбытием; и

б) применение соответствующей ставки дисконтирования по отношению к таким потокам денежных средств в будущем.

Основа для оценки будущих денежных потоков

При измерении ценности использования актива компания:

а) основывает прогноз денежных потоков на разумных и обоснованных допущениях, которые представляют наилучшую расчетную оценку руководством экономической конъюнктуры, которая будет существовать на протяжении оставшегося срока полезного использования актива. Большее значение придается внешним источникам информации.

б) основывает прогноз денежных потоков на данных последних финансовых бюджетов/прогнозов, утвержденных руководством, но исключать расчетные будущие денежные притоки или оттоки, ожидаемые в связи с реструктуризацией, или улучшением, или повышением эффективности использования актива в будущем. Прогнозы, основанные на таких бюджетных показателях/прогнозах, должны охватывать не более пяти лет, если только не может быть обосновано использование более длительного периода;

с) оценивает прогноз денежных потоков по окончании отраженного в самых последних бюджетах/прогнозах периода путем экстраполяции прогнозов, основанных на бюджетах/прогнозах с применением для последующих лет постоянного или убывающего показателя темпа роста, если только не может быть обосновано применение увеличивающегося показателя темпа роста. Этот темп роста не должен превышать средние долгосрочные показатели темпов роста для продуктов, отраслей или страны либо стран, в которых компания осуществляет деятельность, или для рынков, на которых используется актив, если только не может быть обосновано использование более высоких показателей темпа роста.

Признание и оценка убытка от обесценения

Балансовая стоимость актива уменьшается до его возмещаемой суммы, только если возмещаемая сумма актива меньше его балансовой стоимости. Такое уменьшение является убытком от обесценения.

Убыток от обесценения признается немедленно в составе прибыли или убытка, если только актив не учитывается по переоцененной

стоимости в соответствии с другим стандартом (например, в соответствии с моделью учета по переоцененной стоимости в IAS 16). Убыток от обесценения переоцененного актива должен учитываться как уменьшение суммы переоценки в соответствии с положениями такого стандарта.

Убыток от обесценения непереоцененного актива признается в составе прибыли или убытка. Однако в отношении переоцененного актива убыток от обесценения признается в составе прочего совокупного дохода в той мере, в которой он не превышает сумму прироста стоимости от переоценки этого актива. Такой убыток от обесценения переоцененного актива уменьшает сумму прироста стоимости от переоценки этого актива.

Когда оценочная сумма убытка от обесценения больше балансовой стоимости актива, к которому он относится, компания должна признать обязательство, только если это требуется другим стандартом.

После признания убытка от обесценения, амортизационные отчисления по данному активу корректируются в будущих периодах с учетом пересмотра балансовой стоимости актива, за вычетом его ликвидационной стоимости (если таковая имеется), на регулярной основе в течение его оставшегося срока полезного использования.

Единицы, генерирующие денежные средства

При наличии признаков возможного обесценения актива должна быть оценена возмещаемая сумма отдельного актива. Если оценить возмещаемую сумму отдельного актива невозможно, компания определяет возмещаемую сумму генерирующей единицы, к которой относится актив (генерирующая единица актива).

Возмещаемая сумма отдельного актива не может быть определена, если:

а) ценность использования актива не может по оценкам приближаться к его справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие (например, если будущие денежные потоки от продолжающегося использования актива не могут по оценкам быть пренебрежимо малыми); и

б) актив не создает денежных притоков, которые в значительной степени независимы от поступлений от других активов.

В таких случаях ценность использования и, следовательно, возмещаемая сумма могут быть определены только для генерирующей единицы актива.

Пример 5.7.

Добывающая компания владеет частной железной дорогой для обеспечения своей добывающей деятельности. Частная железная дорога может быть продана только по стоимости металлолома, и она не создает денежных притоков, которые в значительной степени независимы от денежных притоков по другим активам шахты.

Невозможно оценить возмещаемую сумму частной железной дороги, поскольку ее ценность использования не может быть определена и, вероятно, отличается от стоимости металлолома. Следовательно, компания оценивает возмещаемую сумму генерирующей единицы, к которой относится железная дорога, то есть шахты в целом.

Для идентификации генерирующей единицы актива используется суждение. Если возмещаемая сумма не может быть определена для отдельного актива, компания выявляет наименьшую совокупность активов, которая создает в значительной степени независимые денежные притоки.

Пример 5.8.

Автобусная компания оказывает услуги по договору с муниципалитетом, который предусматривает минимальный объем услуг на каждом из пяти отдельных маршрутов. Активы, выделенные для каждого маршрута, и денежные потоки от каждого маршрута могут быть идентифицированы отдельно. На одном из маршрутов компания работает со значительными убытками.

Поскольку компания не может сократить ни один из автобусных маршрутов, самый низкий уровень идентифицируемых денежных притоков, которые в значительной степени независимы от денежных притоков от других активов или групп активов, – это денежные притоки от пяти маршрутов, взятых вместе. Для каждого маршрута генерирующей единицей является автобусная компания в целом.

Гудвил

В целях проведения теста на обесценение гудвил, приобретенный при объединении бизнесов, должен с даты приобретения распределяться между всеми генерирующими единицами или группами генерирующих единиц приобретателя, которые, как ожидается, выиграют от синергии в результате объединения, независимо от того, отнесены ли

другие активы и обязательства объекта приобретения к данным единицам или группам единиц. Каждая единица или группа единиц, к которой таким образом отнесен гудвил, должна:

а) представлять самый низкий уровень организации, на котором гудвил может отслеживаться для целей внутреннего управления; и

б) быть не крупнее операционного сегмента до агрегирования, как этот термин определен в пункте 5 IFRS 8 «Операционные сегменты».

Если первоначальное распределение гудвила, приобретенного при объединении бизнесов, не может быть завершено до конца годового периода, в котором произошло объединение бизнесов, такое первоначальное распределение должно завершиться до конца первого годового периода, начинающегося после даты приобретения.

Ежегодный тест на обесценение генерирующей единицы, к которой отнесен гудвил, может проводиться в любое время в течение годового периода, при условии, что такой тест проводится каждый год в одно и то же время. Разные генерирующие единицы могут проверяться на обесценение в разное время. Однако, если гудвил или его часть, отнесенная к генерирующей единице, приобретен при объединении бизнесов в течение текущего годового периода, такая единица должна быть проверена на обесценение до конца текущего годового периода.

Корпоративные активы

Корпоративные активы включают активы групп или подразделений, такие как здание головного офиса или подразделения компании, оборудование для электронной обработки данных или научно-исследовательский центр. Структура компании влияет на то, соответствует ли актив приведенному в настоящем стандарте определению корпоративных активов для конкретной генерирующей единицы. Отличительной особенностью корпоративных активов является то, что они не создают денежные притоки независимо от других активов или групп активов и их балансовая стоимость не может быть полностью отнесена на рассматриваемую генерирующую единицу.

При проведении теста генерирующей единицы на обесценение компания идентифицирует все корпоративные активы, которые связаны с рассматриваемой генерирующей единицей.

Восстановление убытка от обесценения

На конец каждого отчетного периода компания должна определять наличие признаков того, что убыток от обесценения, признанный

в предыдущие периоды в отношении актива, отличного от гудвила, больше не существует или уменьшился. В случае наличия любого такого признака компания должна оценить возмещаемую сумму этого актива.

При определении наличия признаков того, что убыток от обесценения, признанный в предыдущие периоды в отношении актива, отличного от гудвила, больше не существует или уменьшился, компания анализирует, как минимум, следующую информацию:

1) *внешние источники информации:*

- рыночная стоимость актива за период значительно выросла;
- значительные изменения, имеющие благоприятные последствия для компании, произошли в течение периода или произойдут в ближайшем будущем в технических, рыночных, экономических или правовых условиях, в которых компания осуществляет деятельность, или на рынке, для которого предназначен актив;

- рыночные процентные ставки или иные рыночные нормы прибыли на инвестиции понизились в течение периода, и данное снижение, вероятно, будет иметь существенные последствия для ставки дисконтирования, используемой при расчете ценности использования и возмещаемой стоимости актива.

2) *внутренние источники информации:*

- значительные изменения, имеющие благоприятные последствия для компании, произошли в течение периода или, как ожидается, произойдут в ближайшем будущем в отношении интенсивности и способа использования или ожидаемого использования актива. Данные изменения включают затраты, понесенные в течение периода на улучшение или повышение эффективности использования актива либо на реструктуризацию деятельности, в которой используется актив;

- показатели внутренней отчетности указывают на то, что экономическая эффективность актива лучше или будет лучше, чем ожидалось.

При наличии признаков того, что убыток от обесценения, признанный для актива, отличного от гудвила, возможно, более не существует или уменьшился, это может указывать на то, что оставшийся срок полезного использования, метод амортизации (списания) или ликвидационная стоимость могут нуждаться в пересмотре и корректировке в соответствии со стандартом, действующим в отношении этого

актива, даже если никакой убыток от обесценения в отношении актива не восстанавливается.

Убытки от обесценения, признанные в предыдущих периодах для актива, отличного от гудвила, должны восстанавливаться, если и только если с момента последнего признания убытка от обесценения произошли изменения в расчетных оценках, использованных для определения возмещаемой стоимости актива. В данном случае балансовая стоимость актива увеличивается до его возмещаемой стоимости. Данное увеличение является восстановлением убытка от обесценения.

Восстановление убытка от обесценения отражает увеличение расчетного полезного потенциала актива, связанного либо с его использованием, либо с его продажей, с даты последнего признания компаниям убытка от обесценения в отношении этого актива.

Возросшая балансовая стоимость актива, отличного от гудвила, приходящаяся на восстановление убытка от обесценения, не должна превышать балансовую стоимость, которая была бы определена (за вычетом амортизационных отчислений), если бы не признавалось никакого убытка от обесценения для данного актива за предыдущие годы.

Любое увеличение балансовой стоимости актива, отличного от гудвила, свыше суммы балансовой стоимости, которая была бы определена (за вычетом амортизационных отчислений), если бы не признавалось никакого убытка от обесценения для данного актива за предыдущие годы, является переоценкой. При учете такой переоценки компания применяет стандарт, действующий в отношении актива.

Восстановление убытка от обесценения для актива, отличного от гудвила, признается немедленно в составе прибыли или убытка, если только актив не учитывается по переоцененной стоимости в соответствии с другим стандартом (например, модель учета по переоцененной стоимости в IAS 16). Восстановление убытков от обесценения переоцененного актива должно учитываться как увеличение суммы переоценки в соответствии с положениями такого стандарта.

Восстановление убытка от обесценения генерирующей единицы должно распределяться между активами единицы, за исключением гудвила, пропорционально балансовой стоимости этих активов.

Признанный в отношении гудвила убыток от обесценения в последующем периоде не восстанавливается.

Раскрытие информации

Компания должна раскрывать следующую информацию по каждому виду активов:

а) сумму убытков от обесценения, признанную в составе прибыли или убытка в течение периода, и статью (статьи) отчета о совокупном доходе, в которой отражаются данные убытки от обесценения;

б) сумму восстановления убытков от обесценения, признанную в составе прибыли или убытка в течение периода, и статью (статьи) отчета о совокупном доходе, в которой отражается восстановление данных убытков от обесценения;

в) сумму убытков от обесценения по переоцененным активам, признанную в течение периода в составе прочего совокупного дохода;

г) сумму восстановления убытков от обесценения по переоцененным активам, признанную в течение периода в составе прочего совокупного дохода.

Компания, которая отчитывается по сегментам в соответствии с IFRS 8, должна раскрывать следующую информацию по каждому отчетному сегменту:

а) сумму убытков от обесценения, признанную в течение периода в составе прибыли или убытка и в составе прочего совокупного дохода;

б) сумму восстановления убытков от обесценения, признанную в течение периода в составе прибыли или убытка и в составе прочего совокупного дохода.

Компания должна раскрывать следующую информацию для отдельного актива (включая гудвил) или генерирующей единицы, в отношении которых в течение периода был признан или восстановлен убыток от обесценения:

а) события и обстоятельства, которые привели к признанию или восстановлению убытка от обесценения;

б) сумму убытка от обесценения, признанную или восстановленную;

в) в отношении отдельных активов: характер актива; и если компания отчитывается по сегментам в соответствии с IFRS 8, отчетный сегмент, к которому относится актив;

г) возмещаемую сумму актива (генерирующей единицы) и то, равна ли возмещаемая сумма актива (генерирующей единицы) его справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие или его ценно-

сти использования; и др.

Компания должна раскрывать следующую информацию об агрегированных убытках от обесценения и агрегированном восстановлении убытков от обесценения, признанных в течение периода:

а) основные виды активов, затронутые убытками от обесценения, и основные виды активов, затронутые восстановлением убытков от обесценения;

б) основные события и обстоятельства, которые привели к признанию таких убытков от обесценения и восстановлению убытков от обесценения.

Основные термины

Балансовая стоимость

Возмещаемая стоимость

Генерирующая единица

Гудвил

Затраты на выбытие

Исследования

Корпоративные активы

Метод единиц производства

Метод равномерного списания

Метод уменьшаемого остатка

Модель учета по переоцененной стоимости

Модель учета по фактическим затратам

Монетарные активы

Нематериальный актив

Обесценение активов

Первоначальная стоимость

Разработка

Справедливая стоимость

Срок полезного использования

Убыток от обесценения

Ценность использования

Вопросы для самопроверки

9. Что такое нематериальные активы согласно IAS 38?

10. Каков порядок определения первоначальной стоимости нема-

териальных активов?

11. Назовите методы начисления амортизации нематериальных активов согласно МСФО.

12. Перечислите виды нематериальных активов.

13. Каковы критерии признания нематериальных активов?

14. Каков порядок определения возмещаемой суммы при обесценении актива?

15. Что понимается под убытком обесценения?

Тесты

1. Что относится в состав нематериальных активов?

1) здания, сооружения, оборудование, транспортные средства;

2) авторские права, запасы, разработки, исследования;

3) расходы будущих периодов, природные ресурсы, биологические активы;

4) лицензии, авторские права, патенты, программное обеспечение.

2. Компания А приобрела компанию Б за 3 млн. у.е. На дату покупки компания Б имела активы по первоначальной стоимости на 5 млн. у.е. и по справедливой стоимости 5,3 млн. у.е. Компания Б имела также обязательства на 2,5 млн. у.е. Рассчитать величину деловой репутации (гудвила).

1) 200 000;

2) 500 000;

3) 2 300 000;

4) 2 800 000.

3. Что представляет собой убыток от обесценения актива?

1) сумма, на которую возмещаемая стоимость превышает его балансовую;

2) сумма, на которую балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую;

3) сумма, по которой актив отражается в балансе после вычета суммы накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения;

4) наибольшая сумма из справедливой стоимости или ценности его использования.

4. Ценность использования актива – это

- 1) будущая стоимость, полученная от реализации актива;
- 2) текущая стоимость будущих денежных потоков;
- 3) дисконтированная стоимость будущих денежных потоков, получение которых ожидается от актива или генерирующей единицы;
- 4) стоимость будущих денежных средств, получение которых ожидается от реализации актива.

5. Суммарная балансовая стоимость актива составляет 160 000 у.е. и текущая стоимость от ее использования 136 700 у.е. Чему равен убыток от обесценения данного актива?

- 1) 0;
- 2) 23 300;
- 3) 136 700;
- 4) 296 700.

Практические задания

1. Компания А приобрела эксклюзивные права на патент, разработанный компанией Б. Оплата патента осуществляется по следующей схеме: 300 000 у.е. уплачиваются сразу, 100 000 у.е. - с отсрочкой на два года. Кроме того, юридические расходы компании А по сопровождению данного контракта составили 60 000 у.е. В стране, где работает компания А, за регистрацию патентных прав взимается гербовый сбор в размере 1 000 у.е. Стоимость капитала компании А составляет 12%. Требуется определить первоначальную стоимость приобретенного патента.

2. Компания приобрела право пользования природными ресурсами за 400 тыс. у.е. и функционирует до исчерпания балансовых запасов полезных ископаемых, которые оцениваются в 600 тонн. Ежегодная производительность 60 тонн.

Определить годовую сумму амортизации нематериальных активов.

3. На основе нижеприведенных данных определите возмещаемую стоимость каждого вида актива. Укажите, в каком случае присутствует обесценение актива и в какой сумме в финансовой отчетности следует признать убыток от обесценения.

Вид актива	Балансовая стоимость	Ценность использования	Справедливая стоимость
Оборудование А	6 000	5 500	6 300
Оборудование Б	6 000	5 700	5 400

4. Компания «Импульс» проводит анализ возмещаемой стоимости актива и тест на обесценение согласно нижеприведенным данным.

Балансовая стоимость актива	Ценность использования	Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу	Возмещаемая стоимость	Убыток от обесценения	Стоимость актива в балансе после тест на обесценение
17 000	6 800	7 500			

Требуется рассчитать стоимость актива в балансе после теста на обесценение.

5. В 2017 году компания «Барс» купила все активы и все обязательства компании «Дусти» по договорной цене 300 000 у.е. Балансовая стоимость активов компании «Дусти» составляют 1 240 000 у.е., обязательства 1 020 000 у.е., собственный капитал 220 000 у.е.

Требуется:

1) рассчитать величину деловой репутации (гудвила) предполагая, что балансовая стоимость активов совпадает с их справедливой стоимостью.

2) написать бухгалтерскую проводку, которая сделает компания «Барс», чтобы зарегистрировать покупку компании «Дусти».

ГЛАВА 6. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА АРЕНДЫ

6.1. Экономическое содержание и классификация аренды

Аренда – это договор, согласно которому арендодатель передает арендатору право на использование актива в течение согласованного периода (срока) времени в обмен на платеж или ряд платежей.

Срок аренды – это период, в течение которого договор аренды не может быть расторгнут, на который арендатор договорился арендовать актив.

Экономическое содержание аренды состоит в том, что арендатор имеет актив и обязательство, хотя юридические права на предмет аренды остаются за арендодателем. Отсюда следует основное правило учета аренды, содержащееся в МСФО: если в результате договора аренды стороны приобретают права и обязательства, подобные тем, которые они получили бы в результате законной сделки купли-продажи, то учет следует вести так же, как если бы эта была сделка купли-продажи. В этом случае у арендатора увеличиваются внеоборотные активы и возрастают обязательства. Если же заключенный договор предусматривает сдачу имущества на короткий срок, то его эксплуатация отражается в учете арендатора путем увеличения понесенных им расходов.

Для определения надлежащей учетной политики и правил раскрытия информации для применения арендаторами и арендодателями в отношении договоров аренды предназначена *IAS 17 «Аренда»*. Данный Стандарт должен применяться для учета всех видов аренды, за исключением:

- 1) договоров аренды на разведку или использование полезных ископаемых, нефти, природного газа и аналогичных невозобновляемых ресурсов;
- 2) лицензионных соглашений, предметом которых являются такие объекты, как кинофильмы, видеозаписи, пьесы, рукописи, патенты и авторские права.

В МСФО аренда классифицируется в зависимости от экономического содержания сделки, а не от формы заключенного контракта. Аренда бывает финансовой и операционной (рис. 6.1). Финансовую аренду часто называют лизингом. Принципиальное отличие финансо-

вой аренды от операционной аренды заключается в распределении рисков и выгод.



Рис 6.1. Классификация аренды

Классификация аренды, основывается на распределении рисков и выгод, связанных с владением активом, являющимся предметом аренды, между арендодателем и арендатором. *Риски* включают возможность возникновения убытков в связи с простоями или технологическим устареванием или колебания доходности в связи с изменением экономических условий. *Выгоды* связаны с ожиданием прибыли от операций на протяжении срока экономической службы актива и доходов от повышения стоимости или реализации ликвидационной стоимости.

Аренда классифицируется как *финансовая аренда*, если она подразумевает передачу практически всех рисков и выгод, связанных с владением активом. Аренда классифицируется как *операционная аренда*, если она не подразумевает передачу практически всех рисков и выгод, связанных с владением активом.

Операционная аренда – аренда, отличная от финансовой аренды.

Поскольку сделка между арендодателем и арендатором основана на заключенном ими договоре аренды, целесообразно использовать согласованные определения. Использование этих определений в отношении различающихся обстоятельств арендодателя и арендатора может привести к тому, что они будут по-разному классифицировать один и тот же вид аренды. Например, это может произойти, если арендодатель извлекает выгоду из гарантии остаточной стоимости, предоставленной стороной, не связанной с арендатором.

Ниже представлены примеры обстоятельств, которые по отдельности или в совокупности обычно приводят к классификации аренды как *финансовой*:

а) договор аренды предусматривает передачу права собственности на актив арендатору в конце срока аренды;

б) арендатор имеет право на покупку актива по цене, которая, как ожидается, будет настолько ниже справедливой стоимости на дату реализации этого права, что на дату начала арендных отношений можно с достаточной уверенностью ожидать реализации этого права;

в) срок аренды распространяется на значительную часть срока экономического использования актива, даже если права собственности не передаются;

г) на дату начала арендных отношений приведенная стоимость минимальных арендных платежей практически равна справедливой стоимости актива, являющегося предметом аренды; и

д) сданные в аренду активы имеют такой специализированный характер, что только арендатор может использовать их без значительной модификации.

Ниже представлены другие факторы, которые по отдельности или в совокупности также могут привести к классификации аренды как *финансовой*:

а) если у арендатора есть право на досрочное расторжение договора аренды, при котором убытки арендодателя, связанные с расторжением договора, относятся на арендатора;

б) прибыли или убытки от колебаний справедливой оценки остаточной стоимости начисляются арендатору (например, в форме скидки с арендной платы, равной большей части поступлений от продажи в конце срока аренды); и

в) арендатор имеет возможность продлить аренду еще на один срок при уровне арендной платы значительно ниже рыночного.

Если аренда включает земельные участки и здания как элементы арендуемого актива, компания по отдельности определяет классификацию каждого элемента в качестве финансовой или операционной аренды. При определении того, является ли элемент аренды «земельный участок» объектом финансовой или операционной аренды, важно учитывать, что земельные участки обычно имеют неограниченный срок экономического использования.

6.2. Аренда в финансовой отчетности арендаторов

Финансовая аренда

Первоначальное признание

На дату начала срока аренды арендаторы должны признать финансовую аренду в своих отчетах о финансовом положении в качестве активов и обязательств в суммах, равных справедливой стоимости имущества, которое является предметом аренды, или приведенной стоимости минимальных арендных платежей (если эта сумма ниже), при этом каждая из указанных стоимостей определяется на дату начала арендных отношений. Ставка дисконтирования, используемая при расчете приведенной стоимости минимальных арендных платежей, представляет собой ставку процента, подразумеваемую в договоре аренды, если существует практическая возможность определить такую ставку. Если же определить ее практически невозможно, следует использовать расчетную процентную ставку для арендатора. Любые первоначальные прямые затраты арендатора прибавляются к сумме, признаваемой в качестве актива.

Операции и другие события учитываются и представляются в отчетности в соответствии со своим содержанием и финансовым смыслом, а не просто исходя из их юридической формы.

Если такие операции аренды не отражены в отчете о финансовом положении арендатора, то экономические ресурсы и величина обязательств компании оказываются заниженными, что приводит к искажению финансовых показателей. Таким образом, финансовую аренду следует отражать в отчете о финансовом положении арендатора и как актив, и как обязанность по уплате будущих арендных платежей. На дату начала срока аренды актив и обязательство по уплате будущих арендных платежей признаются в отчете о финансовом положении в одинаковой стоимости, за исключением того, что к стоимости актива прибавляются первоначальные прямые затраты арендатора.

Обязательства, относящиеся к сданным в аренду активам, не следует представлять в финансовой отчетности как уменьшение стоимости таких активов. Если при представлении обязательств непосредственно в отчете о финансовом положении проводится разграничение между краткосрочными и долгосрочными обязательствами, такое же

разграничение необходимо проводить и в отношении обязательств по аренде.

Первоначальные прямые затраты часто возникают в связи со спецификой арендной деятельности, такой как согласование условий и обеспечение исполнения договоров аренды. Затраты, определяемые как непосредственно относящиеся к деятельности, осуществляемой арендатором в связи с финансовой арендой, прибавляются к стоимости арендуемого актива.

Последующая оценка

Минимальные арендные платежи подлежат распределению между затратами на финансирование и уменьшением непогашенного обязательства. Затраты на финансирование подлежат распределению между всеми периодами в течение срока аренды таким образом, чтобы получилась неизменная периодическая ставка процента по непогашенному остатку обязательства. Условная арендная плата начисляется в качестве расходов в тех отчетных периодах, в которых она возникает.

На практике при распределении затрат на финансирование по отчетным периодам в течение срока аренды арендатор может использовать тот или иной способ аппроксимации для упрощения расчетов.

Финансовая аренда приводит к возникновению расходов по амортизации в отношении амортизируемых активов, а также финансовых расходов в каждом отчетном периоде. Учетная политика по амортизации для арендуемых активов, подлежащих амортизации, должна соответствовать учетной политике, применимой к амортизируемым активам, находящимся в собственности, и признаваемая величина амортизации должна рассчитываться в соответствии с IAS 16 «Основные средства» и IAS 38 «Нематериальные активы».

Амортизируемая стоимость актива, являющегося предметом аренды, распределяется по всем отчетным периодам в течение срока его предполагаемого использования на систематической основе, соответствующей учетной политике по амортизации, которую арендатор принял в отношении собственных амортизируемых активов. Если существует достаточная уверенность в том, что арендатор получит право собственности к концу срока аренды, период предполагаемого использования соответствует сроку полезного использования актива. В противном случае актив амортизируется в течение более короткого из двух сроков – срока аренды или срока полезного использования.

Для проверки актива, являющегося предметом аренды, на обесценение компания применяет IAS 36 «Обесценение активов».

Раскрытие информации

В дополнение к требованиям IFRS 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации», арендаторы должны раскрывать следующую информацию в отношении финансовой аренды:

а) применительно к каждому виду активов – чистую балансовую стоимость на конец отчетного периода;

б) сверку между общей суммой будущих минимальных арендных платежей на конец отчетного периода и их приведенной стоимостью. Кроме того, компания должно раскрывать информацию об общей сумме будущих минимальных арендных платежей на конец отчетного периода и их приведенной стоимости для каждого из следующих периодов:

- до одного года;
- от одного года до пяти лет;
- свыше пяти лет.

в) условную арендную плату, признанную в качестве расходов в отчетном периоде.

г) общую сумму будущих минимальных арендных платежей, ожидаемых к получению по договорам субаренды без права досрочного прекращения на конец отчетного периода.

д) общее описание существенных договоров аренды, заключенных арендатором.

Операционная аренда

Арендные платежи по договору операционной аренды должны признаваться в качестве расходов прямолинейным методом на протяжении срока аренды.

В дополнение к требованиям IFRS 7, арендаторы должны раскрывать следующую информацию в отношении операционной аренды:

а) общую сумму будущих минимальных арендных платежей по договорам операционной аренды без права досрочного прекращения для каждого из следующих периодов:

- до одного года;
- от одного года до пяти лет;
- свыше пяти лет.

б) общую сумму будущих минимальных арендных платежей, ожидаемых к получению по договорам субаренды без права досрочно-

го прекращения на конец отчетного периода;

в) арендные платежи и платежи по субаренде, признанные в качестве расходов в отчетном периоде, с отдельным представлением сумм, относящихся к минимальным арендным платежам, условной арендной плате и платежам по субаренде;

г) общее описание значительных договоров аренды, заключенных арендатором.

6.3. Аренда в финансовой отчетности арендодателей

Финансовая аренда

Первоначальное признание

Арендодатели должны признавать в своем отчете о финансовом положении активы, находящиеся в финансовой аренде, и представлять их в качестве дебиторской задолженности в сумме, равной чистым инвестициям в аренду.

Чистые инвестиции в аренду – валовые инвестиции в аренду, дисконтированные с использованием ставки процента, подразумеваемой в договоре аренды.

Валовые инвестиции в аренду – это совокупность (а) минимальных арендных платежей, причитающихся к получению арендодателем по договору финансовой аренды, и (б) негарантированной ликвидационной стоимости, начисляемой арендодателю.

При финансовой аренде арендодатель осуществляет передачу практически всех рисков и выгод, связанных с владением активом, и, таким образом, арендная плата, причитающаяся к получению, рассматривается арендодателем в качестве возврата основной стоимости актива и финансового дохода, представляющего собой компенсацию и вознаграждение арендодателя за его инвестиции и услуги.

Первоначальные прямые затраты часто ложатся на арендодателей и включают такие суммы, как комиссионные вознаграждения, выплаты за услуги юристов и внутренние затраты, непосредственно связанные с подготовкой и заключением договора аренды. Они не включают общие накладные расходы, такие, как расходы, понесенные отделами маркетинга или реализации. При финансовой аренде, где арендодатели не являются производителями или дилерами, первоначальные прямые

затраты включаются в первоначальную оценку дебиторской задолженности по финансовой аренде и уменьшают сумму дохода, признаваемого на протяжении срока аренды. Процентная ставка, заложенная в договоре аренды, определяется таким образом, чтобы первоначальные прямые затраты автоматически включались в дебиторскую задолженность по финансовой аренде; необходимость их отдельного включения отсутствует.

Последующая оценка

Признание финансового дохода должно основываться на графике, отражающем постоянную периодическую норму доходности по чистым инвестициям арендодателя в финансовую аренду.

Арендодатель стремится распределить финансовый доход на протяжении срока аренды, используя систематический и рациональный подход. Это распределение дохода основывается на графике, отражающем постоянную периодическую норму доходности по чистым инвестициям арендодателя в финансовую аренду. Арендные платежи, относящиеся к отчетному периоду, за исключением затрат на обслуживание, вычитаются из валовых инвестиций в аренду, приводя к уменьшению как основной суммы задолженности, так и незаработанного финансового дохода.

Расчетные оценки негарантированной ликвидационной стоимости, использованные при расчете валовых инвестиций арендодателя в аренду, подлежат регулярной проверке. При уменьшении оценочной негарантированной ликвидационной стоимости распределение дохода на протяжении срока аренды пересматривается с немедленным признанием уменьшения ранее начисленных сумм.

Арендодатели, являющиеся производителями или дилерами, должны признавать прибыль или убыток от продаж за отчетный период в соответствии с учетной политикой, принятой компанией в отношении обычных продаж. Если использовались искусственно заниженные процентные ставки, прибыль от продаж должна ограничиваться величиной, которая была бы получена при использовании рыночной процентной ставки. Затраты на подготовку и заключение договора аренды, понесенные арендодателями, являющимися производителями или дилерами, должны признаваться в качестве расходов при признании прибыли от продаж.

Производители и дилеры часто предоставляют клиентам право

выбора между покупкой и арендой актива.

Выручка от продаж, признанная на начало срока аренды арендодателем, являющимся производителем или дилером, представляет собой наименьшее из двух значений – справедливой стоимости актива или приведенной стоимости минимальных арендных платежей, начисляемых арендодателю, рассчитанной с использованием рыночной процентной ставки. Себестоимость продаж, признанная на начало срока аренды, представляет собой первоначальную стоимость или балансовую стоимость (если она отличается от первоначальной стоимости) имущества, являющегося предметом аренды, за вычетом приведенного значения негарантированной ликвидационной стоимости. Разница между выручкой от продаж и себестоимостью продаж составляет прибыль от продаж, которая признается в соответствии с учетной политикой компании в отношении прямых продаж.

Раскрытие информации

В дополнение к требованиям IFRS 7, арендаторы должны раскрывать следующую информацию в отношении финансовой аренды:

- а) сверку между валовыми инвестициями в аренду на конец отчетного периода и приведенной стоимостью минимальных арендных платежей, причитающихся к получению на конец отчетного периода;
- б) незаработанный финансовый доход;
- в) негарантированную ликвидационную стоимость, начисляемую в пользу арендодателя;
- г) накопленные оценочные резервы по причитающимся к получению минимальным арендным платежам, которые невозможно взыскать;
- д) условную арендную плату, признанную в качестве дохода в отчетном периоде;
- е) общее описание существенных договоров аренды, заключенных арендодателем.

Операционная аренда

Арендодатели должны представлять в своем отчете о финансовом положении активы, являющиеся предметом операционной аренды, в зависимости от вида таких активов.

Доход от операционной аренды подлежит признанию в составе доходов прямолинейным методом на протяжении срока аренды.

Затраты, включая затраты на амортизацию, понесенные при по-

лучении дохода от аренды, признаются в качестве расходов. Доходы от аренды (за исключением поступлений от оказания таких услуг, как страхование и техническое обслуживание) признаются линейным методом на протяжении срока аренды, даже если поступления возникают не на этой основе, за исключением случаев, когда другой систематический подход обеспечивает более адекватное отражение графика уменьшения выгод от использования переданного в аренду актива.

Первоначальные прямые затраты, понесенные арендодателями при подготовке и заключении договора операционной аренды, прибавляются к балансовой стоимости актива, являющегося предметом аренды, и признаются в качестве расходов на протяжении срока аренды с использованием тех же принципов, которые применяются к доходу от аренды.

Учетная политика по амортизации, применяемая в отношении амортизируемых арендуемых активов, должна соответствовать обычной политике амортизации, принятой арендодателем в отношении аналогичных активов, а сумма амортизации должна рассчитываться в соответствии с IAS 16 и IAS 38.

Для проверки актива, являющегося предметом аренды, на обесценение компания применяет IAS 36.

Раскрытие информации

Наряду с выполнением требований IFRS 7, арендаторы должны раскрывать следующую информацию в отношении операционной аренды:

а) будущие минимальные арендные платежи по договорам операционной аренды без права досрочного прекращения в совокупности и отдельно для каждого из следующих периодов:

- до одного года;
- от одного года до пяти лет;
- свыше пяти лет.

б) общую сумму условной арендной платы, признанной в качестве дохода в отчетном периоде;

в) общее описание договоров аренды, заключенных арендодателем.

6.4. Операция продажи с обратной арендой

Операция продажи с обратной арендой подразумевает продажу актива с его же последующей обратной арендой. Арендные платежи и продажная цена обычно взаимосвязаны, поскольку их согласование производится в комплексе. Порядок учета операций продажи с обратной арендой зависит от вида аренды.

Если операция продажи с обратной арендой приводит к возникновению финансовой аренды, продавец-арендодатель не должен немедленно признавать в качестве доходов превышение поступлений от продажи над балансовой стоимостью. Вместо этого такое превышение переносится на следующие периоды и списывается на протяжении срока аренды.

Если обратная аренда представляет собой финансовую аренду, то операция является способом предоставления финансирования арендодателем арендатору, при котором актив используется в качестве обеспечения. По этой причине неправильно рассматривать превышение поступлений от продажи над балансовой стоимостью в качестве доходов. Такое превышение переносится на следующие периоды и списывается на протяжении срока аренды.

Если операция продажи с обратной арендой приводит к возникновению операционной аренды и очевидно, что операция совершается по справедливой стоимости, прибыль или убыток подлежит немедленному признанию. Если продажная цена ниже справедливой стоимости, прибыль или убыток подлежит немедленному признанию, за исключением случаев, когда убыток компенсируется будущими арендными платежами по цене ниже рыночной, и тогда он переносится на следующие периоды и списывается пропорционально арендным платежам на протяжении предполагаемого срока использования актива. Если продажная цена выше справедливой стоимости, превышение над справедливой стоимостью переносится на следующие периоды и списывается на протяжении предполагаемого срока использования актива.

Если обратная аренда представляет собой операционную аренду, а арендные платежи и продажная цена определяются по справедливой стоимости, то фактически имеет место обычная операция продажи, при которой прибыль или убыток подлежит немедленному признанию.

При операционной аренде, если справедливая стоимость на момент совершения операции продажи с обратной арендой ниже балансовой стоимости соответствующего актива, должен быть немедленно признан убыток, равный сумме разницы между балансовой стоимостью и справедливой стоимостью.

При финансовой аренде такие корректировки не требуются, если только не имело место обесценение: в этом случае балансовая стоимость уменьшается до размера возмещаемой стоимости в соответствии с IAS 36.

Требования к раскрытию информации для арендаторов и арендодателей в равной мере применяются в отношении операций продажи с обратной арендой. Требуемое описание существенных договоров аренды приводит к раскрытию уникальных или необычных положений договора продажи с обратной арендой.

Пример – учет финансовой аренды (лизинга)

Производственное оборудование по цене, в денежном выражении составившей 330 000 у.е., предоставлено в результате соглашения о финансовой аренде со следующими условиями:

- Дата вступления в силу – 1 января 2015 года;
- Срок аренды – 3 года;
- Платежи в 72 500 у.е., должны производиться каждые полгода по начислению;
- Действующая процентная ставка – 23,5468 процента годовых;
- Взнос в 30 000 у.е. – к немедленной выплате.

Учетные записи арендодателя

Валовая сумма в 465 000 у.е., которая является долгом арендатора, будет записана в качестве дебиторской задолженности в начале контракта, то есть взнос в 30 000 плюс шесть платежей по 72 500 у.е. каждый. Незаработанный финансовый доход в 135 000 у.е. записывается в качестве дохода будущих периодов (кредитовое сальдо). Таким образом, чистая показанная сумма составила бы 330 000 у.е. (465 000 – 135 000).

Вся сумма незаработанного финансового дохода в 66 263 у.е. (35 320* + 30 943**) была заработана в первый год, что приводит сальдо на данном счете к 68 737 у.е. (135 000 – 66 263) на 31 декабря 2015 г.

$$* 23,5468 \% \times 300\ 000 = 70\ 640 / 2 = 35\ 320$$

$$** 23,5468 \% \times (300\ 000 - (72\ 500 - 35\ 320)) = 61\ 886 / 2 = 30\ 943$$

Отчет о совокупной прибыли за год, заканчивающийся 31 декабря 2015 г. отразит финансовый доход, заработанный за первый год, как сумму в 66 263 у.е.

Отчет о финансовом положении на 31 декабря 2015 г. отразит чистую инвестицию как долгосрочную дебиторскую задолженность в 221 263 у.е. (300 000 – 37 180 – 41 557), что соответствует обязательству, указанному в учетных записях арендатора.

Расчет действующей процентной ставки производится по формуле Present Value (PV).

$$\sum_1^n \frac{CF}{(1+i)^n} = \sum_1^6 \frac{72500}{(1+i)^n} = 300000$$

Бухгалтерские проводки:

1 января 2015 г.

Дт Долгосрочная дебиторская задолженность	300 000
Дт Денежные средства	30 000
Кт Оборудование	330 000

30 июня 2015 г.

Дт Денежные средства	72 500
Кт Долгосрочная дебиторская задолженность	37 180
Кт Доход в виде процентов	35 320

31 декабря 2015 г.

Дт Денежные средства	72 500
Кт Долгосрочная дебиторская задолженность	41 557
Кт Доход в виде процентов	30 943

31 декабря 2015 г.

Отчет о финансовом положении

Долгосрочная дебиторская задолженность	221 263
----------------------------------------	---------

Отчет о совокупной прибыли

Доход в виде процентов	66 263
------------------------	--------

Учетные записи арендатора

Актив в 330 000 у.е. будет записан, а соответствующее обязательство возникнет 1 января 2015 г.

При допущении, что амортизация оборудования будет происходить на равномерной основе на протяжении срока 6 лет, нижеследующие расходы будут признаны в отчете о совокупной прибыли за первый год:

- Амортизация (330 000 / 6) 55 000 у.е.
- Выплаты по финансовой аренде 66 263 у.е.

В отчете о финансовом положении на 31 декабря 2015 г. будут отражены следующие сальдо:

- Оборудование (330 000 – 55 000) 275 000
- Обязательство по финансовой аренде 221 263

Бухгалтерские проводки:

1 января 2015 г.

- Дт Оборудование 330 000
- Кт Обязательства по финансовой аренде 300 000
- Кт Денежные средства 30 000

30 июня 2015 г.

- а) Дт Расходы по амортизации ОС 27 500
- Кт Накопленная амортизация - оборудование 27 500
- б) Дт Расходы на выплату процентов 35 320
- Дт Обязательства по финансовой аренде 37 180
- Кт Денежные средства 72 500

31 декабря 2015 г.

- а) Дт Расходы по амортизации ОС 27 500
- Кт Накопленная амортизация - оборудование 27 500
- б) Дт Расходы на выплату процентов 30 943
- Дт Обязательства по финансовой аренде 41 557
- Кт Денежные средства 72 500

31 декабря 2015 г.

Отчет о финансовом положении

- Оборудование (330 000 – 55 000) 275 000
- Обязательства по финансовой аренде 221 263

Отчет о совокупной прибыли

- Расходы по амортизации ОС 55 000
- Расходы на выплату процентов 66 263

Основные термины

- Аренда
- Арендатор
- Арендная плата
- Арендодатель

Валовые инвестиции в аренду
Гарантированная ликвидационная стоимость
Лизинг
Минимальные арендные платежи
Негарантированная ликвидационная стоимость
Незаработанный финансовый доход
Операционная аренда
Расчетная процентная ставка
Справедливая стоимость
Срок аренды
Срок полезного использования
Ставка процента
Условная арендная плата
Финансовая аренда
Чистые инвестиции в аренду

Вопросы для самопроверки

1. Что такое аренда согласно МСФО?
2. Чем отличается финансовая аренда от операционной?
3. В чем заключается сущность операции продажи актива с обратной арендой?
4. Каков порядок учета финансовой аренды со стороны арендаторов?
5. Каков порядок учета финансовой аренды со стороны арендодателей?
6. Каков порядок отражения в учете операционной аренды?

Тесты

1. Согласно IAS 7 аренда – это
 - 1) договор, по которому арендодатель передает арендатору в обмен на арендную плату право на использование актива;
 - 2) договор, который заключается между арендатором и арендодателем;
 - 3) инвестиции для получения будущих доходов;
 - 4) договор, по которому арендатор передает арендодателю в обмен на арендную плату право использование актива.
2. Аренда, при которой происходит существенный перенос всех

рисков и выгод, связанных с владением активом, называется

- 1) операционной;
- 2) финансовой;
- 3) производственной;
- 4) нефинансовой.

3. Принципиальное отличие финансовой аренды от операционной аренды заключается

- 1) в распределении доходов;
- 2) в признании доходов;
- 3) в перераспределении рисков;
- 4) в распределении рисков и выгод.

4. Минимальные арендные платежи – это

- 1) платежи в конце срока аренды;
- 2) платежи в течение срока аренды за арендованные объекты;
- 3) затраты на услуги;
- 4) расходы по налогу.

5. При операционной аренде расходы по амортизации признает

- 1) арендатор;
- 2) не начисляется амортизация;
- 3) арендодатель;
- 4) субарендатором.

6. Валовые инвестиции в аренду – это

- 1) сумма минимальных арендных платежей, получаемых арендодателем по договору финансовой аренды;
- 2) часть ликвидационной стоимости арендуемого актива;
- 3) негарантированная ликвидационная стоимость актива;
- 4) сумма максимальных арендных платежей, получаемых арендодателем по договору финансовой аренды.

7. Арендуемые активы отражаются в отчете о финансовом положении арендатора в случае

- 1) операционной аренды;
- 2) срочной аренды;
- 3) краткосрочной аренды.
- 4) финансовой аренды;

8. Арендодатель учитывает активы при финансовой аренде как

- 1) арендованные активы;
- 2) дебиторская задолженность;

- 3) основные средства;
- 4) обязательства по финансовой аренде.

Практические задания

1. Компания «Джавони» взяла в аренду оборудование у компании «Текстиль». Срок аренды 6 лет, условия предусматривает ежегодные равные выплаты за аренду в размере 39 090 у.е. в начале каждого года. Справедливая стоимость арендованного оборудования в начале срока аренды составляет 180 000 у.е., срок полезной службы актива 6 лет, ликвидационная стоимость равна нулю. Компания «Джавони» оплачивает все расходы по содержанию оборудования напрямую третьим лицам. Соответствующая процентная ставка 12 %.

Подготовьте соответствующие бухгалтерские проводки для компании «Джавони» на 1 января 2016 года в начале срока аренды.

2. Компания «Ситора» владеет оборудованием на сумму 145 000 у.е., срок полезной службы которого составляет 5 лет, ликвидационная стоимость равна нулю. 1 мая 2016 года компания «Ситора» сдает оборудование в аренду компании «Мадина» на один год с единовременной выплатой арендной платы 1 мая 2016 года в сумме 24 000 у.е. Подготовьте проводки для компании «Ситора» за 2016 год.

3. Оборудование сдается в аренду на пять лет на следующих условиях: арендная плата выплачивается ежеквартально в первые два года по 15 000 у.е. в квартал, а оставшиеся три года по 18 000 у.е. Ожидается, что по истечении срока аренды оборудование можно продать за 16 000 у.е. Определить текущую стоимость оборудования, если норма прибыли 15 %.

4. Компания «Джавони» взяла в аренду оборудование со сроком полезной службы 8 лет. Условия аренды – 52 000 у.е. в год на 8 лет. У компании есть возможность взять кредит под 14 %. Требуется определить текущую стоимость аренды и составить график арендных платежей на весь срок аренды.

5. Компания «Нур» 3 января 2016 года взяла в аренду производственное оборудование сроком 10 лет, что приблизительно равно его сроку полезной службы. Справедливая рыночная стоимость оборудования на эту дату составляет 186 000 у.е. Компания будет выплачивать арендные платежи в сумме 11 200 у.е. дважды в год - 30 июня и 31 декабря. Подразумеваемая процентная ставка - 10 %. По какой стоимости оборудование будет отражено в финансовой отчетности компании

«Нур»?

6. 1 января 2016 года компания «Ситора» подписала договор об аренде станка сроком на четыре года. Договор об аренде требует ежегодных выплат, начиная с 1 января 2016 года в размере 1 500 у.е. Текущая рыночная цена станка равна 4 755 у.е. (т.е. его цена при покупке за наличные). Срок службы 4 года. Ликвидационная стоимость равна нулю. Амортизация начисляется по прямолинейному методу. Процентная ставка равна 10 %. Требуется составить график амортизации аренды.

ГЛАВА 7. ФИНАНСОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ

7.1. Признание и оценка финансовых инструментов

В соответствии с IAS 32 «Финансовые инструменты: представление информации» *финансовый инструмент* – это договор, в результате которого возникает финансовый актив у одной стороны и финансовое обязательство или долевого инструмент у другой стороны. Например, акции, облигации, векселя, фьючерсы, опционы, свопы.

Отсюда следует, что понятие «финансовый инструмент» комплексное: его составными частями являются как активы, так и обязательства.

Финансовый актив – актив, представляющий собой:

- денежные средства;
- долевого инструмент другой компании;
- договорным правом получения денежных средств или другого финансового актива от другой компании;
- договорным правом на обмен финансовыми активами или финансовыми обязательствами с другой компанией на потенциально выгодных условиях.

Физические активы, такие как предоплата, дебиторская задолженность, оперативная аренда, а также права, связанные с нефинансовыми оборотными активами (запасами, товарами), не являются финансовыми активами.

Финансовое обязательство – обязательство, представляющее собой предусмотренную договором обязанность передать денежные средства другой компании или обменяться финансовыми инструментами на потенциально невыгодных условиях. Например, собственная облигация, фьючерс на продажу 5 000 тонн зерна по цене 100 у.е. за тонну, при рыночной цене 150 у.е.

Финансовые обязательства следует отличать от долевых инструментов, не предполагающих погашения обязательства денежными или иными финансовыми активами.

Долевого инструмент – это любой договор, подтверждающий право на долю активов компании, оставшихся после вычета всех ее обязательств. Например, акция.

Долговой инструмент – право требования выплаты денежных средств, закрепленное договором. Например, облигация, вексель.

Сложные финансовые инструменты состоят из двух элементов: финансового обязательства и долевого инструмента. Эмитент сложного финансового инструмента должен классифицировать его составные части раздельно.

В соответствии с IAS 39 «*Финансовые инструменты: признание и оценка*» *производный (деривативный) инструмент* – это финансовый инструмент или иной договор обладающий всеми тремя следующими характеристиками:

- стоимость которого меняется в результате изменения определенной процентной ставки, цены финансового инструмента, цены товара, валютного курса, индекса цен или ставок, кредитного рейтинга или кредитного индекса, или другой переменной (иногда называемой «базовой»);

- для его приобретения не требуется первоначальная чистая инвестиция или требуется сравнительно небольшая первоначальная чистая инвестиция по сравнению с другими видами договоров, которые, согласно ожиданиям, реагировали бы аналогичным образом на изменения рыночных факторов;

расчеты по нему будут осуществлены на некоторую дату в будущем.

Типичными примерами производных финансовых инструментов являются фьючерсные и форвардные договоры, договоры «своп» и договоры опциона.

Признание финансовых инструментов

В соответствии с IAS 39 «*Финансовые инструменты: признание и оценка*» компания признает финансовый актив или финансовое обязательство в своем отчете о финансовом положении тогда и только тогда, когда компания становится стороной по договору, определяющему условия соответствующего инструмента.

Финансовый актив может отражаться на отчете о финансовом положении по стоимости, действительной либо на дату совершения сделки, либо на дату расчетов по этой сделке.

Пример 7.1.

10 февраля компания заключила контракт на покупку 5 000 ак-

ций, котирующихся на бирже по цене 5 у.е. за штуку. В соответствии с правилами биржи расчеты по заключенным сделкам происходят на следующий день, а учетной политикой компании постановка на учет производится по цене, действующей на дату расчетов. На следующий день цена составила 6 у.е. за одну акцию. При постановке приобретенных акций на учет делаются следующие проводки:

Дт «Долевые ценные бумаги»	30 000
Кт «Прочие краткосрочные обязательства»	25 000
Кт «Прочие неоперационные доходы»	5 000

Затраты, связанные с совершением сделки (комиссионные, невозмещаемые налоги) должны включаться в стоимость финансового инструмента при его первоначальной постановке на учет.

Пример 7.2.

Через брокера компания приобрела 2 000 акций по 5 у.е., при этом заплатив 1,0 % комиссионных от суммы сделки брокеру.

Дт «Финансовые активы, предназначенные для торговли»	10 100
Кт «Денежные средства»	10 100

Затраты, связанные с выпуском собственного долгового финансового инструмента, учитываемого по амортизационной стоимости, не ставятся на учет как актив, а вычитаются из основной суммы долга и затем амортизируются в течение долгового периода.

Пример 7.3.

Компания разместила собственные облигации номиналом в 10 000 за 9 500 у.е. При этом агенту, разместившему эти облигации на первичном рынке, были выплачены комиссионные в размере 150 у.е.

Дт «Денежные средства»	9 350
Кт «Долговые финансовые инструменты»	9 350

Оценка финансовых инструментов

Финансовые обязательства

Финансовые обязательства делятся на две группы (*финансовые обязательства, предназначенные для торговли и остальные финансовые обязательства*), для каждой из которых учет осуществляется раздельно.

Финансовые обязательства, предназначенные для торговли, счи-

таются таковыми, если они были приняты на себя компанией или возникли в основном с целью получения прибыли от краткосрочных колебаний в цене или комиссионных. Финансовые обязательства, предназначенные для торговли, переоцениваются по *справедливой стоимости*. В частности, все производные инструменты переоцениваются по справедливой стоимости, кроме тех, которые используются в операциях хеджирования.

Справедливая стоимость – цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки.

Пример 7.4.

Фирма приобретает фьючерс на покупку 1 000 баррелей нефти по цене 20 у.е. Приобретение происходит на свободном рынке (при цене на нефть 22 у.е. за баррель) по рыночной цене 2 000 у.е.

Дт Финансовые активы (долговые)	2 000
Кт Денежные средства	2 000

В конце отчетного года цены на нефть падают до 15 у.е. за баррель, и теперь данный финансовый инструмент из категории финансовых активов переходит в категорию финансовых обязательств. Справедливая стоимость финансового обязательства – $(20-15) \cdot 1\,000 = 5\,000$ у.е. Поэтому делается следующая проводка:

Дт Прочие неоперационные расходы	7 000
Кт Финансовые активы (долговые)	2 000
Кт Финансовые обязательства (долговые)	5 000

и таким образом данный фьючерс будет учитываться на конец отчетного периода в разделе отчета о финансовом положении «Финансовые обязательства (долговые)» как задолженность в размере 5 000 у.е.

Все остальные (не предназначенные для торговли) финансовые обязательства, учитываются по *амортизируемой стоимости*.

Амортизируемая стоимость финансового актива или финансового обязательства – это стоимость, по которой финансовый актив или финансовое обязательство оцениваются при первоначальном признании, за вычетом выплат основной суммы, плюс или минус накопленная амортизация, с применением метода эффективной ставки процента, разницы между первоначальной стоимостью и стоимостью

на момент погашения, минус частичное списание на обесценение или безнадежную задолженность.

Метод эффективной ставки процента представляет собой метод расчета амортизируемой стоимости финансового актива или финансового обязательства и начисления процентного дохода или расходов на выплату процентов в течение соответствующего периода. *Эффективная ставка процента* представляет собой ставку, которая обеспечивает точное дисконтирование ожидаемой суммы будущих денежных выплат или поступлений вплоть до наступления срока погашения по данному финансовому инструменту. При расчете эффективной ставки процента компания должна определять потоки денежных средств с учетом всех договорных условий финансового инструмента (например, опциона на досрочное погашение, опциона на продление, колл-опциона и аналогичных опционов), но без учета ожидаемых кредитных убытков. Предполагается, что денежные потоки и ожидаемый срок действия группы аналогичных друг другу финансовых инструментов могут быть надежно оценены.

Пример 7.5.

1 января 2016 года компания выпускает 3-х летнюю облигацию номиналом 10 000 у.е. под 12 % годовых с выплатой процентов каждые полгода и размещает ее на открытом рынке за 10 507,61 у.е.

Используя формулу PV (приведенная стоимость) и методику расчета, рассмотренного выше, определяем эффективную ставку процента. Эффективная ставка процента в этот момент ниже той, под которую выпускалась облигация, и она приблизительно равна 10 %, принимая, что стоимость размещения является приведенной стоимостью будущих денежных потоков от финансового актива (PV).

Далее из формулы PV необходимо найти эффективную ставку процента i . Данная эффективная ставка процента потребуется для заполнения приведенной ниже амортизационной таблицы, которая в свою очередь предоставит числовые данные для соответствующих проводок.

Поскольку нам известны все переменные в этой формуле ($PV = 10\,507,61$ у.е.; $r = 6\%$; $Pr = 10\,000$ у.е.; $n = 6$) и неизвестной является только i , то ее возможно найти.

Поскольку невозможно привести формулу в более удобный для

определения i вид, то эффективная ставка процента определяется методом подбора при помощи программы Excel. В данном случае мы находим, что рыночная (и, соответственно, эффективная) ставка процента равна 10 % годовых.

Обычно, при выпуске долгового обязательства составляют амортизационные таблицы. В них фиксируются цифровые данные, необходимые для учета выплаты процентов, дисконтов, а также они обеспечивают аккуратность при подсчете амортизационных платежей в последующие периоды.

(а) Стоимость размещения ценной бумаги – приведенная стоимость – балансовая стоимость.

(б) $10\,000 * 6\% (12/2) = 600,00$ – Эту величину компания будет выплачивать каждые полгода в виде процентов согласно условиям размещения облигации.

(с) $10\,507,61 * 6\% (10/2) = 525,38$ – Эта величина представляет собой процентный расход за период исходя из величины эффективной ставки процента.

(d) $600,00 - 525,38 = 74,62$ – На эту величину в текущем периоде будет амортизирована премия по облигации.

(е) $507,61 - 74,62 = 432,99$ – Премия по облигации будет амортизирована до этой величины.

(f) $10\,507,61 - 74,62 = 10\,432,99$ – Новая балансовая стоимость облигации.

Исходя из полученных данных, учет ценной бумаги, процентов по ней и амортизации премии будут вестись следующим образом:

В момент приобретения (1 января 2016 г.) облигации делается проводка:

Дт «Денежные средства»	10 507,61
Кт «Премия по облигации»	507,61
Кт «Ценные бумаги до погашения»	10 000,00

1 июля 2016 года:

Дт «Расходы по процентам»	525,38
Дт «Премия по облигации»	74,62
Кт «Денежные средства»	600,00

В отчете о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 2016 года проведенные операции будут выглядеть следующим образом:

Обязательства

«Долгосрочные ценные бумаги»

«Ценные бумаги до погашения»	10 000,00
«Премия по облигации»	432,99 <u>10 432,99</u>

В отчете о прибылях и убытках на 2016 год данные проводки найдут свое отражение следующим образом:

«Расходы по процентам»	525,38
------------------------	--------

В последующие периоды расчеты и проводки делаются, исходя из тех же принципов, что и в первом полугодии. Необходимо заметить, что, когда 01 января 2019 г. будет сделана последняя проводка по амортизации премии, премия станет равна 0, а балансовая стоимость облигации будет равна ее номинальной стоимости. Таким образом, завершится процесс распределения премии (и, соответственно, процентного дохода) по периодам согласно методу эффективной ставки процента.

Прекращение признания финансовых обязательств

Компания должна исключить (списывать) финансовое обязательство (или часть финансового обязательства) из своего отчета о финансовом положении тогда и только тогда, когда оно погашено, т. е. когда предусмотренная договором обязанность исполнена, аннулирована или прекращена по истечении срока.

Сделка между существующими заемщиком и кредитором по замене одного долгового инструмента на другой с существенно отличающимися условиями должна учитываться как погашение первоначального финансового обязательства и признание нового финансового обязательства. Аналогично существенная модификация условий имеющегося финансового обязательства или его части (независимо от того, вызвана ли она финансовыми затруднениями должника) должна учитываться как погашение первоначального финансового обязательства и признание нового финансового обязательства.

Условия считаются существенно отличающимися, если приведенная стоимость денежных потоков в соответствии с новыми условиями, включая выплаты комиссионного вознаграждения за вычетом полученного комиссионного вознаграждения, дисконтированных по первоначальной эффективной процентной ставке, отличается по меньшей мере на 10% от дисконтированной приведенной стоимости оставшихся денежных потоков по первоначальному финансовому обязательству.

Разница между балансовой стоимостью погашенного или переданного другой стороне финансового обязательства (или части финансового обязательства) и суммой выплаченного возмещения, должна быть признана в составе прибыли или убытка.

Финансовые активы

Все финансовые активы необходимо разделить на четыре категории: предназначенные для торговли, удерживаемые до погашения, имеющиеся в наличии для продажи, ссуды и дебиторская задолженность, предоставленные компанией. Классификация и оценка финансовых активов приведена в таблице 7.1.

Таблица 7.1

Классификация, оценка и изменение справедливой стоимости финансовых активов

<i>№ п/п</i>	<i>Категория финансового актива</i>	<i>Метод учета</i>	<i>Отнесение изменений в балансовой стоимости актива</i>
1	Финансовые активы, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток	По справедливой стоимости	На прибыль или убыток отчетного периода
2	Инвестиции, удерживаемые до погашения	По амортизируемой стоимости	На прибыль или убыток отчетного периода
3	Ссуды и дебиторская задолженность	По амортизируемой стоимости	На прибыль или убыток отчетного периода
4	Финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи	По справедливой стоимости	На прибыль или убыток отчетного периода или непосредственно на нераспределенную прибыль

Финансовый актив по справедливой стоимости через прибыль или убыток – это финансовый актив, которые отвечают любому из нижеприведенных условий:

- (а) Они классифицируются как предназначенные для торговли.
- (б) При первоначальном признании они были классифицированы

по усмотрению компании как оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток.

Финансовый актив классифицируются как предназначенные для торговли, если они приобретены или приняты главным образом с целью продажи или обратной покупки в ближайшем будущем, при первоначальном признании являются частью портфеля определенных финансовых инструментов, которые управляются как единая группа, и операции с ними совершались с целью получения краткосрочной прибыли, или являются производными инструментами. К ним относятся долевые ценные бумаги (акции) и долговые ценные бумаги (облигации), а также ликвидная дебиторская задолженность.

Финансовые активы, предназначенные для продажи, учитываются по справедливой стоимости, изменения в балансовой стоимости относятся на прибыль или убыток отчетного периода. Также для них создается резерв под обесценение.

Пример 7.6.

В течение года рыночная стоимость акции, купленной с целью получения спекулятивной прибыли, поднялась с 50 у.е. до 60 у.е.

Дт «Финансовые активы, предназначенные для перепродажи» 10
Кт «Прочие неоперационные доходы» 10

Также менеджмент компании подсчитал, что рыночная цена акции является завышенной, поскольку рынок не принимает во внимание известную менеджменту инсайдеровскую информацию. Поэтому создается резерв под обесценение данной акции:

Дт «Прочие неоперационные расходы» 5
Кт «Резерв под обесценение ценных бумаг» 5

Инвестиции, удерживаемые до погашения – это непроемкие финансовые активы с фиксированными или определяемыми платежами, с фиксированным сроком погашения, которые компания способна и намерена держать до наступления срока платежа. К ним относятся долговые финансовые активы (облигации, векселя, дебиторская задолженность, полученная в результате уступки прав требования).

Данная категория финансовых активов учитывается по амортизируемой стоимости, изменения в балансовой стоимости актива относятся на прибыль или убыток отчетного периода, и эти финансовые инструменты проходят в каждом отчетном периоде тест на обесценение.

Пример 7.7.

1 января 2016 года компания приобрела облигацию с целью долгосрочного инвестирования средств за 92 608 у.е. Номинальная стоимость данной облигации равна 100 000 у.е., и проценты по ней уплачиваются раз в год под 9 % в течение следующих 5 лет.

Дисконт (скидка) 7 392 у.е. (100 000 – 92 608), возникший в момент покупки облигаций, будет амортизироваться в течение срока облигации с применением эффективной ставки процента. Компания способна и намерена держать данную облигацию у себя на балансе до наступления срока платежа.

Поскольку компания способна и намерена держать эту облигацию до наступления ее срока погашения, то этот финансовый инструмент попадает в категорию «Инвестиции, удерживаемые до погашения». Перед тем, как начать учет данного финансового инструмента, необходимо определить эффективную ставку процента по ней и составить амортизационную таблицу.

Нам известны все переменные кроме, искомой величины i . С помощью программы Excel находим, что $i = 11\%$.

Теперь составим амортизационную таблицу:

(a) $100\ 000 \cdot 0,09 = 9\ 000$ – эту величину компания будет получать ежегодно в виде процентов в соответствии с условиями размещения облигации.

(b) $92\ 608 \cdot 0,11 = 10\ 186$ – умножая балансовую стоимость облигации на эффективную ставку проценту, мы получим процентный доход за период.

(c) $10\ 186 - 9\ 000 = 1\ 186$ – вычитая из процентного дохода за период полученные дивиденды по облигации, мы найдем величину амортизации дисконта в текущем периоде. Другими словами – это та часть дисконта, которая вычитается из процентных доходов в данном периоде в соответствии с эффективной ставкой процента.

(d) $92\ 608 + 1\ 186 = 93\ 795$ – на величину амортизации дисконта корректируется балансовая стоимость облигации.

В момент приобретения будет сделана проводка:

Дт «Инвестиции, удерживаемые до погашения» 100 000

Кт «Дисконт по инвестициям, удерживаемым до погашения»
7 392

Кт «Денежные средства» 92 608

В конце первого отчетного периода будет сделана следующая проводка:

Дт «Денежные средства» 9 000

Дт «Дисконт по инвестициям, удерживаемым до погашения» 1 186

Кт «Прибыль отчетного периода» (Доходы по процентам) 10 186

В отчете о финансовом положении на 31 декабря 2016 г. данная облигация будет отражаться по стоимости 93 795 у.е.

Ссуды и дебиторская задолженность – это непроизводные финансовые активы, представляющие собой денежные средства, товары и услуги, непосредственно предоставленные дебитору, по которым у компании нет намерения переуступки. В данную категорию не попадает приобретение прав на получение возвращаемой ссуды, если она первоначально была предоставлена другой компанией.

Данная категория учитывается по амортизируемой стоимости, изменения в балансовой стоимости относятся на прибыли и убытки текущего периода, и по ним создается резерв под обесценение.

Пример 7.8.

1 января 2016 года компания реализует продукцию, стоимостью в 1 000 у.е. в рассрочку на 2 года, и по условиям рассрочки дебитор должен выплатить 1 102,50 у.е. 102,50 у.е. представляют собой процентный доход компании, который в соответствии с IAS 39 должен амортизироваться. Методом подбора определяем из формулы PV, что эффективная ставка процента (*i*) равна 5 %.

1 января 2016 г. будет отражен факт реализации:

Дт «Счета к получению» 1 000

Кт «Выручка от реализации» 1 000

31 декабря 2016 г. будут начислены и признаны как доход проценты за 2016 год:

Дт «Проценты к получению» 50,0 (1 000 · 5%)

Кт «Доход в виде процентов» 50,0

31 декабря 2017 г. будут начислены и признаны как доход проценты за 2017 год.

Дт «Проценты к получению» 52,50 (1 000 – 50) · 5 %

Кт «Доход в виде процентов» 52,50

Финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи – это

непроизводные финансовые активы, которые классифицированы по усмотрению компании как имеющиеся в наличии для продажи либо которые не классифицированы как (а) ссуды и дебиторская задолженность, (b) инвестиции, удерживаемые до погашения, или (с) финансовые активы, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток. Данная категория учитывается по справедливой стоимости, изменения в балансовой стоимости относятся либо на прибыль/убыток отчетного периода, либо на «Нераспределенную прибыль».

Как уже отмечалось, для каждой категории финансовых активов создается резерв под обесценение. Признаками обесценения считаются:

- значительные финансовые затруднения эмитента или заемщика;
- нарушение условий договора, таком как дефолт или просрочка платежа по основному долгу или процентам;
- высокая вероятность банкротства или финансовой реорганизации заемщика;
- исчезновение активного рынка для данного финансового актива в результате финансовых затруднений.

Финансовый актив будет считаться обесцененным, если его балансовая стоимость будет выше предполагаемой возмещаемой стоимости.

Прекращение признания финансовых активов

Прекращение признания финансового актива возможно только в случае, когда контроль над теми правами, основанными на договоре, которые и формируют актив, передается от прежнего владельца (продавца) к новому владельцу (покупателю). Контроль определяется, как обладание правом получать выгоду от актива и способность запрещать другим, получать выгоды от этого актива. Активы считаются реализованными, если покупатель может свободно продать или заложить полученные активы.

Разница между полученным вознаграждением и балансовой стоимостью актива относится на финансовый результат текущего периода.

Хеджирование

Учет финансовых инструментов, находящихся на отчете о финансовом положении компании и признанных, как предназначенных для хеджирования, ведется методом хеджирования.

Хеджирование, для целей бухгалтерского учета, означает использование производных и непроизводных финансовых инструментов для частичной или полной компенсации изменения справедливой стоимо-

сти хеджируемой (защищаемой) статьи или связанных с ней поступлений и платежей денежных средств. Например, покупка фьючерса на продажу 5 000 тонн зерна по цене 150 у.е. за тонну, при наличии контракта на покупку 5 000 тонн зерна по той же цене.

Хеджируемая статья – это актив или обязательство, которое подвергает компанию риску изменения справедливой стоимости или изменению потоков будущих платежей.

Операции хеджирования обладают различной *эффективностью*, которая зависит от того, в какой степени удалось компенсировать изменения справедливой стоимости или потоков денежных средств при помощи инструментов хеджирования.

Инструмент хеджирования – это определенный актив или обязательство (чаще всего производный), справедливая стоимость или потоки денежных средств которой, как ожидается, будут компенсировать изменение справедливой стоимости или потоков денежных средств от хеджируемой статьи (объект хеджирования).

Эффективность хеджирования – степень, в которой удалось компенсировать изменение справедливой стоимости или потоков денежных средств от хеджируемой статьи, с помощью инструмента хеджирования.

7.2. Финансовые инструменты: представление информации

Цель IAS 32 «*Финансовые инструменты: представление информации*» – установить принципы, в соответствии с которыми финансовые инструменты представляются в составе обязательств или собственного капитала, а также производится взаимозачет финансовых активов и финансовых обязательств. Этот стандарт применяется при классификации финансовых инструментов с точки зрения эмитента в качестве финансовых активов, финансовых обязательств и долевых инструментов; при классификации соответствующих процентов, дивидендов, убытков и прибылей; а также при определении необходимости взаимозачета финансовых активов и финансовых обязательств.

Принципы, установленные настоящим стандартом, дополняют принципы признания и оценки финансовых активов и финансовых обязательств, изложенные в IAS 39 «Финансовые инструменты: при-

знание и оценка», а также принципы раскрытия информации о них, изложенные в IFRS 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации».

Представление информации о финансовых инструментах Обязательства и собственный капитал

Эмитент финансового инструмента при первоначальном признании должен классифицировать этот инструмент или составляющие его части как финансовое обязательство, финансовый актив или долевого инструмент в соответствии с сущностью договорных отношений и определениями финансового обязательства, финансового актива и долевого инструмента.

Долевой инструмент – договор, подтверждающий право на остаточную долю в активах компании после вычета всех ее обязательств. Он предоставляет своему держателю право на пропорциональную долю чистых активов компании в случае ее ликвидации. Чистые активы компании – это те активы, которые остаются после вычета всех других требований в отношении ее активов. Пропорциональная доля определяется путем: (а) деления чистых активов компании при ее ликвидации на доли равной величины; и (б) умножения полученной величины на количество долей, имеющих у держателя соответствующего финансового инструмента.

Компания должна реклассифицировать долевого инструмент в качестве финансового обязательства с той даты, на которую инструмент перестает обладать всеми характеристиками. Финансовое обязательство должно оцениваться по справедливой стоимости инструмента на дату его реклассификации. Разницу между балансовой стоимостью долевого инструмента и справедливой стоимостью финансового обязательства на дату реклассификации компания должна признать в составе собственного капитала.

Компания должна реклассифицировать финансовое обязательство в категорию собственного капитала с той даты, на которую инструмент приобретает все характеристики и начинает удовлетворять условиям, предусмотренным стандартом. Долевой инструмент должен оцениваться по балансовой стоимости финансового обязательства на дату реклассификации.

Важнейшим признаком финансового обязательства, отличающим его от долевого инструмента, является наличие предусмотренной до-

говором обязанности одной стороны по финансовому инструменту (эмитента) передать денежные средства или иной финансовый актив другой стороне (держателю) либо обменяться с держателем финансовыми активами или финансовыми обязательствами на условиях, потенциально невыгодных для эмитента.

Классификация финансового инструмента в отчете о финансовом положении компании определяется его сущностью, а не юридической формой. Сущность обычно соответствует юридической форме, но не всегда. Некоторые финансовые инструменты имеют юридическую форму собственного капитала, но по своей сути являются обязательствами, а другие могут сочетать в себе как характеристики долевого инструмента, так и характеристики финансовых обязательств. Например, привилегированная акция, которая предусматривает ее обязательный выкуп эмитентом за фиксированную сумму в определенный день в будущем или дает своему держателю право потребовать от эмитента погашения данного инструмента в установленный день или после его наступления по фиксированной цене, является финансовым обязательством.

Эмитент производного финансового инструмента должен проанализировать условия этого финансового инструмента, чтобы определить, содержит ли он как долговой компонент, так и долевого компонент. Такие компоненты должны классифицироваться отдельно как финансовые обязательства, финансовые активы или долевого инструменты.

Компания отдельно признает те компоненты финансового инструмента, которые (а) создают финансовое обязательство компании и (б) дают держателю инструмента возможность самому решить, конвертировать ли его в долевого инструмент компании.

Пример 7.9.

Выпущена конвертируемая облигация номиналом в 100 у.е. по которой платятся фиксированные проценты в размере 30 % годовых, но которая по желанию держателя может быть обменена на обыкновенные акции компании в первые 3 года владения этими облигациями, т.е. данное событие по своей экономической сути равнозначно двум следующим событиям:

1) выпуск долгового обязательства предоставить денежные средства (30 у.е. в год).

2) выпуск опциона на акции (долевые финансовые инструменты), предоставляющие держателю право конвертировать в течение трех лет этот инструмент в обыкновенные акции.

Другими примерами финансовых инструментов, состоящих из основной и встроенной частей и требующих отдельного учета в отчете о финансовом положении, могут быть: выпущенные или приобретенные облигации, могущие быть обменены на акции, опцион на продажу, встроенный в долевой инструмент, долговой инструмент, основная сумма которого или процент привязаны к ценам на товары или акции.

Собственные выкупленные акции

Если компания выкупает собственные долевые инструменты, то эти инструменты («собственные выкупленные акции») должны вычитаться из собственного капитала. При покупке, продаже, выпуске или аннулировании собственных долевых инструментов компании никакие прибыли или убытки не могут быть признаны в составе прибыли или убытка. Такие собственные выкупленные акции могут быть приобретены и удерживаться самой компанией. Выплаченное или полученное возмещение подлежит признанию непосредственно в составе собственного капитала.

Проценты, дивиденды, убытки и прибыли

Проценты, дивиденды, убытки и прибыли, относящиеся к финансовому инструменту или его компоненту, классифицированному как финансовое обязательство, должны признаваться как доходы или расходы в составе прибыли или убытка. Распределяемые держателям долевого инструмента суммы должны признаваться компанией непосредственно в составе собственного капитала. Затраты по сделке, связанные с операцией с собственным капиталом, должны относиться на уменьшение собственного капитала.

В отчете о прибылях и убытках доходы и расходы, полученные и понесенные в форме процентов и дивидендов, отражаются отдельно. Прибыли и убытки, связанные с изменениями балансовой стоимости финансового обязательства, признаются как доход или расход в составе прибыли или убытка.

Взаимозачет финансовых активов и финансовых обязательств

Финансовый актив и финансовое обязательство подлежат взаимозачету с представлением в отчете о финансовом положении нетто-ве-

личины тогда и только тогда, когда компания:

(а) в настоящее время имеет юридически защищенное право осуществить зачет признанных сумм; и

(б) намеревается либо осуществить расчеты на нетто-основе, либо реализовать (продать) актив и исполнить обязательство одновременно.

При отражении в учете передачи финансового актива, который не удовлетворяет критериям прекращения признания, компания не может произвести взаимозачет переданного актива и соответствующего ему обязательства.

Компания, которая осуществляет несколько сделок с финансовыми инструментами с одним контрагентом, может заключить с данным контрагентом «генеральное соглашение о неттинге (взаимозачете)» (master netting arrangement). Для производства этого взаимозачета, нужно, чтобы выполнялись оба описанных выше условия. Такие соглашения обычно используются финансовыми институтами для защиты от убытков в случае банкротства или возникновения иных обстоятельств, вследствие которых контрагент не может выполнить свои обязанности.

Как правило, генеральное соглашение о неттинге создает право на проведение зачета, которое становится осуществимым и оказывает влияние на реализацию или урегулирование отдельных финансовых активов или финансовых обязательств только в случае наступления определенного события, влекущего дефолт, или в других обстоятельствах, возникновения которых нельзя ожидать в рамках обычной деятельности. Генеральное соглашение о неттинге не является основанием для взаимозачета. В случаях, когда финансовые активы и финансовые обязательства, являющиеся предметом данного соглашения, не взаимозачитываются, влияние, оказываемое этим соглашением на подверженность компании кредитному риску, раскрывается в соответствии с IFRS 7.

7.3. Финансовые инструменты: раскрытие информации

IFRS 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации» устанавливает требования регламентирующих раскрытие информации по финансовым инструментам. Цель раскрытия заключается в том, чтобы помочь пользователю определить значение финансовых

инструментов для финансового положения и финансовых результатов деятельности компании, а также помочь в оценке будущих потоков денежных средств, связанных с такими инструментами.

Компания должна раскрыть информацию, которая позволит пользователям его финансовой отчетности оценить, насколько существенным является влияние финансовых инструментов на финансовое положение и финансовые результаты его деятельности.

Отчет о финансовом положении

Категории финансовых активов и финансовых обязательств

Балансовая стоимость каждой из следующих категорий, должна раскрываться либо в отчете о финансовом положении, либо в примечаниях к финансовой отчетности:

(а) финансовые активы, оцениваемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, при этом отдельно раскрываются активы, классифицированные в эту категорию при их первоначальном признании и активы, в обязательном порядке оцениваемые по справедливой стоимости в соответствии с IFRS 9.

(b) финансовые обязательства, оцениваемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, при этом отдельно раскрываются обязательства, классифицированные в эту категорию при их первоначальном признании и обязательства, классифицированные как предназначенные для торговли в соответствии с IFRS 9.

(с) финансовые активы и финансовые обязательства, оцениваемые по амортизированной стоимости.

Финансовые инструменты, учитываемые по справедливой стоимости, изменение которой отражаются в составе прибыли или убытка

Если компания классифицировала финансовые активы как оцениваемый по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, (если в ином случае оценивался бы по амортизированной стоимости), она должна раскрыть следующую информацию:

(а) сумму максимального кредитного риска по этим финансовым активам на конец отчетного периода;

(b) сумму, на которую любые соответствующие производные ин-

струменты или аналогичные инструменты, относящиеся к кредитному риску, уменьшают максимальную сумму кредитного риска;

(с) сумму изменения, за период и нарастающим итогом, справедливой стоимости этих финансовых активов, обусловленного изменением уровня кредитного риска по финансовому активу, которая определяется:

- как сумма изменения справедливой стоимости актива, которое не относится к изменению рыночных условий, что ведет к возникновению рыночного риска; либо

- с использованием альтернативного метода, который, по мнению компании, дает более достоверное представление суммы изменения справедливой стоимости актива в связи с изменением кредитного риска по нему;

(d) сумму изменения справедливой стоимости любых соответствующих производных инструментов или аналогичных инструментов, относящихся к кредитному риску, за период и нарастающим итогом с момента классификации финансового актива.

Если компания классифицировала финансовое обязательство как оцениваемое по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, она должна раскрыть следующую информацию:

(а) сумму изменения, нарастающим итогом, справедливой стоимости финансового обязательства, обусловленного изменениями кредитного риска по данному обязательству, которая определяется:

- как сумма изменения справедливой стоимости актива, которое не относится к изменению рыночных условий, что ведет к возникновению рыночного риска; либо

- с использованием альтернативного метода, который, по мнению компании, дает более достоверное представление суммы изменения справедливой стоимости актива в связи с изменением кредитного риска по нему;

(b) разницу между балансовой стоимостью финансового обязательства и суммой, которую компания должна будет заплатить кредитору по договору на дату погашения обязательства.

Реклассификация (переклассификация)

Компания должна раскрывать информацию по реклассифицированным финансовым активам, осуществленных в течение отчетного

периода (реклассифицированные суммы и причины реклассификаций).

Обеспечение

Компания должна раскрывать информацию о балансовой стоимости финансовых активов, которые она передала в качестве обеспечения обязательств, а также условиях такого залога.

Счет оценочного резерва по кредитным убыткам

В случае, когда финансовые активы обесцениваются из-за кредитных убытков, и компания учитывает это обесценение на отдельном счете (например, счет оценочного резерва, используемый для учета индивидуального обесценения), а не путем прямого списания балансовой стоимости актива, она должна представить анализ изменений на этом счете за период по каждому виду финансовых активов.

Неисполнение и нарушение обязательств

В отношении задолженности по привлеченным займам на конец отчетного периода компания должна раскрывать:

(а) информацию о любом факте дефолта в течение периода в отношении основной суммы, процентов, фонда погашения или условий погашения такой задолженности;

(b) балансовую стоимость просроченной задолженности по привлеченным займам; и

(c) были ли обязательства впоследствии выполнены или условия займа были пересмотрены на конец отчетного периода.

Отчет о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе и отчет об изменениях собственного капитала

Статьи доходов, расходов, прибылей или убытков

Компания должна раскрывать информацию о следующих статьях доходов, расходов, прибылей или убытков в отчете о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе или в примечаниях к нему:

(а) чистые прибыли или чистые убытки от:

- финансовых активов, оцениваемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, при этом отдельно раскрываются чистые прибыли или чистые убытки по финансовым активам, классифицированным в эту категорию при первоначальном признании, и по финансовым активам, которые в обязательном порядке оцениваются по справедливой стоимости;

- финансовых обязательств, оцениваемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка,

при этом отдельно раскрываются чистые прибыли или чистые убытки по финансовым обязательствам, классифицированным в эту категорию при первоначальном признании, и по финансовым обязательствам, классифицированным в качестве предназначенных для торговли;

- финансовых обязательств, оцениваемых по амортизированной стоимости;

- финансовых активов, оцениваемых по амортизированной стоимости;

- финансовых активов, оцениваемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прочего совокупного дохода;

- (b) общая сумма процентных доходов и расходов по финансовым активам, оцениваемым по амортизированной стоимости, и финансовым обязательствам, которые не оцениваются по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка;

- (c) комиссионные доходы и расходы;

- (d) процентный доход по обесцененным финансовым активам;

- (e) сумма любого убытка от обесценения по каждому виду финансовых активов.

Компания должна раскрыть анализ прибыли или убытка, признанного в отчете о совокупном доходе, который возник в результате прекращения признания финансовых активов, оцениваемых по амортизированной стоимости, отдельно отражая прибыль и убыток, возникший в результате прекращения признания этих финансовых активов.

Раскрытие прочей информации

Учет хеджирования

По каждому типу хеджирования, описанному в IAS 39 (т.е. хеджирование справедливой стоимости, хеджирование потоков денежных средств и хеджирование чистых инвестиций в иностранные подразделения), компания должна по отдельности раскрывать следующую информацию:

- (a) описание каждого типа хеджирования;

- (b) описание финансовых инструментов, определенных по усмотрению компании в качестве инструментов хеджирования, и их справедливую стоимость на конец отчетного периода; и

- (c) характер хеджируемых рисков.

Применительно к хеджированию потоков денежных средств компания должна раскрыть:

(а) ожидаемые сроки возникновения соответствующих потоков денежных средств и ожидаемые сроки их включения в расчет прибыли или убытка за период;

(б) описание прогнозирувавшийся операции, в отношении которой ранее применялся учет хеджирования, но осуществление которой более не ожидается;

(с) сумму, которая в течение периода была признана в составе прочего совокупного дохода;

(d) сумму, которая была реклассифицирована из состава собственного капитала в состав прибыли или убытка за период с раскрытием сумм по каждой статье отчета о совокупном доходе; и

(е) сумму, которая в течение периода была исключена из состава собственного капитала и была включена в первоначальную стоимость или другую балансовую стоимость нефинансового актива или нефинансового обязательства.

Справедливая стоимость

При раскрытии информации о справедливой стоимости компания должна сгруппировать финансовые активы и финансовые обязательства по классам, но осуществлять их взаимозачет должна только в той части, в которой была взаимно зачтена их балансовая стоимость в отчете о финансовом положении.

Характер и размер рисков, связанных с финансовыми инструментами

Компания должна раскрыть информацию, позволяющую пользователям ее финансовой отчетности оценить характер и размер, связанных с финансовыми инструментами рисков, которым подвергается компания по состоянию на дату окончания отчетного периода.

Раскрытие информации качественного характера и раскрытие количественной информации, главным образом касается рисков, возникающих в связи с финансовыми инструментами, и способов управления этими рисками. Указанные риски обычно включают *кредитный риск*, *риск ликвидности* и *рыночный риск*, но не ограничиваются только ими.

Кредитный риск – риск того, что у одной из сторон по финансовому инструменту возникнет финансовый убыток вследствие неисполнения обязанностей другой стороной.

Риск ликвидности – риск того, что у компании возникнут сложности при выполнении обязанностей, связанных с финансовыми обя-

зательствами, предполагающими осуществление расчетов денежными средствами или иным финансовым активом.

Рыночный риск – риск того, что справедливая стоимость финансового инструмента или будущие потоки денежных средств по нему будут колебаться из-за изменений рыночных цен. Рыночный риск включает в себя три вида рисков: *валютный риск*, *процентный риск* и *прочий ценовой риск*.

Валютный риск – риск того, что справедливая стоимость финансового инструмента или будущие потоки денежных средств по нему будут колебаться из-за изменений валютных курсов. Валютный риск (или риск изменения обменного курса иностранной валюты) возникает по финансовым инструментам, выраженным в иностранной валюте, т.е. в валюте, отличной от функциональной валюты, в которой они оцениваются.

Процентный риск – риск того, что справедливая стоимость финансового инструмента или будущие потоки денежных средств по нему будут колебаться из-за изменений рыночных процентных ставок. Процентный риск возникает по процентным финансовым инструментам, признанным в отчете о финансовом положении (например, займы и дебиторская задолженность и выпущенные долговые инструменты), и по некоторым финансовым инструментам, не признанным в отчете о финансовом положении (например, некоторые обязательства по предоставлению займов).

Прочий ценовой риск – риск того, что справедливая стоимость финансового инструмента или будущие потоки денежных средств по нему будут колебаться из-за изменений рыночных цен. Прочий ценовой риск возникает по финансовым инструментам вследствие изменений, например, цен на товары или долевые инструменты. Компания может раскрывать информацию о влиянии, оказанном снижением определенного индекса фондового рынка, цены на товар или какой-то другой переменной риска.

Двумя примерами финансовых инструментов, с которыми связан риск изменения цен на долевые инструменты, являются (а) пакет долевых инструментов другой компании и (б) инвестиция в фонд доверительного управления, который в свою очередь инвестирует средства в долевые инструменты. Другими примерами являются форвардные договоры и опционы на покупку или продажу определенного количества

долевых инструментов, а также свопы, индексируемые в соответствии с изменением цен на акции. Справедливая стоимость таких финансовых инструментов зависит от изменения рыночной цены на базовые долевые инструменты.

Раскрытие информации качественного характера в контексте количественной информации позволяет пользователям связать соответствующие раскрытия между собой и таким образом сформировать общее представление о характере и размере рисков, возникающих в связи с финансовыми инструментами. Взаимосвязь между описанием и количественными данными способствует раскрытию информации таким образом, чтобы пользователи смогли лучше оценить подверженность компании рискам.

Основные термины

Амортизируемая стоимость
Валютный риск
Долговой инструмент
Долевой инструмент
Инвестиции, удерживаемые до погашения
Инструмент хеджирования
Кредитный риск
Метод эффективной ставки процента
Производный (деривативный) инструмент
Процентный риск
Прочий ценовой риск
Риск ликвидности
Рыночный риск
Сложные финансовые инструменты
Ссуды и дебиторская задолженность
Финансовое обязательство
Финансовый актив
Финансовый инструмент
Хеджирование
Хеджируемая статья
Ценовой риск
Эффективность хеджирования

Вопросы для самопроверки

1. Что такое финансовый инструмент согласно МСФО?
2. Назовите категории финансовых активов и приведите примеры.
3. Что относится к производным финансовым инструментам?
4. Как оцениваются финансовые активы?
5. Что понимается под хеджированием? Приведите примеры.
6. Какие основные требования предъявляются к раскрытию информации об финансовых инструментах?

Тесты

1. Что такое финансовый инструмент?

- 1) договор, в результате которого возникает финансовый актив у одной стороны и финансовое обязательство или долевого инструмент у другой стороны;
- 2) договор, в результате которого возникает только финансовое обязательство на предприятиях;
- 3) договор, который заключается между покупателем и продавцом по купле-продаже ценных бумаг;
- 4) любой договор, подтверждающий право на долю активов компании, оставшихся после вычета всех ее обязательств.

2. Что включается в состав производных финансовых инструментов?

- 1) акции, облигации;
- 2) простые акции, привилегированные акции;
- 3) фьючерсные контракты, опционы, свопы;
- 4) чеки, аккредитивы, векселя.

3. Долговые ценные бумаги – это

- 1) виды ценных бумаг, представляющие кредиторские отношения с компанией;
- 2) долгосрочные активы, приобретенные в течение деятельности компании;
- 3) виды ценных бумаг, которые учитываются по справедливой стоимости;
- 4) виды ценных бумаг, дающие право их владельцу на возврат к определенному сроку суммы, переданных им в долг.

4. Финансовые активы и обязательства, предназначенные для продажи, а также имеющиеся в наличии для продажи активы оцени-

ваются по

- 1) амортизируемой стоимости;
- 2) справедливой стоимости;
- 3) первоначальной стоимости;
- 4) восстановительной стоимости.

5. *Ссуды и дебиторская задолженность и инвестиции, удерживаемые до погашения, отражаются по*

- 1) первоначальной стоимости;
- 2) справедливой стоимости;
- 3) амортизируемой стоимости;
- 4) ликвидационной стоимости.

6. *Амортизируемая стоимость финансового актива или финансового обязательства оцениваются с применением*

- 1) метода уменьшаемого остатка;
- 2) регрессионного анализа;
- 3) рыночных процентных ставок;
- 4) метода эффективной ставки процента.

7. *Компания приобрела облигацию с целью долгосрочного инвестирования средств. Номинальная стоимость облигации равна 100 000 у.е., и проценты уплачиваются раз в год под 10 % в течение 5 лет. Облигация приобретена за 96 000 у.е., что приводит к*

- 1) дисконту по облигациям в размере 4 000;
- 2) премии по облигациям в размере 4 000;
- 3) доходу в размере 4 000;
- 4) убыток в размере 4 000.

8. *Что понимается под хеджированием?*

1) использование финансовых инструментов для полной компенсации увеличения рыночной стоимости хеджируемой статьи;

2) использование финансовых инструментов для частичной или полной компенсации изменения справедливой стоимости хеджируемой статьи;

3) расчет амортизируемой стоимости финансовых активов и финансовых обязательств;

4) приобретение финансовых инструментов для получения будущих доходов.

9. *Основным отличием долговых ценных бумаг от долевого ценных бумаг является*

- 1) наличие договорного обязательства по данному финансовому инструменту предоставить денежные средства;
- 2) наличие номинальной стоимости по данному финансовому инструменту;
- 3) право на получение фиксированного дохода;
- 4) наличие права на долю активов компании.

10. Под риском того, что сторона по финансовому инструменту не сможет вовремя мобилизовать достаточные денежные средства для погашения своих обязательств, понимается

- 1) риск денежного потока;
- 2) кредитный риск;
- 3) риск ликвидности;
- 4) ценовой риск.

Практические задания

1. Компания эмитировала облигации общей номинальной стоимостью 300 000 у.е., облигации проданы с дисконтом по цене 278 364 у.е. По облигациям начисляются проценты из расчета 10 % годовых, проценты выплачиваются ежегодно в конце года. Рыночная ставка составляет 12 %. Затраты на эмиссию облигаций (затраты на печать бланков) составили 3 000 у.е. Срок обращения облигаций составляет 5 лет. Облигации эмитированы на обычных рыночных условиях, т.е. под рыночный процент. Требуется составить таблицу амортизации дисконта облигации.

2. Компания приобрела облигации за 124 500 у.е. с нулевым купоном и номинальной стоимостью 100 000 у.е. Облигации будут погашены через шесть лет. Определить сумму ежегодной амортизации облигации.

3. 6 января компании разрешено выпустить облигации на сумму 500 000 у.е. (1 000 шт.). Номинальная ставка процента составила 12 %. Проценты выплачиваются два раза в год. Подготовить проводки по отражению выпуска облигаций компанией, предположив, что:

- а) облигации выпущены 1 марта по 500 у.е.
- б) облигации выпущены 1 июня по 540 у.е.

4. Компания приобретает фьючерс на покупку 5 000 баррелей нефти по цене 45 у.е. Приобретение происходит на свободном рынке (при цене на нефть 50 у.е. за баррель) по рыночной цене 25 000 у.е. В

конце отчетного года цены на нефть падают до 40 у.е. за баррель.

Требуется составить соответствующие проводки по отражению приведенных операций.

5. 1 апреля 2016 года компания реализует продукцию, стоимостью в 12 000 у.е. в рассрочку на 2 года, и по условиям рассрочки дебитор должен выплатить 14 520 у.е. Разница в сумме 2 520 у.е. представляют собой процентный доход компании, который в соответствии с IAS 39 должен амортизироваться.

Определить эффективную процентную ставку и составить необходимые бухгалтерские записи.

6. Компания 1 января 2016 года выпускает 5 летние облигации на сумму 50 000 у.е. из расчета 12 % годовых. Проценты выплачиваются 1 января и 1 июля каждого года. При рыночной ставке 10 % чему равна надбавка (премия) по облигациям?

ГЛАВА 8. ИНВЕСТИЦИОННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

8.1. Инвестиционная собственность

IAS 40 «Инвестиционная собственность» определяет порядок учета инвестиционной собственности и требований к раскрытию соответствующей информации.

Инвестиционная собственность – это недвижимость (земля, здания, либо часть здания, или то и другое), находящаяся в распоряжении (собственника или арендатора по договору финансовой аренды) с целью получения арендных платежей (доход от аренды), доходов от прироста стоимости капитала или того и другого, но не для:

- использования в производстве или поставке товаров, или услуг либо в административных целях; или
- продажи в ходе обычной деятельности.

Собственность, занимаемая владельцем – это собственность, удерживаемая (собственником или же арендатором на правах финансовой аренды) для использования в производстве или поставке товаров, или оказании услуг либо в административных целях.

Инвестиционная собственность удерживается для получения арендной платы, или в целях получения выгоды от прироста стоимости, или одновременно того и другого. Следовательно, инвестиционная собственность генерирует денежные потоки в значительной степени независимо от других активов, удерживаемых компанией. Это отличает инвестиционную собственность от собственности, занимаемой владельцем. производства или поставки. К собственности, занимаемой владельцем, применяется IAS 16 «Основные средства».

Примеры объектов инвестиционной собственности:

(а) земельный участок, удерживаемый в целях получения выгоды от прироста стоимости в долгосрочной перспективе, а не для продажи в краткосрочной перспективе в ходе обычной деятельности;

(б) земельный участок, удерживаемый для будущего использования, которое в настоящее время пока не определено. Если компания не определила, что она будет использовать данный земельный участок в качестве собственности, занимаемой владельцем, или для продажи в краткосрочной перспективе в ходе обычной деятельности, то считает-

ся, что эта земля удерживается в целях получения выгоды от прироста ее стоимости;

(с) здание, принадлежащее компании (или удерживаемое компанией на правах финансовой аренды) и предоставленное в операционную аренду по одному или нескольким договорам;

(d) здание, не занятое в настоящее время, но удерживаемое для сдачи в операционную аренду по одному или нескольким договорам;

(е) недвижимость, строящаяся или развиваемая для будущего использования в качестве инвестиционной собственности.

В некоторых случаях недвижимость включают в себя часть, которая удерживается для получения арендной платы или в целях получения выгоды от прироста стоимости, и другую часть, которая удерживается для целей производства или поставки товаров, или оказания услуг либо в административных целях. Если указанные части могут быть проданы по отдельности (или отдельно друг от друга сданы в финансовую аренду), то компания учитывает эти части раздельно. Если же эти части нельзя продать по отдельности, то соответствующая недвижимость будет являться инвестиционной собственностью, только если ее часть, удерживаемая для использования в производстве или поставке товаров, или оказания услуг либо в административных целях, будет незначительной.

Пример 8.1.

Вы покупаете собственность с целью последующей сдачи в аренду, но арендатор становится банкротом. Пока Вы ищете нового арендатора, Вы временно используете помещения под офис.

Пример 8.2.

Вы арендуете помещения в бизнес центре и передаете их в субаренду третьим лицам. Срок аренды – 15 лет. Арендованные помещения учитываются по справедливой стоимости, как инвестиционная собственность.

В некоторых случаях компания имеет в собственности недвижимость, которую арендует и занимает ее материнская компания или другая дочерняя компания. Такая недвижимость не квалифицируется как инвестиционная собственность в консолидированной финансовой отчетности, поскольку с позиций всей группы она является собственно-

стью, занимаемой владельцем. Однако с позиций компании, имеющей данную недвижимость в собственности, она является инвестиционной собственностью, если она соответствует определению.

Признание

Инвестиционная собственность признается в качестве актива, когда выполняются следующие критерии:

- (а) соответствие определению;
- (б) существует вероятность того, что инвестиционная собственность в будущем принесет экономические выгоды;
- (с) первоначальная стоимость объекта инвестиционной собственности поддается надежной оценке.

Компания оценивает в соответствии с этим принципом признания все свои затраты на инвестиционную собственность в момент их возникновения. Такие затраты включают первоначальные затраты на приобретение инвестиционной собственности и затраты, понесенные впоследствии на дополнение, замену части или обслуживание данной недвижимости.

Затраты на повседневное обслуживание

Компания не включает затраты на повседневное обслуживание в балансовую стоимость инвестиционной собственности. Такие затраты отражаются в составе прибыли или убытка в момент их возникновения. Затраты на повседневное обслуживание – это в основном затраты на оплату труда и расходных материалов, и они могут включать затраты на мелкие детали. Назначение данных затрат часто описывается как «ремонт и текущее обслуживание» соответствующей недвижимости.

Пример 8.3.

Вы являетесь владельцем многоквартирного дома. Вашей обязанностью является уборка, ремонт и техническое обслуживание помещений общего пользования. Эти затраты отражаются в момент их возникновения в составе прибыли или убытка как расходы, понесенные в целях увеличения доходов от сдачи в аренду.

Некоторые части инвестиционной недвижимости могли быть приобретены путем замены. Например, могут быть заменены внутренние стены здания. Компания признает затраты на замену конструктивных элементов объекта инвестиционной собственности в момент возникновения таких затрат. Балансовая стоимость замененных элементов

списывается с отчета о финансовом положении.

Пример 8.4.

Балансовая стоимость здания составляет 800 000 у.е. Стоимость новых внутренних стен составляет 300 000 у.е. Балансовая стоимость внутренних стен, подлежащих замене, составляет 150 000 у.е. Следует прибавить стоимость новых стен и вычесть балансовую стоимость старых стен: $800\ 000 + 300\ 000 - 150\ 000 = 950\ 000$ у.е.

Первоначальная оценка

Инвестиционная собственность первоначально должна оцениваться по первоначальной стоимости. Затраты по сделке должны включаться в эту первоначальную оценку.

Первоначальная стоимость приобретенной инвестиционной недвижимости включает цену ее покупки и любые затраты, непосредственно относящиеся к ее приобретению. Непосредственно относящиеся затраты включают, например, оплату профессиональных юридических услуг, налоги на передачу недвижимости и иные затраты по сделке.

В первоначальная стоимость инвестиционной собственности не включаются:

(а) затраты на запуск (за исключением случаев, когда они необходимы для приведения данной недвижимости в рабочее состояние;

(б) операционные убытки, возникающие прежде, чем инвестиционная собственность достигнет запланированного уровня пользования; или

(с) сверхнормативные потери материалов, трудовых или других ресурсов, возникшие при строительстве или развитии недвижимости.

При отсрочке оплаты за инвестиционную собственность первоначальная стоимость определяется как эквивалент цены при немедленной оплате денежными средствами. Разница между этой суммой и общей суммой оплаты признается в качестве процентных расходов в течение срока отсрочки.

Объект инвестиционной собственности, полученный по договору финансовой аренды, учитывается в соответствии с требованиями IAS 17 «Аренда».

Компания может приобретать один или более объектов инвестиционной собственности в обмен на немонетарный актив (активы) или

на комбинацию монетарных и немонетарных активов. Первоначальная стоимость такого объекта инвестиционной собственности оценивается по справедливой стоимости, кроме случаев, когда операция обмена лишена коммерческого содержания или не поддается надежной оценке справедливой стоимости ни полученного, ни отданного актива. Если приобретенный актив не оценивается по справедливой стоимости, его первоначальная стоимость оценивается по балансовой стоимости отданного актива.

Последующая оценка объекта инвестиционной собственности

После первоначального признания объекта инвестиционной собственности компания сама выбирает одну из двух моделей учетной политики:

1. модель учета по справедливой стоимости;
2. модель учета по первоначальной стоимости.

Модель учета по справедливой стоимости подразумевает:

- отражение всех объектов инвестиционной собственности по справедливой стоимости, кроме исключительных случаев;
- признание прибыли или убытка от изменения справедливой стоимости в отчете о прибылях и убытках того периода, в котором они возникли.

Модель учета по первоначальной стоимости предусматривает:

- отражение всех объектов инвестиционной собственности по первоначальной стоимости (за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения активов), используя порядок IAS 16;
- компания должна раскрывать информацию о справедливой стоимости своей инвестиционной собственности.

Учетная политика

В учетной политике компания должна выбрать либо модель учета по справедливой стоимости, либо модель учета по первоначальной стоимости в отношении объектов инвестиционной собственности. Изменения в учетной политике подробно раскрываются в IAS 8.

Модель учета по справедливой стоимости

После первоначального признания компания, выбравшая модель учета по справедливой стоимости, должна оценивать всю свою инвестиционную собственность по справедливой стоимости, за исключением случаев, когда невозможно надежно оценить справедливую стоимость.

Арендатор должен применять оценку по справедливой стоимости в отношении инвестиционной собственности, полученной по договору операционной аренды.

Прибыль или убыток от изменения справедливой стоимости инвестиционной собственности подлежат признанию в составе прибыли или убытка за тот период, в котором они возникли.

Пример 8.5.

В результате переоценки стоимость многоквартирного дома увеличилась на 200 000 у.е. Этот факт должен найти отражение в составе прибыли или убытка за отчетный период.

Дт Основные средства	200 000
Кт Прочие неоперационные доходы	200 000

При определении балансовой стоимости инвестиционной собственности в соответствии с моделью учета по справедливой стоимости компания не допускает повторного счета в отношении активов или обязательств, которые признаны в качестве отдельных активов или обязательств.

Пример 8.6.

Оборудование, такое как лифты и система кондиционирования воздуха, часто составляет неотъемлемую часть здания и, как правило, включается в справедливую стоимость соответствующей инвестиционной собственности, а не признается отдельно в качестве основных средств.

Невозможность надежной оценки справедливой стоимости

Существует опровержимое допущение о том, что компания имеет возможность надежно оценивать справедливую стоимость инвестиционной собственности на продолжающейся основе. Однако в исключительных случаях, когда компания впервые приобретает инвестиционную недвижимость не может надежно определить справедливую стоимость инвестиционной собственности. Такая ситуация возникает тогда и только тогда, когда рынок для сопоставимых объектов недвижимости является неактивным (например, за последнее время проводилось небольшое количество операций, котировки цен не являются текущими или наблюдаемые цены сделок указывают на то, что продавец был вынужден осуществить продажу) и альтернативные надежные оценки справедливой стоимости (например, основанные на прогнозах дискон-

тированных денежных потоков) отсутствуют.

Пример 8.7.

Вы являетесь владельцем прачечной. На данный вид собственности существует активный рынок продаж. Новые правила эксплуатации прачечных требуют больших инвестиций в очистку сточных вод и предписывают частое проведение инспекций. Никто не хочет покупать прачечные и активный рынок исчезает. Справедливую стоимость невозможно оценивать на постоянной основе.

Если компания заключает, что справедливая стоимость строящегося объекта инвестиционной собственности не поддается надежной оценке, но ожидает, что справедливую стоимость этой недвижимости возможно будет с надежностью оценить по завершении строительства, компания должна оценивать этот строящийся объект по первоначальной стоимости до тех пор, пока либо его справедливая стоимость не станет поддаваться надежной оценке, либо не будет завершено строительство (в зависимости от того, какое из этих событий наступит раньше).

Если компания заключает, что справедливая стоимость инвестиционной собственности (кроме строящегося объекта) не поддается надежной оценке на продолжающейся основе, компания должна оценивать эту инвестиционную собственность, используя модель учета по первоначальной стоимости в соответствии с IAS 16. Ликвидационная стоимость такой инвестиционной собственности должна приниматься равной нулю, и компания должна применять IAS 16 вплоть до выбытия данной инвестиционной собственности.

Модель учета по первоначальной стоимости

После первоначального признания компания, которая выбирает модель учета по первоначальной стоимости, должна оценивать все свои объекты инвестиционной собственности по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения активов (в соответствии с требованиями IAS 16 для этой модели).

Если объект инвестиционной собственности отвечает критериям признания актива, предназначенного для продажи, он должен быть учтен в соответствии с IFRS 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность».

Переклассификации

Переводы объектов в категорию или из категории инвестиционной собственности должны производиться тогда и только тогда, когда происходит изменение характера их использования, подтверждаемое:

(а) началом использования собственности в качестве собственности, занимаемой владельцем, – для случаев ее перевода из категории инвестиционной собственности в категорию «собственности, занимаемая владельцем»;

(б) начало развития в целях продажи – для случаев ее перевода из категории инвестиционной собственности в состав запасов;

(с) завершением использования собственности как занимаемой владельцем – для случаев перевода из категории «собственности, занимаемой владельцем», в категорию инвестиционной собственности; или

(д) началом операционной аренды недвижимости другой стороной – для случаев ее перевода из состава запасов в категорию инвестиционной недвижимости.

При переводе объектов инвестиционной собственности, отражаемой по справедливой стоимости, в категорию «собственности, занимаемая владельцем», или в состав «запасов» в качестве условной первоначальной стоимости данной собственности для целей ее последующего учета в соответствии с IAS 16 или IAS 2 должна приниматься ее справедливая стоимость на дату изменения характера ее использования.

Пример 8.8.

Компания имеет на конец отчетного периода здание, сдаваемое в аренду и учитываемое как инвестиционная собственность. Справедливая стоимость здания равна его балансовой стоимости – 25 млн. у.е. Принято решение начать использовать здания для своих нужд.

Будут сделаны следующие проводки по переклассификации:

Дт Здание	25 000 000
Кт Инвестиционная собственность	25 000 000

и «собственность, занимаемая владельцем», переходит в категорию инвестиционной собственности, которая будет отражаться по справедливой стоимости, то компания должна применять IAS 16 вплоть до даты изменения характера использования этого объекта.

Вплоть до даты, когда собственность, занимаемая владельцем, становится инвестиционной собственностью, отражаемой по спра-

ведливой стоимости, компания амортизирует данную собственность и признает возникшие убытки от ее обесценения. Компания учитывает любую разницу, возникшую на эту дату между балансовой стоимостью данной собственности и ее справедливой стоимостью, также переоценку в соответствии с IAS 16.

При переводе объекта из состава запасов в категорию инвестиционной собственности, которая будет отражаться по справедливой стоимости, любая разница между справедливой стоимостью этой собственности на дату перевода и ее предыдущей балансовой стоимостью должна быть признана в составе прибыли или убытка.

Выбытие инвестиционной собственности

Инвестиционная собственность списывается с отчета о финансовом положении при выбытии, а также, когда компания больше не ожидает получения каких-либо экономических выгод от ее использования.

Выбытие инвестиционной собственности может произойти в результате продажи или заключения соглашения о финансовой аренде. Для определения даты выбытия такого актива компания должна использовать критерии, предписываемые (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» для признания выручки. IAS 17 применяется в том случае, когда выбытие происходит в результате заключения соглашения о финансовой аренде, и в случае продажи с обратной арендой.

Прибыли или убытки, возникающие в результате окончательного изъятия из эксплуатации или выбытия инвестиционной собственности, должны определяться как разница между нетто-величиной поступлений от выбытия и балансовой стоимостью соответствующего актива и признаваться в составе прибыли или убытка (кроме случаев, когда IAS 17 требует иного подхода при продаже с обратной арендой).

Пример 8.9.

Балансовая стоимость объекта инвестиционной собственности составляет 450 000 у.е. Вы продаете этот объект за 600 000 у.е. и отражаете доход в размере 150 000 у.е. (600 000 – 450 000) в отчете о прибылях и убытках.

Дт Денежные средства	600 000
Кт Основные средства	450 000
Кт Прочие неоперационные доходы	150 000
Компенсация от третьих сторон за инвестиционную собствен-	

ность, которая была обесценена, утрачена или от которой компания отказалась, должна признаваться в составе прибыли или убытка в тот момент, когда возникает право на получение этой компенсации. Примером компенсации является получение выплат от государства при национализации имущества, выплат от страховых компаний.

Раскрытие информации

Общие требования

Компании следует раскрывать следующую информацию:

1) применяет ли она модель учета по справедливой стоимости или модель учета по первоначальной стоимости;

2) если она применяет модель учета по справедливой стоимости, то использует ли она и при каких обстоятельствах использует классификацию и учет недвижимости, удерживаемой ею на правах операционной аренды, в качестве инвестиционной собственности;

3) когда классификация вызывает сложности, то используемые компанией критерии того, чтобы отличать инвестиционную собственность от «собственности, занимаемой владельцем», и от собственности, предназначенной для продажи в ходе обычной деятельности;

4) степень, в которой справедливая стоимость инвестиционной собственности основана на оценке, произведенной независимым оценщиком, обладающим признанной и соответствующей профессиональной квалификацией, а также недавним опытом проведения оценки недвижимости той же категории и местонахождения, что и оцениваемый объект. Факт отсутствия подобной оценки подлежит раскрытию;

5) признанные в составе прибыли или убытка суммы:

- арендного дохода от инвестиционной собственности;

- прямых операционных расходов (в том числе на ремонт и текущее обслуживание), относящихся к инвестиционной собственности, генерировавшей арендный доход в течение периода;

- прямых операционных расходов (в том числе на ремонт и текущее обслуживание), относящихся к инвестиционной собственности, которая не генерировала арендный доход в течение периода.

6) наличие и величина ограничений в отношении возможности реализации инвестиционной собственности или перечисления доходов и поступлений от ее выбытия;

7) предусмотренные договором обязанности по приобретению, строительству или развитию инвестиционной собственности либо по

ремонт, текущему обслуживанию или улучшению.

Модель учета по справедливой стоимости

В дополнение к информации, раскрываемой выше, компания, использующая модель учета по справедливой стоимости, должна раскрывать информацию о сверке балансовой стоимости инвестиционной собственности на начало и конец периода, отражающую:

(а) прирост инвестиционной собственности, с отдельным раскрытием прироста в результате новых приобретений и в результате последующих расходов, включаемых в балансовую стоимость актива;

(b) прирост инвестиционной собственности в результате приобретений, связанных с объединением компаний;

(с) активы, классифицированные как предназначенные для продажи и прочие выбытия;

(d) нетто-величину прибылей или убытков в результате корректировки справедливой стоимости;

(е) нетто-величину курсовых разниц, возникающих при пересчете финансовой отчетности в иную валюту представления отчетности и при пересчете показателей иностранного подразделения в валюту представления отчетности отчитывающейся компании;

(f) переводы в состав и из состава запасов и переводы в категорию и из категории собственности, занимаемой владельцем; и

(g) прочие изменения.

Модель учета по первоначальной стоимости

В дополнение к информации, раскрываемой выше, компания, применяющая модель учета по первоначальной стоимости, также обязана раскрыть:

(а) используемые методы амортизации;

(b) применяемые сроки полезного использования или нормы амортизации;

(с) валовую балансовую стоимость и накопленную сумму амортизации (вместе с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец периода;

(d) сверку балансовой стоимости инвестиционной собственности на начало и конец периода, отражающую следующее:

- прирост инвестиционной собственности, с отдельным раскрытием прироста в результате новых приобретений и в результате последующих расходов, включаемых в балансовую стоимость актива;

- прирост инвестиционной собственности в результате приобретений, связанных с объединением компаний;
 - активы, классифицированные как предназначенные для продажи и прочие выбытия;
 - амортизацию;
 - сумму убытков от обесценения и их восстановление;
 - нетто-величину курсовых разниц, возникающих при пересчете финансовой отчетности в иную валюту представления отчетности и при пересчете показателей иностранного подразделения в валюту представления отчетности отчитывающейся компании;
 - переводы в состав и из состава запасов и переводы в категорию и из категории собственности, занимаемой владельцем; и
 - прочие изменения.
- (е) справедливую стоимость инвестиционной собственности.

8.2. Совместная деятельность

Принципы подготовки и представления финансовой отчетности компаний, имеющих долю участия в совместно контролируемых компаниях (т.е. в совместной деятельности) установлены в IFRS 11 «Совместная деятельность». Этот стандарт применяется всеми компаниями, которые являются сторонами совместной деятельности.

Совместная деятельность

Совместная деятельность – это деятельность, совместно контролируемая двумя или большим числом сторон.

Совместная деятельность обладает следующими особенностями:

- (а) Стороны связаны договорным соглашением.
- (б) Договорное соглашение предоставляет двум или большему числу из указанных выше сторон совместный контроль над деятельностью.

Совместная деятельность – это либо совместная операция, либо совместное предприятие.

Наличие договорного соглашения может подтверждаться различными способами. Обеспеченное правовой санкцией договорное соглашение зачастую, но не всегда, оформлено в письменном виде, как правило, в форме договора или задокументированных обсуждений между

сторонами. Установленные в законодательном порядке механизмы также могут создавать обеспеченные правовой санкцией соглашения как сами по себе, так и в сочетании с договорами между сторонами.

В случае если совместная деятельность имеет структуру отдельной компании, договорное соглашение или некоторые из его аспектов могут быть включены в устав, регламент или внутренние положения отдельной компании.

Договорное соглашение предусматривает условия, в соответствии с которыми стороны участвуют в деятельности, которая является предметом соглашения. Договорное соглашение, как правило, регулирует следующие вопросы:

(а) цель, виды и продолжительность совместной деятельности.

(b) каким образом назначаются члены совета директоров или эквивалентного органа управления совместной деятельностью.

(с) процесс принятия решений: вопросы, требующие принятия решений сторонами, права голоса сторон и необходимый уровень поддержки таких вопросов. Процесс принятия решений, отраженный в договорном соглашении, устанавливает совместный контроль над деятельностью.

(d) взносы в капитал или другие взносы, требуемые от сторон.

(е) каким образом стороны участвуют в активах, обязательствах, выручке, расходах, или прибыли или убытках, связанных с совместной деятельностью.

Совместный контроль

Совместный контроль – контроль, разделенный между сторонами в соответствии с договором, причем совместный контроль имеет место только тогда, когда принятие решений касательно значимой деятельности требует единогласного согласия сторон, осуществляющих совместный контроль.

Предприятие, которое является стороной деятельности, должно определить, предусматривает ли договорное соглашение между сторонами коллективный контроль над совместной деятельностью для всех сторон или какой-либо группы сторон. Все стороны или группа сторон осуществляют коллективный контроль над совместной деятельностью, если они должны действовать сообща, управляя деятельностью, которая оказывает значительное влияние на доход совместной деятельности (то есть значимой деятельностью).

После того как было сделано заключение, что все стороны или

группа сторон осуществляют коллективный контроль над деятельностью, предприятие должно оценить, обладает ли оно совместным контролем над деятельностью. Совместный контроль имеет место только тогда, когда принятие решений о значимой деятельности требует единогласного согласия сторон, которые осуществляют коллективный контроль над деятельностью. При определении того, кем осуществляется совместный контроль над деятельностью – всеми сторонами или группой сторон, или одной из сторон деятельности – может потребоваться вынесение суждения.

Иногда процесс принятия решений, согласованный сторонами в договорном соглашении, подразумевает совместный контроль. Например, предположим, что две стороны учреждают деятельность, в которой у каждой из сторон есть 50 процентов прав голоса, и договорное соглашение между ними предусматривает, что для принятия решений, касающихся значимой деятельности, необходим, по меньшей мере, 51 процент прав голоса. В этом случае стороны в неявной форме согласились на совместный контроль над деятельностью, поскольку решения о значимой деятельности не могут быть приняты без согласия обеих сторон.

В других случаях договорное соглашение устанавливает требование к минимальному проценту прав голоса, необходимому для принятия решений о значимой деятельности. В случае если такой минимальный необходимый процент прав голоса может быть достигнут посредством нескольких различных комбинаций сторон, голосующих вместе, такая деятельность не является совместной деятельностью.

Пример 8.10.

Предположим, что три стороны учреждают деятельность: стороне А принадлежит 50 процентов прав голоса, стороне В – 30 процентов, и стороне С – 20 процентов. Договорное соглашение между А, В и С предусматривает, что необходимо, по меньшей мере, 75 процентов голосов для принятия решений касательно значимой деятельности. Несмотря на то что сторона А может заблокировать любое решение, она не обладает контролем над деятельностью, поскольку нуждается в согласии стороны В. Условие договорного соглашения, требующее, по меньшей мере, 75 процентов голосов для принятия решений касательно значимой деятельности, подразумевает, что стороны А и В обладают совместным контролем над деятельностью, поскольку решения каса-

тельно значимой деятельности не могут быть приняты без согласия как стороны А, так и стороны В.

Пример 8.11.

Предположим, что три стороны учреждают деятельность: стороне А принадлежит 50 процентов прав голоса, а сторонам В и С – по 25 процентов. Договорное соглашение между А, В и С предусматривает, что необходимо, по меньшей мере, 75 процентов голосов для принятия решений касательно значимой деятельности. Несмотря на то, что сторона А может заблокировать любое решение, она не обладает контролем над деятельностью, поскольку нуждается в согласии стороны В или С. В данном примере стороны А, В и С осуществляют коллективный контроль над деятельностью. Однако необходимые 75 процентов голосов могут быть получены при помощи нескольких комбинаций соглашающихся сторон (то есть либо А и В, либо А и С). В такой ситуации, чтобы деятельность была совместной деятельностью, договорное соглашение между сторонами должно было бы установить определенную комбинацию сторон, которые должны прийти к единогласному согласию, чтобы принять решение касательно значимой деятельности.

Пример 8.12

Предположим, что стороны А и В имеют по 35 процентов прав голоса в какой-либо деятельности, а оставшиеся 30 процентов широко рассредоточены. Решения касательно значимой деятельности требуют одобрения большинством голосов. Стороны А и В обладают совместным контролем над деятельностью, только если договорное соглашение предусматривает, что решения касательно значимой деятельности требуют согласия как стороны А, так и стороны В.

Виды совместной деятельности

Предприятие должно определить вид совместной деятельности, участником которой оно является. Совместная деятельность может осуществляться с различными целями (например, с целью участия в затратах и рисках, или как способ предоставить сторонам доступ к новым технологиям или новым рынкам) и с использованием различных структур и организационно-правовых форм.

Классификация совместной деятельности, требуемая IFRS 11, за-

висит от прав и обязательств сторон, которые возникают в связи с совместной деятельностью в ходе обычной хозяйственной деятельности. Настоящий стандарт классифицирует совместную деятельность как *совместные операции* или *совместные предприятия*.

Совместная операция – это совместная деятельность, которая предполагает наличие у сторон, обладающих совместным контролем над деятельностью, прав на активы и ответственности по обязательствам, связанным с деятельностью. Такие стороны именуются *участниками совместной операции*.

Совместное предприятие – это совместная деятельность, которая предполагает наличие у сторон, обладающих совместным контролем над деятельностью, прав на чистые активы деятельности. Такие стороны именуются *участниками совместного предприятия*.

Чтобы определить является ли совместная деятельность совместной операцией или совместным предприятием, предприятие должно вынести суждение. Предприятие должно определить вид совместной деятельности, участником которой оно является, рассмотрев свои права и обязательства, возникающие в связи с такой деятельностью.

В таблице 8.1 приводится сравнение условий договорных соглашений между сторонами совместной деятельности.

Таблица 8.1

Оценка условий договорных соглашений

	Совместная операция	Совместное предприятие
Условия договорного соглашения	Стороны совместной деятельности имеют права на активы и обязанности по выполнению обязательств, связанных с деятельностью.	Стороны совместной деятельности имеют права на чистые активы деятельности.
Права на активы	Стороны совместной деятельности разделяют все интересы в активах, связанных с деятельностью в установленном соотношении.	Активы, которые были внесены в деятельность или впоследствии приобретены совместной деятельностью, являются активами деятельности. У сторон нет никаких интересов в активах деятельности.

Ответственность по обязательствам	<p>Стороны совместной деятельности разделяют все обязательства, обязанности, затраты и расходы в установленном соотношении.</p>	<p>Совместная деятельность несет ответственность по долгам и обязательствам деятельности.</p> <p>Стороны совместной деятельности несут ответственность только в пределах их соответствующих инвестиций в деятельность или их соответствующих обязательств внести любой неоплаченный или дополнительный капитал в деятельность, или и того, и другого.</p>
	<p>Стороны совместной деятельности несут ответственность по претензиям, предъявленным третьими лицами.</p>	<p>Кредиторы совместной деятельности не имеют права регресса (перевода требований) против любой стороны в отношении долгов или обязательств деятельности.</p>
<p>Выручка, расходы, прибыль или убыток</p>	<p>Договорное соглашение устанавливает порядок распределения выручки и расходов на основе относительных результатов деятельности каждой стороны совместной деятельности. Например, договорное соглашение могло бы устанавливать, что выручка и расходы распределяются на основе производственной мощности, которую каждая сторона использует на</p>	<p>Договорное соглашение устанавливает долю каждой</p>

	совместно управляемом заводе и которая может отличаться от непосредственной доли участия такой стороны в совместной деятельности.	стороны в прибыли или убытках, связанных с деятельностью.
Гарантии	Стороны совместной деятельности зачастую должны предоставлять гарантии третьим лицам, которые, например, получают услуги от совместной деятельности или обеспечивают финансирование совместной деятельности. Предоставление таких гарантий или принятое сторонами обязательство предоставить такие гарантии само по себе свидетельствует о том, что совместная деятельность является совместной операцией. Фактором, который определяет, является ли совместная деятельность совместной операцией или совместным предприятием, является наличие у сторон ответственности по обязательствам, связанным с деятельностью.	

Финансовая отчетность сторон совместной деятельности **Совместные операции**

В связи со своей долей участия в совместной операции участник совместной операции признает:

- (a) свои активы, включая свою долю в совместных активах;
- (b) свои обязательства, включая свою долю в совместных обязательствах;
- (c) свою выручку от продажи доли в продукции, произведенной в результате совместной операции;
- (d) свою долю выручки от продажи продукции, произведенной в результате совместной операции; и
- (e) свои расходы, включая долю в совместных расходах.

В случае если предприятие вступает в сделку с совместной операцией, участником которой оно является, такую как продажа или взнос активов, оно вступает в сделку с другими сторонами совместной операции, и в силу этого участник совместной операции должен признать прибыль и убытки от такой сделки только в пределах долей участия других сторон в совместной операции.

В случае если предприятие вступает в сделку с совместной операцией, участником которой оно является, такую как приобретение активов, оно не должно признавать свою долю прибыли и убытков до тех пор, пока не перепродаст активы третьему лицу.

Совместные предприятия

Участник совместного предприятия должен признать свою долю участия в совместном предприятии как инвестиции и отразить такие инвестиции в учете с использованием метода долевого участия в соответствии с IAS 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия», если предприятие не освобождено от требования применять метод долевого участия в соответствии с указанным стандартом.

Основные термины

Инвестиционная собственность

Модель учета по первоначальной стоимости

Модель учета по справедливой стоимости

Собственность, занимаемая владельцем

Совместная деятельность

Совместная операция

Совместное предприятие

Совместный контроль

Участник совместного предприятия

Участник совместной операции

Вопросы для самопроверки

1. Что является инвестиционной собственностью компании?
2. Каков порядок признания в отчетности инвестиционной собственности?
3. Какая информация об инвестиционной собственности подлежит раскрытию в финансовой отчетности?
4. Что понимается под совместную деятельность?
5. Что такое совместный контроль согласно IFRS 11?
6. Назовите виды совместной деятельности. Охарактеризуйте совместные операции.

Тесты

1. Что такое инвестиционная собственность?

- 1) недвижимость, находящаяся в распоряжении арендатора по договору операционной аренды с целью получения арендных платежей;
- 2) недвижимость, находящаяся в распоряжении арендатора с целью выплаты процентов;
- 3) недвижимость, находящаяся в распоряжении собственника или арендатора по договору финансовой аренды с целью получения арендных платежей;
- 4) основные средства, используемые в процессе производственной деятельности.

2. Первоначальная стоимость здания составляет 1300 тыс. у.е., а накопленная амортизация – 400 тыс. у.е. Компания производит замену внутренних стен здания. Стоимость новых внутренних стен составляет 200 тыс. у.е. Балансовая стоимость внутренних стен, подлежащих замене составляет 160 тыс. у.е. Определить стоимость объекта инвестиционной собственности после замены.

- 1) 860 000;
- 2) 940 000;
- 3) 1 260 000;
- 4) 1 340 000.

3. Совместный контроль – это

- 1) возможность управления финансовой и операционной политикой компании;
- 2) договор между предпринимателями;
- 3) создание одной экономической организации путем покупки одной компанией капитала другой компании;
- 4) согласованное по договору распределение контроля над экономической деятельностью.

4. Совместное предприятие – это

- 1) совместное владение предпринимателями одним или несколькими активами;
- 2) компания, которая владеет более 50 % голосующих акций другой компании;
- 3) совместная деятельность, которая предполагает учреждение корпорации, товарищества или другой компании;

4) совместная деятельность, которая предполагает наличие у сторон, обладающих совместным контролем над деятельностью, прав на чистые активы деятельности

5. Метод бухгалтерского учета, по которому доля в совместной компании первоначально учитывается по себестоимости, а затем корректируются на изменение принадлежащей участнику части чистых активов совместного предприятия, называется

- 1) методом учета по долевному участию;
- 2) пропорциональная консолидация;
- 3) методом учета по справедливой стоимости;
- 4) методом учета по первоначальной стоимости.

6. Положительный результат от продажи инвестиционной собственности должен признаваться в качестве

- 1) расхода в отчете о прибылях и убытках;
- 2) выручки от реализации продукции;
- 3) дохода в отчете о прибылях и убытках;
- 4) увеличение капитала в отчете о финансовом положении.

7. Затраты по обслуживанию инвестиционной собственности – ремонт и техническое обслуживание обычно

- 1) учитываются как отсроченные расходы;
- 2) отражаются в отчете о прибылях и убытках по мере их возникновения;
- 3) не отражаются в отчете о прибылях и убытках по мере их возникновения;
- 4) включаются на стоимость инвестиционной собственности.

Практические задания

1. Компания производит замену внутренних стен административного здания. Первоначальная стоимость здания составляет 530 тыс. у.е., а накопленная амортизация - 160 тыс. у.е. Стоимость новых внутренних стен составляет 50 тыс. у.е. Балансовая стоимость внутренних стен, подлежащих замене составляет 34 тыс. у.е. Требуется определить стоимость объекта инвестиционной собственности после замены.

2. Компания приобрела здание за 600 тыс. у.е. с целью последующей сдачи в операционную аренду. С 1 января 2016 года это здание признается в финансовой отчетности компании как инвестиционная собственность. По состоянию на 31 декабря 2016 года известно, что

здание было продано за 640 тыс. у.е.

Определить справедливую стоимость инвестиционной собственности.

3. Балансовая стоимость объекта инвестиционной собственности компании составляет 720 000 у.е. Компания дала за этот объект за 900 000 у.е. Определите сумму дохода и составьте соответствующие бухгалтерские проводки.

4. Компания «Барс» купила 80 % акций с правом голоса компании «Энергия» за 150 000 у.е. Балансовая стоимость чистых активов компании «Энергия» составляет 120 000 у.е., а справедливая стоимость больше на 8 000 у.е. Требуется рассчитать сумму гудвила (деловой репутации).

5. Материнская компания заплатила за 80%-й контроль дочерней компании 350 000 у.е. Балансовая стоимость чистых активов дочерней компании составляет 250 000 у.е. Определите сумму чистых активов дочерней компании приобретаемой материнской компанией и сумму деловой репутации.

ГЛАВА 9. УЧЕТ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

9.1. Налоги на прибыль

Цель IAS 12 «Налоги на прибыль» состоит в определении порядка учета налогов на прибыль. Главный вопрос учета налогов на прибыль заключается в том, как следует учитывать текущие и будущие налоговые последствия:

(а) будущего возмещения (погашения) балансовой стоимости активов (обязательств), которые признаны в отчете о финансовом положении компании; и

(б) операций и других событий текущего периода, признанных в финансовой отчетности компании.

Данный стандарт также регламентирует признание отложенных налоговых активов, возникающих от неиспользованных налоговых убытков или неиспользованных налоговых льгот, представление налогов на прибыль в финансовой отчетности и раскрытие информации, касающейся налогов на прибыль.

Этот стандарт распространяется на все национальные и зарубежные налоги, взимаемые с налогооблагаемых прибылей.

Рассмотрим основные термины и определения IAS 12.

Бухгалтерская (учетная) прибыль – это прибыль или убыток за период до вычета расхода по налогу на прибыль.

Налогооблагаемая прибыль (налоговый убыток) – это сумма прибыли (убытка) за период, определяемая в соответствии с правилами, установленными налоговыми органами, в отношении которой уплачивается (возмещается) налог на прибыль.

Расход по налогу (доход по налогу) – это агрегированная (совокупная) сумма, включаемая в расчет прибыли или убытка за период в отношении текущего налога и отложенного налога.

Текущий налог – это сумма налогов на прибыль, подлежащих уплате (возмещению) в отношении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) за период.

Отложенные налоговые обязательства – это суммы налогов на прибыль, подлежащие уплате в будущих периодах в отношении налогооблагаемых временных разниц.

Отложенные налоговые активы – это суммы налогов на прибыль, подлежащие возмещению в будущих периодах в отношении:

- вычитаемых временных разниц;
- перенесенных на будущие периоды неиспользованных налоговых убытков; и
- перенесенных на будущие периоды неиспользованных налоговых льгот.

Временные разницы – это разницы между балансовой стоимостью актива или обязательства в отчете о финансовом положении и налоговой стоимостью этого актива или обязательства. Временные разницы могут представлять собой:

(а) *налогооблагаемыми*, т.е. временные разницы, которые приведут к налогооблагаемым суммам при расчете налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) будущих периодов в момент возмещения или погашения балансовой стоимости указанного актива или обязательства; либо

(б) *вычитаемыми*, т.е. временные разницы, которые приведут к суммам, вычитаемым при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) будущих периодов в момент возмещения или погашения балансовой стоимости указанного актива или обязательства.

Налоговая база (налоговая стоимость) актива или обязательства – это сумма, в которой определяется указанный актив или обязательство для целей налогообложения.

Налоговая база

Налоговая база актива – это сумма, которая будет вычитаться для целей налогообложения из любых налогооблагаемых экономических выгод, которые получит компания после того, как она возместит балансовую стоимость актива. Если эти экономические выгоды не будут облагаться налогом, налоговая база актива равняется его балансовой стоимости.

Пример 9.1.

1. Первоначальная стоимость станка составляет 100. В налоговых целях амортизация в сумме 30 уже была вычтена в текущем и предыдущих периодах, а остальная часть первоначальной стоимости будет вычитаться в будущих периодах либо как амортизация, либо как вычет при выбытии этого станка. Выручка, получаемая в результате исполь-

зования станка, подлежит налогообложению, любая прибыль от выбытия станка будет облагаться налогом, а любой убыток от его выбытия – вычитаться в налоговых целях. *Налоговая база данного станка составляет 70.*

2. Балансовая стоимость процентов к получению составляет 100. Относящийся к ней процентный доход будет облагаться налогом при поступлении денежных средств, т.е. на кассовой основе. *Налоговая база процентов к получению равняется нулю.*

3. Балансовая стоимость торговой дебиторской задолженности составляет 100. Относящаяся к ней выручка уже была включена в состав налогооблагаемой прибыли (налогового убытка). *Налоговая база торговой дебиторской задолженности составляет 100.*

Налоговая база обязательства равняется его балансовой стоимости, за вычетом любой суммы, которая будет вычитаться для целей налогообложения в отношении этого обязательства в будущих периодах. В случае с выручкой, полученной авансом, налоговая база возникающего обязательства равняется его балансовой стоимости за вычетом любой суммы выручки, которая не будет облагаться налогом в будущих периодах.

Пример 9.2.

1. Краткосрочные обязательства включают задолженность по начисленным расходам балансовой стоимостью 100. Относящиеся к ней расходы будут вычитаться в налоговых целях на основе кассового метода. *Налоговая база начисленных расходов равняется нулю.*

2. Краткосрочные обязательства включают задолженность по процентному доходу, полученному авансом, имеющую балансовую стоимость 100. Относящийся к ней процентный доход был обложен налогом на основе кассового метода. *Налоговая база процентов, полученных авансом, равна нулю.*

3. Краткосрочные обязательства включают начисленные штрафы и неустойки балансовой стоимостью 100. Штрафы и неустойки не подлежат вычету в налоговых целях. *Налоговая база начисленных штрафов и неустоек равняется 100.*

Признание текущих налоговых обязательств и активов

Неоплаченные суммы текущего налога за текущий и предыдущие периоды признаются в качестве обязательства. Если сумма, которая

уже была уплачена в отношении текущего и предыдущих периодов, превышает сумму, подлежащую уплате в отношении этих периодов, то сумма превышения признается в качестве актива.

Выгода, связанная с налоговым убытком, который допускается переносить на тот или иной прошлый период с целью возмещения текущего налога за этот период, подлежит признанию в качестве актива.

Признание отложенных налоговых обязательств и активов

Отложенное налоговое обязательство признается в отношении всех налогооблагаемых временных разниц, кроме случаев, когда данное налоговое обязательство возникает в результате:

(а) первоначального признания гудвила (деловой репутации); или
(б) первоначального признания актива или обязательства вследствие операции, которая:

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

В самом признании актива заложено будущее возмещение его балансовой стоимости в форме экономических выгод, которые компания получит в будущих периодах. Когда балансовая стоимость актива превышает его налоговую базу, сумма налогооблагаемых экономических выгод будет превышать величину, вычитание которой разрешается для целей налогообложения. Эта разница является налогооблагаемой временной разницей, а обязательство уплатить возникающие налоги на прибыль в будущих периодах является отложенным налоговым обязательством. По мере того, как компания возмещает балансовую стоимость актива, налогооблагаемая временная разница будет восстанавливаться, и у компании будет появляться налогооблагаемая прибыль. Это создает вероятность того, что экономические выгоды будут уходить из компании в форме налоговых платежей.

Пример 9.3.

Актив с первоначальной стоимостью 150 имеет балансовую стоимость 100. Накопленная амортизация для целей налогообложения равняется 90, а налоговая ставка составляет 25%.

Налоговая база актива равняется 60 (фактическая стоимость приобретения 150 минус накопленная налоговая амортизация в размере 90). Для возмещения балансовой стоимости 100, компания должно по-

лучить налогооблагаемую прибыль 100, но при этом будет в состоянии вычесть налоговую амортизацию только в сумме 60. Следовательно, при возмещении балансовой стоимости актива, компания будет платить налог на прибыль в размере 10 (25 % от 40). Разница между балансовой стоимостью 100 и налоговой базой 60 составляет налогооблагаемую временную разницу, равную 40. Таким образом, компания признает отложенное налоговое обязательство в размере 10 (25% от 40), представляющее собой налоги на прибыль, которые она уплатит при возмещении балансовой стоимости данного актива.

Отложенный налоговый актив (требование) должен признаваться для всех вычитаемых временных разниц в той степени, в какой существует вероятность того, что будет получена налогооблагаемая прибыль.

Балансовая сумма отложенного налогового актива должна проверяться по состоянию на каждую отчетную дату. Компания должна уменьшать ее в той степени, к какой больше не существует вероятности того, что будет получена достаточная налогооблагаемая прибыль, позволяющая реализовать выгоду от части или всей суммы этого отложенного налогового актива.

Пример 9.4.

Компания признает обязательство в размере 100 по начисленным затратам на гарантийный ремонт. Для целей налогообложения эти затраты не будут вычитаться до тех пор, пока компания не произведет выплаты по искам. Ставка налога составляет 25%.

Налоговая база обязательства равняется нулю (балансовая стоимость в размере 100, минус сумма, которая будет вычитаться для целей налогообложения в отношении этого обязательства в будущих периодах). При погашении обязательства по его балансовой стоимости компания уменьшит свою будущую налогооблагаемую прибыль на сумму, равную 100, и, следовательно, уменьшит свои будущие налоговые выплаты на 25 (100 по ставке 25%). Разница между балансовой суммой 100 и нулевой налоговой базой составляет вычитаемую временную разницу, равную 100. Таким образом, компания признает отложенное налоговый актив в размере 25 (100 по ставке 25%), при условии, что существует вероятность того, что в будущих периодах компания получит достаточную налогооблагаемую прибыль для того, чтобы получить выгоду от уменьшения в налоговых выплатах.

Оценка отложенных налогов

Обязательства (активы) по текущему налогу за текущий и предыдущие периоды оцениваются в сумме, которую ожидается уплатить налоговым органам (истребовать к возмещению налоговыми органами), рассчитанной с использованием ставок налога (и налогового законодательства), действующих или по существу принятых по состоянию на конец отчетного периода.

Отложенные налоговые активы и обязательства должны оцениваться по тем ставкам налога, которые, как ожидается, будут применяться в периоде реализации актива или погашения обязательства, исходя из ставок налога (и налогового законодательства), действующих или по существу принятых по состоянию на конец отчетного периода.

Оценка отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов должна отражать налоговые последствия, которые возникли бы в зависимости от способа, с помощью которого компания предполагает – по состоянию на конец отчетного периода – получить возмещение или погасить балансовую стоимость этих активов и обязательств.

Пример 9.5.

Объект основных средств имеет балансовую стоимость 1 000 у.е. и налоговую базу 600 у.е. В случае продажи актива применялась бы ставка налога 20 %, к другим доходам применялась бы налоговая ставка 25%.

Компания признает отложенное налоговое обязательство в размере 80 у.е. (400 по ставке 20%), если она предполагает продать актив без его последующего использования, или отложенное налоговое обязательство в размере 100 у.е. (400 по ставке 25 %), если она предполагает сохранить актив и получить возмещение его балансовой стоимости посредством его использования.

Представление информации

Текущие и отложенные налоговые активы, и обязательства должны представляться в отчете о финансовом положении отдельно от других активов и обязательств.

Отложенные налоговые активы и обязательства должны отделяться от текущих налоговых требований и обязательств.

Компания должна производить взаимозачет текущих налоговых активов против текущих налоговых обязательств в том и только в том

случае, если она:

(а) имеет юридически защищенное право осуществить зачет таких признанных сумм; и

(б) намеревается либо осуществить расчеты на нетто-основе, либо реализовать данный актив и погасить данное обязательство одновременно.

Компания должна производить взаимозачет отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств в том и только в том случае, если она:

(а) имеет юридически защищенное право на зачет текущих налоговых активов против текущих налоговых обязательств; и

(б) отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства относятся к налогам на прибыль, взимаемым одним и тем же налоговым органом:

- с одной и той же компании, операции которой облагаются налогом; либо

- с разных компаний, операции которых облагаются налогом, которые намереваются либо осуществить расчеты по текущим налоговым обязательствам и активам на нетто-основе, либо реализовать эти активы и погасить эти обязательства одновременно в каждом из будущих периодов, в котором ожидается погашение или возмещение значительных сумм отложенных налоговых обязательств или активов.

Расходы по налогу (возмещение налога), связанное с прибылью или убытком от основной деятельности, должны быть представлены как часть прибыли или убытка в отчете о прибылях и убытках.

Раскрытие информации

Основные компоненты расхода по налогу (возмещения налога) должны раскрываться отдельно. Компоненты расхода по налогу (возмещения налога) могут включать:

- 1) текущие расходы по налогу (возмещение налога);
- 2) корректировки в отношении предшествующих периодов;
- 3) сумму отложенного расхода по налогу (возмещения налога), связанного с образованием и восстановлением временных разниц;
- 4) сумму отложенного расхода по налогу (возмещения налога), связанного с изменениями в налоговых ставках или введением новых налогов;
- 5) сумму расхода по налогу (возмещения налога), относящегося

к тем изменениям в учетной политике и фундаментальным ошибкам.

Следующая информация также должна раскрываться отдельно:

1) совокупный текущий и отложенный налог, относящийся к статьям, которые дебетуются или кредитуются на счетах собственного капитала;

2) объяснение зависимости между расходом по налогу (возмещением налога) и бухгалтерской прибылью в одной из, или обеих следующих формах:

- числовая сверка между расходом по налогу (возмещением налога) и результатом умножения бухгалтерской прибыли на применимую налоговую ставку (ставки), с дополнительным раскрытием информации о методе расчета применимой ставки (применимых ставок) налога; или

- числовая сверка между средней эффективной ставкой налога и применимой ставкой налога с дополнительным раскрытием информации о методе расчета применимой ставки налога;

3) объяснение изменений в применимой ставке (ставках) налога по сравнению с предыдущим отчетным периодом;

4) сумма (и дата истечения срока действия, если применимо) вычитаемых временных разниц, неиспользованных налоговых убытков и неиспользованных налоговых льгот, в отношении которых не признается отложенный налоговый актив в отчете о финансовом положении;

5) совокупная величина временных разниц, связанных с инвестициями в дочерние организации, филиалы и ассоциированные организации и с долями участия в совместной деятельности, в отношении которых не были признаны отложенные налоговые обязательства; и др.

9.2. Вознаграждения работникам

IAS 19 «Вознаграждения работникам» устанавливает правила учета и раскрытия информации о вознаграждениях работникам. Компания должна признавать:

1) *обязательство* – в случае, когда работник оказал услугу в обмен на вознаграждение, подлежащее выплате в будущем;

2) *расход* – в случае, когда компания использует экономическую выгоду, возникающую в результате оказания работником услуги в обмен на вознаграждение.

Вознаграждения работникам – все формы возмещения, которые компания предоставляет работникам в обмен на оказанные ими услуги или расторжение трудового соглашения.

Вознаграждения работникам включают:

- краткосрочные вознаграждения работникам;
- вознаграждения по окончании трудовой деятельности;
- прочие долгосрочные вознаграждения работникам;
- выходные пособия;

Краткосрочные вознаграждения работникам

Краткосрочные вознаграждения работникам – вознаграждения работникам (кроме выходных пособий), подлежащие выплате в полном объеме в течение 12 месяцев после окончания годового отчетного периода, в котором работники оказали соответствующие услуги.

Краткосрочные вознаграждения включают в себя такие статьи как:

- заработная плата рабочим и служащим и взносы на социальное обеспечение;
- краткосрочные оплачиваемые отпуска (такие как ежегодный оплачиваемый отпуск и отпуск по болезни) в случаях, когда отпуск предполагается в течение 12 месяцев после окончания периода, в котором работники предоставляли соответствующие услуги;
- участие в прибыли и премии, подлежащие выплате в течение 12 месяцев после окончания периода, в котором работники оказали соответствующие услуги; и
- льготы для действующих работников в неденежной форме (например, медицинское обслуживание, обеспечение жильем, автомобилями, предоставление товаров или услуг бесплатно, или по льготной цене).

Признание и оценка

Все краткосрочные вознаграждения работникам

Когда работник оказывает услуги компании в течение отчетного периода, компания должна признать недисконтированную величину краткосрочных вознаграждений работникам, подлежащую выплате в обмен на эти услуги:

- в качестве обязательства (начисленного расхода), после вычета уже выплаченной суммы;
- в качестве расхода, за исключением тех сумм вознаграждения,

которые другой МСФО требует или разрешает включать в первоначальную стоимость актива.

Краткосрочные оплачиваемые отпуска

Компания должна признавать ожидаемые затраты на выплату краткосрочных вознаграждений работникам в форме оплачиваемых отпусков следующим образом:

- при накапливаемых оплачиваемых отпусках – на момент оказания работниками услуг, которые увеличивают их права в отношении использования будущих оплачиваемых отпусков;
- при ненакапливаемых оплачиваемых отпусках – непосредственно при наступлении отпуска.

Компания может оплачивать отсутствие работников по самым разным причинам, в том числе по случаю ежегодного отпуска, болезни и краткосрочной нетрудоспособности, отпуска по уходу за ребенком, в связи с исполнением обязанностей присяжного заседателя или на период военной службы.

Оплачиваемые отпуска подразделяются на две категории:

- 1) *накапливаемые;*
- 2) *ненакапливаемые.*

Накапливаемые оплачиваемые отпуска могут быть перенесены на будущее, и использоваться в последующих периодах в случае, если они не были использованы полностью в текущем периоде.

Накапливаемые оплачиваемые отпуска может быть либо компенсируемым (другими словами, при увольнении из компании работники имеют право на денежные выплаты за неиспользованное время отсутствия), либо некомпенсируемым (когда работники при увольнении не имеют права на получение денежных выплат за неиспользованное время отсутствия).

Компания должна оценивать ожидаемые затраты на оплату накапливаемых оплачиваемых отпусков как дополнительную сумму, которую она предполагает выплатить работнику за неиспользованные отпуска, накопленные по состоянию на конец отчетного периода.

Пример 9.6.

В компании работают 100 работников, каждый из которых имеет право на пять рабочих дней оплачиваемого отпуска по болезни за каждый год. Неиспользованный отпуск по болезни может переноситься на

один календарный год вперед. Отпуск по болезни сначала берется в счет дней, положенных в текущем году, а затем – в счет остатка неиспользованного отпуска, перенесенного с предыдущего года (принцип ЛИФО). По состоянию на 31 декабря 2017 года в среднем на одного работника приходилось по два дня неиспользованного оплачиваемого отпуска по болезни. На основании прошлого опыта, основные тенденции которого предположительно сохранятся в будущем, компания ожидает, что в 2018 году 92 работника возьмут не более пяти дней оплачиваемого отпуска по болезни, а оставшиеся 8 работников возьмут в среднем шесть с половиной дней каждый.

Компания предполагает, что она оплатит дополнительно 12 дней отпуска по болезни в результате неиспользования отпусков, накопленных по состоянию на 31 декабря 2017 года (полтора дня для каждого из 8 работников). Таким образом, компания признает обязательство по оплате 12 дней отпуска по болезни.

Ненакапливаемые оплачиваемые отпуска не переносятся на будущие периоды в случае его неполного использования в текущем периоде и не дает работникам права на получение денежных выплат за неиспользованное право при уходе из компании. Обычно это относится к отпуску по болезни (в том смысле, что неиспользованное в прошлых периодах право на отпуск не увеличивают будущие компенсации), отпуску по уходу за ребенком и оплачиваемому отпуску в связи с исполнением обязанностей присяжного заседателя или на период военной службы. Компания не признает обязательство и расходы до наступления факта отсутствия на работе, поскольку оказание работником услуг не ведет к увеличению суммы выплат.

Вознаграждения по окончании трудовой деятельности

Вознаграждения по окончании трудовой деятельности – это вознаграждения работникам (кроме выходных пособий и краткосрочных вознаграждений работникам), выплачиваемые по окончании их трудовой деятельности.

Вознаграждения по окончании трудовой деятельности включают:

- пенсионные выплаты (например, пенсии и единовременные выплаты при выходе на пенсию)
- прочие вознаграждения по окончании трудовой деятельности, такие как страхование жизни и медицинское обслуживание по окончании трудовой деятельности.

Соглашения, в соответствии с которыми компания предоставляет вознаграждения по окончании трудовой деятельности, называются программами вознаграждений по окончании трудовой деятельности.

Пенсионные планы в зависимости от экономического содержания делятся на:

- 1) *пенсионные планы с установленными взносами;*
- 2) *пенсионные планы с установленными выплатами.*

Пенсионные планы с установленными взносами – это планы пенсионного обеспечения, предполагающие, что компания выплачивает фиксированные взносы в отдельный фонд и не будет иметь каких-либо юридических или иных обязательств по уплате дополнительных взносов, если фонд не будет иметь достаточных средств для выплаты всех вознаграждений работникам.

Пенсионные планы с установленными выплатами – это планы пенсионного обеспечения, отличающиеся от пенсионных планов с установленными взносами.

По условиям пенсионных планов с установленными выплатами обязательство компании заключается в обеспечении вознаграждений оговоренного размера действующим и бывшим работникам, и актуарный риск (того, что затраты на вознаграждения будут больше ожидаемых) и инвестиционный риск по существу ложатся на компанию.

Пенсионные планы группы работодателей

Пенсионные планы группы работодателей – это пенсионные планы с установленными взносами (кроме государственных пенсионных планов) или пенсионные планы с установленными выплатами (кроме государственных пенсионных планов), которые:

- объединяют активы, внесенные различными компаниями, не находящимися под общим контролем; и
- используют эти активы для пенсионного обеспечения работников нескольких компаний при условии, что взносы и размер пенсий определяются вне зависимости от того, в какой компании заняты получающие их работники.

Пенсионные планы с установленными взносами

Учет планов с установленными взносами прост, поскольку обязательства отчитывающейся компании за каждый период определяются в размере взносов за этот период. Следовательно, для оценки обязательства или расходов актуарные допущения не требуются, и компания не

имеет возможности получения никакой актуарной прибыли или убытка.

Если работник оказал услуги компании в течение периода, компания *признает* взносы, подлежащие уплате в пенсионный план с установленными взносами в обмен на эти услуги, следующим образом:

- в качестве обязательства (начисленного расхода) за вычетом всех ранее уплаченных взносов;
- в качестве расхода, за исключением тех сумм вознаграждений, которые другой МСФО требует или разрешает включать в первоначальную стоимость актива.

Компания раскрывает информацию о взносах в пенсионные планы с установленными взносами в пользу ключевого управленческого персонала, когда это требуется IAS 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах».

Пенсионные планы с установленными выплатами

Учет планов с установленными выплатами достаточно сложен, потому что для оценки обязательства и расходов требуются актуарные допущения и существует возможность получения актуарных прибылей или убытков. Более того, обязательства оцениваются на дисконтированной основе, поскольку расчет по ним может производиться через много лет после оказания работниками соответствующих услуг.

Пенсионные планы с установленными выплатами могут быть либо нефинансируемыми, либо полностью или частично финансируемыми взносами компанией и, иногда, ее работниками в юридически независимую от отчитывающейся организации компанию или фонд, из которого выплачиваются вознаграждения работникам. Выплата финансируемых вознаграждений при наступлении срока их выплаты зависит не только от финансового положения и результатов инвестиционной деятельности фонда, но также от способности (и желания) компании компенсировать дефицит активов фонда. Таким образом, компания фактически принимает на себя актуарные и инвестиционные риски, связанные с планом.

Компания признает чистое обязательство (актив) планов с установленными выплатами в отчете о финансовом положении.

Если компания имеет профицит планов с установленными выплатами, она должна оценивать чистый актив планов с установленными выплатами по наименьшей из следующих величин:

- профицит планов с установленными выплатами; и

- предельная величина активов, установленная с использованием ставки дисконтирования.

Итоговые затраты по плану с установленными выплатами могут зависеть от многих переменных, таких как величина последней заработной платы, текучесть кадров, смертность, взносы работников и динамика затрат на медицинское обеспечение. Итоговые затраты по плану являются неопределенными, и эта неопределенность обычно сохраняется на протяжении длительного периода времени. Для того чтобы оценить приведенную стоимость обязательств по плану вознаграждений по окончании трудовой деятельности и соответствующую стоимость услуг текущего периода, необходимо:

- (а) применить метод актуарной оценки;
- (b) распределить вознаграждение по периодам службы; и
- (c) сделать актуарные допущения

Метод актуарной оценки

Компания использует метод прогнозируемой условной единицы для определения приведенной стоимости обязательств по установленным выплатам и соответствующей стоимости услуг текущего периода, а также, где это применимо, стоимости услуг прошлых периодов.

Метод прогнозируемой условной единицы (иногда называемый методом накопленного вознаграждения, пропорционально распределенного на период оказания работником услуг, или методом вознаграждения/продолжительности работы) рассматривает каждый период работы как основание для возникновения права на дополнительную условную единицу вознаграждения и оценивает каждую условную единицу вознаграждения отдельно с целью определения обязательства на конец периода.

Распределение вознаграждений по периодам работы

При определении приведенной стоимости обязательства по установленным выплатам и стоимости услуг текущего периода, а также, если применимо, стоимости услуг прошлых периодов, компания распределяет вознаграждения по периодам работы по формуле, установленным планом.

Метод прогнозируемой условной единицы требует, чтобы компания относила вознаграждение к текущему периоду (для того чтобы определить стоимость услуг текущего периода), а также распределяла его между текущим и предшествующими периодами (для того чтобы

определить приведенную стоимость обязательства по установленным выплатам). Компания распределяет вознаграждения по периодам, в которых возникло обязательство по выплате вознаграждений по окончании трудовой деятельности.

Пример 9.7.

Пенсионные планы с установленными выплатами обеспечивает получение при выходе на пенсию единовременной выплаты в размере 100 у.е. за каждый год работы.

К каждому году работы относится вознаграждение в размере 100 у.е. Стоимость услуг текущего периода равняется приведенной стоимости 100 у.е. Приведенная стоимость обязательства по установленным выплатам равняется приведенной стоимости 100 у.е., умноженной на количество лет, проработанных до конца отчетного периода.

Если вознаграждение подлежит выплате непосредственно после ухода работника из компании, стоимость услуг текущего периода и приведенная стоимость обязательства по установленным выплатам отражают момент ожидаемого ухода работника из компании. Таким образом, в связи с дисконтированием они будут меньше, чем сумма, которая была бы рассчитана, если бы работник уволился в конце отчетного периода.

Актuarные допущения

Актuarные допущения должны быть объективными и непротиворечивыми.

Актuarные допущения – это произведенная компанией наилучшая оценка переменных, которые будут определять окончательные затраты на обеспечение вознаграждения по окончании трудовой деятельности. Актuarные допущения включают:

1) демографические допущения относительно будущих характеристик занятых в настоящее время и бывших работников (и их иждивенцев), имеющих право на вознаграждения. Демографические допущения рассматривают такие аспекты, как:

- смертность во время периода занятости работников и по окончании трудовой деятельности;
- показатели текучести кадров, инвалидности и досрочного выхода на пенсию;
- доля участников плана с иждивенцами, имеющими права на вознаграждения;

- уровень выплат по программам медицинского обеспечения;
- 2) финансовые допущения, касающиеся таких аспектов как:
- ставка дисконтирования;
 - уровни будущей заработной платы и вознаграждения;
 - в отношении пособий на медицинское обслуживание – будущая стоимость медицинского обеспечения, включая затраты на обработку требований;
 - налоги, уплачиваемые планом в отношении взносов, относящихся к услугам, оказанным до отчетной даты.

Актuarные прибыли и убытки

Актuarные прибыли и убытки – это изменения приведенной стоимости обязательства по установленным выплатам, возникающие в результате (а) корректировок на основе опыта (результат различий между первоначальными актуарными допущениями в отношении будущих событий и тем, что в действительности произошло) и (б) изменений в актуарных допущениях. Причины возникновения актуарных прибылей и убытков включают, например:

- неожиданно высокие или низкие показатели текучести кадров, досрочного выхода на пенсию или смертности, или увеличения размера заработной платы, вознаграждений или медицинских затрат;
- влияние изменений допущений в отношении формы выплаты вознаграждений;
- влияние изменений оценок в отношении будущего уровня текучести кадров, досрочного выхода на пенсию или смертности, или увеличения размера заработной платы, вознаграждений или медицинских затрат; и
- влияние изменений ставки дисконтирования.

Признание и оценка: активы плана

Активы плана включают активы фондов долгосрочного вознаграждения работников и квалифицируемые страховые полисы (договоры страхования).

Активы фонда долгосрочного вознаграждения работников – это активы (кроме не подлежащих передаче финансовых инструментов, выпущенных отчитывающейся компанией), которые:

(а) принадлежат компании (фонду), юридически не зависимому от отчитывающейся компании и существующему исключительно с целью осуществления выплат или финансирования вознаграждений ра-

ботникам; и

(b) могут быть использованы для осуществления выплаты или финансирования вознаграждений работникам, не могут быть использованы для удовлетворения требований кредиторов компании (даже в случае банкротства), и не могут быть возвращены отчитывающейся компании.

Квалифицируемый страховой полис – это страховой полис, выданный страховщиком, который не является связанной стороной отчитывающейся компании, если средства по такому полису:

(a) могут быть использованы исключительно для финансирования и выплат вознаграждений работникам по пенсионному плану с установленными выплатами; и

(b) не могут быть использованы для удовлетворения требований кредиторов компании (даже в случае банкротства) и не могут быть возвращены отчитывающейся компании.

Справедливая стоимость активов плана вычитается из приведенной стоимости обязательства по установленным выплатам при определении суммы дефицита или профицита.

Дефицит или профицит – это приведенная стоимость обязательства по установленным выплатам, за вычетом справедливой стоимости активов плана (при наличии таковых).

В случае если активы плана включают квалифицируемые страховые полисы, точно соответствующие по сумме и срокам некоторым или всем причитающимся по плану вознаграждениям, справедливая стоимость таких страховых полисов принимается в качестве приведенной стоимости соответствующих обязательств.

Раскрытие информации

Компания должна раскрывать следующую информацию в отношении пенсионного плана с установленными выплатами:

1) объясняет характеристики ее плана с установленными выплатами и связанные с ними риски. Компания раскрывает:

(a) информацию о характеристиках своих планов с установленными выплатами;

(b) описание рисков, которым план подвергает компанию, при этом особое внимание должно уделяться необычным, специфическим для компании или плана рискам, а также существенным концентрациям рисков;

(с) описание изменений, внесенных в план, сокращений и погашения обязательств.

2) идентифицирует и объясняет суммы, представленные в ее финансовой отчетности, которые возникают в связи с ее планами с установленными выплатами. Компания должна:

(а) предоставить сверку остатка на начало периода с остатком на конец периода по каждому из следующих показателей:

- чистое обязательство (актив) плана с установленными выплатами с отдельным раскрытием сверки активов плана, приведенной стоимости обязательства по установленным выплатам и влияния предельной величины активов;

- права на возмещение;

(b) разделить информацию о справедливой стоимости активов плана на классы в зависимости от характера данных активов и связанных с ними рисков, подразделяя каждый класс активов плана на активы, имеющие рыночную котировку на активном рынке;

(с) раскрыть справедливую стоимость собственных переводных финансовых инструментов, удерживаемых в качестве активов плана;

(d) раскрыть существенные актуарные допущения, использованные для определения приведенной стоимости обязательства по установленным выплатам.

3) описывает, как ее план с установленными выплатами могут повлиять на сумму, сроки и неопределенность будущих денежных потоков компании. При этом компания:

(а) раскрывает анализ чувствительности по каждому существенному актуарному допущению по состоянию на конец отчетного периода, методы и допущения, использованные при подготовке анализа чувствительности, а также их изменений;

(b) описывает все стратегии по балансированию активов и обязательств, используемые планом или компанией для управления рисками

(с) раскрывает описание схем и политики финансирования, которые влияют на будущие взносы, взносы в план, ожидаемые в следующем годовом отчетном периоде, а также информация о сроках погашения обязательства по установленным выплатам.

Прочие долгосрочные вознаграждения работникам

Прочие долгосрочные вознаграждения работникам – это все виды вознаграждений работникам, кроме краткосрочных вознагражде-

ний работникам, вознаграждений по окончании трудовой деятельности и выходных пособий.

Прочие долгосрочные вознаграждения работникам, выплата которых в полном объеме не ожидается до истечения 12 месяцев после окончания годового отчетного периода, в котором работники оказали соответствующие услуги, включают, например:

- оплачиваемое время отсутствия долгосрочного характера, такое как оплачиваемый отпуск за выслугу лет или творческий отпуск;
- выплаты к юбилеям или иные вознаграждения за выслугу лет;
- выплаты при длительной потере трудоспособности;
- участие в прибыли и премии; и
- отсроченное вознаграждение.

Оценка прочих долгосрочных вознаграждений работникам обычно не подвержена такой же степени неопределенности, как оценка вознаграждений по окончании трудовой деятельности. По этой причине настоящий стандарт требует применять для прочих долгосрочных вознаграждений работникам упрощенный метод учета.

Выходные пособия

Выходные пособия – это вознаграждения работникам, являющиеся результатом решения компании расторгнуть трудовое соглашение с работником до достижения им пенсионного возраста или решения работника принять предложение о вознаграждении, предоставляемом в обмен на расторжение трудового соглашения.

IAS 19 рассматривает выходные пособия отдельно от других видов вознаграждений работникам, потому что причиной возникновения обязательства в данном случае является прекращение, а не продолжение службы работником.

Компания признает обязательство и расходы по выплате выходных пособий на самую раннюю из следующих дат:

(а) когда компания не может аннулировать предложение о выплате данных вознаграждений; и

(б) когда компания признает затраты на реструктуризацию, которая относится к сфере применения IAS 37 и предполагает выплату выходных пособий.

Если компания признает выходные пособия, ей, возможно, также придется отражать в учете изменения, вносимые в план, или сокращение программы других вознаграждений работникам.

Компания оценивает выходные пособия при первоначальном признании и признает и оценивает последующие изменения в соответствии с характером вознаграждения при условии, что, если выходные пособия являются увеличением размера вознаграждений по окончании трудовой деятельности, компания применяет требования, предусмотренные в отношении вознаграждений по окончании трудовой деятельности. В противном случае:

(а) если выплата выходных пособий в полном объеме ожидается до истечения 12 месяцев после окончания годового отчетного периода, в котором признаются выходные пособия, компания применяет требования, предусмотренные в отношении краткосрочных вознаграждений работникам;

(б) если выплата выходных пособий в полном объеме не ожидается до истечения 12 месяцев после окончания годового отчетного периода, компания применяет требования, предусмотренные в отношении прочих долгосрочных вознаграждений работникам.

9.3. Учет и отчетность по пенсионным планам

IAS 26 «Учет и отчетность по пенсионным планам» определяет информацию, которую необходимо представлять по каждому пенсионному плану, включая его характер, финансовые ресурсы и результаты.

Пенсионные планы – это соглашения, по которым компания предоставляет вознаграждения (пенсии) своим сотрудникам по окончании или после завершения трудовой деятельности (либо в виде годового дохода, либо в виде единовременной выплаты). При этом такие выплаты (пенсии) или взносы для их обеспечения могут быть определены или рассчитаны заблаговременно до выхода на пенсию в соответствии с документами или на основе принятой в компании практики.

Как отмечалось в параграфе 9.2. пенсионные планы подразделяются на пенсионные планы с установленными взносами и пенсионные планы с установленными выплатами.

Отчетность пенсионного плана с установленными взносами

Финансовая отчетность пенсионного плана с установленными взносами включает отчет о чистых активах, доступных для выплат, и

описание политики финансирования программы.

Размер будущей пенсии работника определяется:

- взносами работодателя в пенсионный фонд;
- взносами самого работника;
- взносами работодателя и работника одновременно;
- эффективностью операционной деятельности и инвестиционными доходами фонда.

Участники заинтересованы в деятельности пенсионного плана, потому что она непосредственно влияет на уровень их будущих выплат. Участников также интересует информация о том, поступили ли взносы и осуществляется ли надлежащий контроль для защиты прав выгодоприобретателей. Работодатель, в свою очередь, заинтересован в эффективной и добросовестной деятельности плана.

Цель отчетности пенсионного плана с установленными взносами состоит в периодическом предоставлении информации о плане и результатах ее инвестиционной деятельности. Обычно эта цель достигается путем предоставления финансовой отчетности, которая содержит следующую информацию:

(а) описание существенной деятельности за период и влияния изменений, относящихся к плану, членству в ней, срокам и условиям;

(b) отчеты об операциях и результатах инвестиционной деятельности за период, а также о финансовом положении пенсионного плана по состоянию на конец периода; и

(с) описание инвестиционной политики.

Отчетность пенсионного плана с установленными выплатами

Финансовая отчетность пенсионного плана с установленными выплатами включает один из указанных ниже отчетов:

(а) отчет, показывающий:

- чистые активы, доступные для выплат;

- актуарную приведенную стоимость причитающихся пенсионных выплат; и

- итоговый профицит или дефицит; или

(b) отчет о чистых активах, доступных для выплат, включающий одно из двух:

- примечание, раскрывающее актуарную приведенную стоимость причитающихся пенсионных выплат; или

- ссылку на эту информацию в прилагаемом отчете актуария.

Чистые активы, доступные для выплат – это активы плана за вычетом обязательств, отличных от актуарной приведенной стоимости причитающихся пенсионных выплат.

Актуарная приведенная стоимость причитающихся пенсионных выплат – приведенная стоимость ожидаемых выплат по пенсионному плану вышедшим на пенсию и работающим сотрудникам, относимая на уже предоставленные ими услуги.

Если актуарная оценка не была подготовлена на дату составления финансовой отчетности, в качестве основы используется самая последняя из имеющихся оценок, с указанием даты ее выполнения.

В пенсионном плане с установленными выплатами величина причитающихся пенсионных выплат зависит от финансового положения плана и способности участников в будущем производить в нее взносы, а также от результатов инвестиционной деятельности и эффективности операционной деятельности плана.

Пенсионные планы с установленными выплатами периодически нуждается в консультации актуария для оценки финансового состояния плана, проверки допущений и получения рекомендаций в отношении уровней будущих взносов.

Цель отчетности пенсионного плана с установленными выплатами состоит в периодическом предоставлении информации о финансовых ресурсах и деятельности плана, которая может быть полезна при оценке взаимосвязи между накоплением ресурсов и выплатами по пенсионному плану с течением времени. Обычно эта цель достигается путем предоставления финансовой отчетности, которая содержит следующую информацию:

(а) описание существенной деятельности за период и влияния любых изменений, относящихся к пенсионному плану, членству в ней, срокам и условиям;

(b) отчеты об операциях и результатах инвестиционной деятельности за период, а также о финансовом положении пенсионного плана по состоянию на конец периода;

(c) актуарную информацию, представленную либо как часть отчетности, либо в виде отдельного отчета; и

(d) описание инвестиционной политики.

Актуарная приведенная стоимость причитающихся пенсионных выплат

Приведенная стоимость ожидаемых выплат по пенсионному плану может рассчитываться и представляться в отчетности либо на основе текущих уровней заработной платы, либо на основе прогнозируемых уровней заработной платы до момента выхода на пенсию участников плана.

Частота проведения актуарных оценок

Во многих странах актуарные оценки проводятся не чаще одного раза в три года. Если актуарная оценка не была подготовлена на дату составления финансовой отчетности, в качестве основы используется самая последняя из имеющихся оценок, с указанием даты ее выполнения.

Оценка активов пенсионного плана

Инвестиции пенсионного плана учитываются по справедливой стоимости. Справедливой стоимостью рыночных ценных бумаг является их рыночная стоимость. При наличии инвестиций пенсионного плана, справедливую стоимость которых оценить невозможно, раскрывается причина, по которой справедливая стоимость не используется.

В качестве справедливой стоимости рыночных ценных бумаг обычно принимают их рыночную стоимость как наиболее подходящую меру оценки ценных бумаг на дату составления отчетности и результатов инвестиционной деятельности за период.

Раскрытие информации

Финансовая отчетность пенсионного плана с установленными выплатами или с установленными взносами содержит также следующую информацию:

- (а) отчет об изменениях в чистых активах, доступных для выплат;
- (б) краткое изложение основных принципов учетной политики; и
- (с) описание пенсионного плана и влияния любых изменений в течение периода.

Отчет о чистых активах, доступных для выплат содержит информацию:

- активы по состоянию на конец периода, классифицированные соответствующим образом;
- метод оценки активов;
- сведения о каждой отдельной инвестиции, превышающей либо 5% чистых активов, доступных для выплат, либо 5% от общей стоимости ценных бумаг любого класса или типа;
- сведения о любой инвестиции в работодателя; и

- обязательства, отличные от актуарной приведенной стоимости причитающихся пенсионных выплат;

Отчет об изменениях в чистых активах, доступных для выплат содержит информацию:

- взносы работодателей;
- взносы работников;
- инвестиционный доход (проценты и дивиденды);
- прочий доход;
- выплаты, произведенные или подлежащие оплате (по категориям: пенсии по старости, выплаты в случае смерти, нетрудоспособности, а также единовременные выплаты);
- административные и прочие расходы;
- налоги на прибыль;
- прибыли и убытки от выбытия инвестиций и изменения в стоимости инвестиций;
- переводы из других планов и в другие планы.

9.4. Резервы, условные обязательства и условные активы

При учете резервов, условных обязательств и условных активов, за исключением возникающих в связи с договорами к исполнению, если только эти договоры не являются обременительными и тех, на которые распространяется действие иного стандарта, применяется IAS 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы».

Рассмотрим основные термины и определения IAS 37.

Резерв (оценочное обязательство) – это обязательство с неопределенным сроком исполнения или с неопределенной величины. В некоторых странах соответствующий термин также используется в контексте таких статей, как амортизация, обесценение активов и сомнительная задолженность – эти статьи представляют собой корректировки балансовой стоимости активов и настоящим стандартом не рассматриваются.

Обязательство – это существующая (текущая) обязанность компании, возникающая из прошлых событий, урегулирование которой, как ожидается, приведет к выбытию, содержащих экономические выгоды.

Обязывающее событие – это событие, создающее юридическое или обусловленное практикой обязательство, в результате которого у компании нет реалистичной альтернативы проведению расчетов по этому обязательству.

Юридическое обязательство – это обязательство, возникающее из договора, законодательства или иного действия правовых норм.

Условное обязательство – это:

(а) возможная обязанность, которая возникает из прошлых событий и наличие которой будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного, или нескольких будущих событий, в наступлении которых нет уверенности и которые не полностью находятся под контролем компании; или

(b) существующая (текущая) обязанность, которая возникает из прошлых событий, но не признается, так как:

- не является вероятным, что для урегулирования обязанности потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды; или

- величина обязанности не может быть оценена с достаточной степенью надежности.

Условный актив – это возможный актив, который возникает из прошлых событий, и наличие которого будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного, или нескольких будущих событий, в наступлении которых нет уверенности и которые не полностью находятся под контролем компании.

Обременительный договор – это договор, неизбежные затраты на выполнение обязанностей по которому превышают ожидаемые от его исполнения экономические выгоды.

Реструктуризация – это программа, планируемая и контролируемая руководством, которая существенно изменяет масштабы деятельности, осуществляемой компанией либо способы ведения этой деятельности.

Резервы и другие обязательства

Резервы (оценочные обязательства) отличаются от других обязательств, например, торговой кредиторской задолженности и начисленных обязательств, наличием неопределенности относительно сроков или величины будущих затрат, требуемых для проведения расчетов. Начисленные обязательства часто представляются в отчетности как часть торговой и прочей кредиторской задолженности, в то время как

оценочные обязательства представляются отдельно.

Взаимосвязь между резервами и условными обязательствами

В широком смысле все резервы условны, потому что они характеризуются неопределенностью срока или величины. Однако в рамках IAS 37 термин «условный» используется для определения обязательств и активов, не подлежащих признанию, потому что их наличие будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного, или нескольких будущих событий, в наступлении которых нет уверенности и которые не полностью находятся под контролем компании. Кроме того, термин «условные обязательства» используется для обязательств, которые не удовлетворяют критериям их признания.

Стандарт устанавливает различия между **резервами**, которые признаются в качестве обязательства и **условными обязательствами**, которые не признаются в качестве обязательства, потому что они представляют собой либо возможные обязанности, либо существующие обязанности, которые не удовлетворяют критериям признания,

Признание резервов

Резерв должен признаваться в тех случаях, когда:

(а) у компании есть существующая обязанность (юридическая или обусловленная практикой), возникшая в результате какого-либо прошлого события;

(b) представляется вероятным, что для ее урегулирования потребуются выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды; и

(с) возможно провести надежную расчетную оценку величины обязательства.

Если эти условия не выполняются, нет необходимости начислять резерв.

Существующая (текущая) обязанность

В редких случаях бывает неясно, существует ли обязанность. В таких случаях считается, что прошлое событие создает существующую обязанность, если, с учетом всех доступных свидетельств, вероятность существования обязанности на конец отчетного периода превышает вероятность ее отсутствия.

Пример 9.8.

Компания по производству холодильников тратила на гарантийное обслуживание в 2015-2016 гг. суммы в размере примерно 3 % от

выручки от их продажи. Создавая в 2017 г. резерв под текущие гарантийные обязательства, компания, учитывая прошлый опыт, отчисляет на образование резерва 3 % от суммы продаж.

Почти во всех случаях не возникает сомнений относительно того, привело ли прошлое событие к возникновению существующей обязанности. В редких случаях, например, при судебном разбирательстве, может возникнуть разногласие относительно того, произошли ли определенные события или привели ли такие события к появлению существующей обязанности. В таком случае компания устанавливает, имеется ли существующая обязанность на конец отчетного периода, изучив все доступные свидетельства, включая, например, мнение экспертов.

Прошрое событие

Прошрое событие, приводящее к возникновению существующей обязанности, называется обязывающим событием. Для того чтобы событие считалось обязывающим, необходимо, чтобы компания не имела реалистичной альтернативы проведению расчетов по обязательству, созданному данным событием. Это возможно только:

(а) когда расчеты могут быть произведены в принудительном порядке в соответствии с законодательством; или

(б) в случае обязательства, обусловленного практикой, когда такое создает у других сторон обоснованные ожидания, что компания выполнит это обязательство.

В качестве резервов признаются только обязательства, возникающие из прошлых событий. Примерами таких обязательств являются штрафы или затраты на ликвидацию незаконного ущерба окружающей среде. Погашение как того, так и другого ведет, вне зависимости от будущих действий компании, к выбытию ресурсов, содержащих экономические выгоды. Аналогично компания признает резерв на покрытие затрат по выводу из эксплуатации нефтедобывающей установки или атомной электростанции в той степени, в которой компания обязана устранить уже нанесенный среде ущерб.

Вероятное выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды

Чтобы обязательство считалось удовлетворяющим критериям признания, должна не только иметь место существующая обязанность, но и должно быть вероятным выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды, для проведения расчетов по этому обязательству.

Выбытие ресурсов или иное событие считается вероятным, если такое событие скорее произойдет, чем не произойдет.

Надежная расчетная оценка обязательства

Использование расчетных оценок является непременным условием подготовки финансовой отчетности и не умаляет ее надежности. Это особенно справедливо в отношении резервов, которые по своей природе являются более неопределенными, чем большинство других статей отчета о финансовом положении.

В исключительно редких случаях, когда невозможно получить надежную расчетную оценку, существует обязательство, которое не может быть признано. Такое обязательство раскрывается в финансовой отчетности как условное обязательство.

Условные обязательства

Компания не должна признавать *условные обязательства*.

Информация об условном обязательстве раскрывается в примечаниях к финансовой отчетности, за исключением случаев, когда вероятность выбытия ресурсов, содержащих экономические выгоды, является незначительной.

Компания признает резерв в той части обязательства, для погашения которой вероятно выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды, за исключением особо редких обстоятельств, когда невозможно сделать надежную расчетную оценку.

Условные активы

Компания не должна признавать *условные активы*.

Условные активы обычно возникают из внеплановых и других неожиданных событий, которые создают возможность притока экономических выгод в компанию. Примером может служить выставленный компанией в судебном порядке иск, если результат процесса представляется неопределенным.

Условные активы не признаются в финансовой отчетности, поскольку это может привести к признанию дохода, который, может быть, никогда и не будет получен.

Информация об условном активе раскрывается в примечаниях к финансовой отчетности в том случае, когда приток экономических выгод вероятен.

Оценка резервов

Сумма, признанная в качестве резерва обязательства, должна от-

ражать наилучшую расчетную оценку затрат, необходимых на конец отчетного периода для урегулирования существующей обязанности.

Наилучшая (оптимальная) расчетная оценка затрат, необходимых для урегулирования существующей обязанности, представляет собой сумма затрат на немедленное погашение обязательства или для передачи его третьему лицу.

Расчетная оценка резервов проводится исходя из суждения руководства компании, дополненного практикой аналогичных операций и, в некоторых случаях, заключениями независимых экспертов.

Для разрешения неопределенности в определении суммы, которая должна быть признана как резерв, используются различные методы в зависимости от обстоятельств. Если оценка резерва производится для большой совокупности элементов, обязательство оценивается путем взвешивания всех возможных результатов с учетом их вероятности. Этот статистический метод оценки называется «ожидаемое значение». Таким образом, оценочное обязательство будет различаться в зависимости от того, составляет ли вероятность потери данной суммы 60 или 90 процентов. Там, где имеется непрерывный интервал возможных результатов и все точки внутри этого интервала одинаково вероятны, берется среднее значение заданного интервала.

Пример 9.9.

Компания продает товары с гарантией, по которой покупателям возмещаются затраты на ремонт любого производственного брака (дефектов), который выявляется в течение шести месяцев после покупки. Если во всех проданных товарах будут обнаружены небольшие дефекты, затраты на ремонт составили бы 100 тыс. у.е. При обнаружении крупных дефектов во всех проданных товарах затраты на ремонт составили бы 300 тыс. у.е. Прошлый опыт компании и ожидания на будущее указывают на то, что в наступающем году 85 процентов изделий не будут иметь дефектов, 12 процентов будут иметь небольшие дефекты, а 3 процентов – крупные дефекты.

В соответствии с требованиями IAS 37 компания оценивает вероятность выбытия ресурсов по гарантийным обязательствам в целом. Ожидаемая стоимость затрат на ремонт составит:

$$(85 \% \text{ от нуля}) + (12 \% \text{ от } 100 \text{ тыс. у.е.}) + (3 \% \text{ от } 300 \text{ тыс. у.е.}) = 21\,000 \text{ у.е.}$$

Риски и источники неопределенности, которые неизбежно присутствуют во многих событиях и обстоятельствах, должны учитываться при определении наилучшей расчетной оценки резерва.

Риск определяет вариативность ожидаемого результата. Корректировка на риск может увеличить сумму, в которую оценено обязательство. При формировании суждений в условиях неопределенности необходима осторожность, с тем чтобы не зависить оценку доходов или активов и не занижить оценку расходов или обязательств.

В тех случаях, когда влияние временной стоимости денег существенно, величина резерва должна равняться приведенной стоимости ожидаемых затрат на погашение обязательства.

Будущие события, которые могут повлиять на сумму, необходимую для погашения обязательства, должны учитываться при определении величины резерва, если существуют достаточные и объективные свидетельства того, что они произойдут.

Ожидаемые будущие события могут иметь особенно большое значение при оценке резервов. Например, компания может считать, что затраты на рекультивацию участка земли по окончании срока его использования будут снижены благодаря будущим изменениям в технологии. Сумма признаваемого резерва отражает обоснованные ожидания технически грамотных, объективных наблюдателей, учитывающие все имеющиеся свидетельства относительно технологий, которые станут доступны на момент проведения рекультивационных работ.

Прибыль от ожидаемого выбытия активов не должна учитываться при оценке резерва, даже если ожидаемое выбытие тесно связано с событием, приводящим к признанию резерва. Напротив, компания признает прибыль от ожидаемого выбытия активов в момент, определенный стандартом, рассматривающим соответствующие активы.

Возмещения

Когда ожидается, что затраты или их часть, требуемые для погашения обязательства, будут возмещены другой стороной, то возмещение будет признаваться только тогда, когда становится практически несомненным, что возмещение будет получено, если компания погасит свое обязательство. Возмещение должно учитываться как отдельный актив. Сумма, признанная в отношении возмещения, не должна превышать сумму резерва.

В отчете о совокупном доходе расходы, связанные с признанием

резерва, могут быть представлены за вычетом суммы признанного возмещения.

Изменения в оценках резервов

Резервы должны пересматриваться на конец каждого отчетного периода и корректироваться с учетом текущей наилучшей расчетной оценки. Если более не представляется вероятным, что для погашения обязательства потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды, резерв должно быть восстановлено.

Если применяется дисконтирование, балансовая стоимость резерва увеличивается в каждом периоде, отражая течение времени. Это увеличение признается в качестве процентных расходов.

Использование резервов

Резерв должно использоваться только на покрытие тех затрат, в отношении которых он изначально был признан.

Применение правил признания и оценки

Будущие операционные убытки

Резервы не должны признаваться в отношении будущих операционных убытков, потому что они не отвечают определению обязательства и общим критериям признания, установленным для резервов.

Ожидание операционных убытков в будущем может указывать на то, что определенные операционные активы могли обесцениться. Компания тестирует такие активы на обесценение в соответствии с IAS 36 «Обесценение активов».

Обременительные договоры

Если компания является стороной по обременительному договору, существующая обязанность по такому договору должна быть признана и оценена в качестве резерва.

Многие договоры (например, некоторые стандартные заказы на поставку) могут быть расторгнуты без выплаты неустоек другой стороне, поэтому здесь не существует обязательства. Другие договоры устанавливают не только права, но и обязанности каждой из договаривающихся сторон. Если события приводят к тому, что такой договор становится обременительным, он попадает в сферу применения настоящего стандарта, а существующее обязательство признается в финансовой отчетности.

Реструктуризация

Примерами событий, которые могут подпадать под определение

реструктуризации, являются:

(а) продажа или прекращение какого-либо направления деятельности;

(б) закрытие подразделений в какой-либо стране или регионе, или перенос хозяйственной деятельности из одной страны или региона в другие;

(с) изменения в структуре управления, например, отказ от одного из уровней управления; и

(д) реорганизация, оказывающая существенное влияние на характер и направленность деятельности компании.

Резерв по затратам на реструктуризацию признается только тогда, когда соблюдены общие критерии признания резервов.

Раскрытие информации

По каждому виду *резервов* компания должна раскрывать следующую информацию:

(а) балансовая стоимость на начало и конец отчетного периода;

(б) краткое описание характера обязательства и ожидаемые сроки выбытия экономических выгод;

(с) описание источников неопределенности суммы и сроков выбытия ресурсов;

(д) сумма любого ожидаемого возмещения и актива, отражающего в отчетности данное возмещение.

Компания должна раскрывать по каждому виду *условных обязательств* на конец отчетного периода краткое описание характера условного обязательства и, где это практически осуществимо:

(а) расчетную оценку его влияния на финансовые показатели;

(б) описание источников неопределенности суммы и сроков выбытия ресурсов; и

(с) возможность получения какого-либо возмещения.

В том случае, когда вероятен приток экономических выгод, компания должна раскрывать краткое описание характера *условных активов* на конец отчетного периода и, если это практически осуществимо, расчетную оценку их влияния на финансовые показатели.

Основные термины

Актуарная приведенная стоимость причитающихся пенсионных выплат

Актуарные допущения
Актуарные прибыли и убытки
Бухгалтерская прибыль
Вознаграждения по окончании трудовой деятельности
Вознаграждения работникам
Временные разницы
Выходные пособия
Квалифицируемый страховой полис
Краткосрочные оплачиваемые отпуска
Налог на прибыль
Налоговая база актива
Налоговая база обязательства
Налогооблагаемая прибыль
Обременительный договор
Обязывающее событие
Отложенные налоговые активы
Отложенные налоговые обязательства
Пенсионные планы
Пенсионные планы группы работодателей
Пенсионные планы с установленными взносами
Пенсионные планы с установленными выплатами
Расходы по налогу
Резерв
Реструктуризация
Условные активы
Условные обязательства
Чистые активы, доступные для выплат
Юридическое обязательство

Вопросы для самопроверки

1. Объясните сущность «отложенных налоговых активов» и «отложенных налоговых обязательств».
2. Что понимается под временными разницами? Приведите примеры.
3. Когда проводится взаимозачет текущих налоговых активов и текущих налоговых обязательств?
4. Что включаются в состав вознаграждений работникам соглас-

но IAS 19?

5. В чем заключаются основные отличия пенсионных планов с установленными взносами от пенсионных планов с установленными выплатами.

6. Что понимается под актуарными допущениями?

7. Какая информация о пенсионных планах с установленными выплатами подлежит раскрытию в финансовой отчетности?

8. Какие информации содержит отчет о чистых активах, доступных для выплат?

9. Назовите три необходимых условия для признания резервов согласно IAS 37.

10. Каковы основные отличия резервов от условных обязательств?

Тесты

1. Что такое налогооблагаемая прибыль?

1) сумма прибыли, определяемая в соответствии с международными стандартами;

2) сумма прибыли за период, определяемая в соответствии с правилами, установленными налоговыми органами;

3) прибыль за период, до вычета расходов по уплате налога;

4) сумма налога на прибыль к уплате за период.

2. Отложенные налоговые обязательства – это

1) суммы налога на прибыль, подлежащие уплате в будущих периодах в связи с налогооблагаемыми временными разницеми;

2) суммы налога на прибыль, возмещаемые в будущих периодах в связи с вычитаемыми временными разницеми;

3) совокупная величина, включенная в расчет чистой прибыли или убытка за период в отношении текущего и отложенного налога;

4) чистая прибыль или убыток за период, до вычета расходов по уплате налога.

3. Что понимается под временными разницеми?

1) разницы между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью;

2) разницы между расходами по уплате налога и текущими налогами;

3) разницы между балансовой стоимостью актива или обязательства и их налоговой базой;

4) сумма, которая будет вычитаться для целей налогообложения.

4. Величина, присваиваемая активу или обязательству для целей налогообложения, называется

- 1) отложенные налоги;
- 2) налоговая база;
- 3) балансовая стоимость;
- 4) учетная прибыль.

5. Краткосрочные обязательства включают начисленные штрафы с балансовой суммой равной 500 у.е. Штрафы не вычитаются для целей налогообложения. Чему равна налоговая база начисленных штрафов?

- 1) 500;
- 2) 0;
- 3) 125;
- 4) 375.

6. Счета к получению за товары и услуги по отчету о финансовом положении составляет 35 000 у.е. Соответствующая выручка уже включена в налогооблагаемую прибыль. Определить налоговую базу актива.

- 1) 0;
- 2) 5 250;
- 3) 8 750;
- 4) 35 000.

7. Вознаграждения работникам не включают

- 1) заработную плату рабочим и служащим;
- 2) выходные пособия;
- 3) дивиденды;
- 4) оплачиваемые отпуска.

8. Оплачиваемые отпуска подразделяются на две категории:

- 1) краткосрочные и долгосрочные;
- 2) накапливаемые и не накапливаемые;
- 3) прямые и косвенные;
- 4) срочные и бессрочные.

9. Произведенная компанией наилучшая оценка переменных, которые будут определять окончательные затраты на обеспечение вознаграждения по окончании трудовой деятельности – это

- 1) актуарные допущения;

- 2) выходные пособия;
- 3) страховой полис;
- 4) пенсионные планы.

10. Вознаграждения по окончании трудовой деятельности включают

- 1) пенсии, страхование жизни и медицинское обслуживание;
- 2) отпускные, пособия по временной нетрудоспособности;
- 3) заработная плата, премии;
- 4) пенсии, разовая материальная помощь.

11. Планы пенсионного обеспечения, предполагающие, что компания осуществляет фиксированные взносы в отдельный фонд, и не будет иметь каких-либо юридических или вмененных обязательств по уплате дополнительных взносов, называются

- 1) пенсионные планы с установленными выплатами;
- 2) пенсионные планы с будущими выплатами;
- 3) пенсионные планы с установленными взносами;
- 4) пенсионные планы с прямыми взносами.

12. Актуарные допущения включают следующие статьи

- 1) ожидаемая ставка дохода на активы плана, уровень текучести кадров, норма резервирования;
- 2) коэффициент текущей ликвидности, рентабельность, оборачиваемость;
- 3) уровень безработицы, ставка процента, ставка рефинансирования;
- 4) уровень текучести кадров, ставка дисконта, уровень будущей заработной платы.

13. Что понимается под актуарным риском?

- 1) инвестированных активов окажется недостаточно, чтобы покрыть предполагаемую компенсацию;
- 2) полученных активов окажется недостаточно, чтобы покрыть предполагаемую компенсацию;
- 3) привлеченных ресурсов будет недостаточно для финансирования деятельности;
- 4) повышение процентной ставки по привлеченным кредитам.

14. Размер будущей пенсии работника определяется

- 1) взносами самого работника в пенсионный фонд;
- 2) взносами работодателя в пенсионный фонд, самого работника,

результатами деятельности самого фонда;

- 3) только взносами работодателя в пенсионный фонд;
- 4) результатами деятельности и инвестиционными доходами самого фонда.

15. Резервы представляют собой

- 1) обязательства с определенным сроком и суммой погашения;
- 2) обязательства с неопределенным сроком и суммой погашения;
- 3) текущие обязательства, возникшие в связи с прошлыми событиями;
- 4) обязательства, которые уплачиваются в будущем.

16. На какие из нижеприведенных видов резервов распространяет свое действие IAS 37?

- 1) резервы по сомнительным долгам;
- 2) резервы на обесценение ценных бумаг;
- 3) резервы по гарантиям на проданные товары;
- 4) резервы на ремонт основных средств.

17. Выходные пособия не обеспечивают компании каких-либо экономических выгод и немедленно

- 1) признаются в качестве активов;
- 2) признаются в качестве расходов будущих периодов;
- 3) должны включаться в величину краткосрочных вознаграждений;
- 4) признаются в качестве расходов.

18. Условное обязательство – это

- 1) текущее обязательство, возникшее в связи с прошлыми событиями;
- 2) возможное обязательство, которое обусловлено будущими событиями;
- 3) текущее обязательство, возникшее в связи с настоящими событиями;
- 4) долгосрочное обязательство, возникшее в связи с прошлыми событиями.

Практические задания

1. Сумма счетов к получению по данным отчета о финансовом положении составляет 5 000 у.е. Соответствующая выручка от реализации включена в налогооблагаемую прибыль отчетного года. Чему рав-

на налоговая база счетов к получению.

2. Краткосрочные обязательства компании включают процентный доход, полученный авансом, балансовая сумма которого равняется 3 000 у.е. Соответствующий процентный доход облагался налогом на кассовой основе. Чему равна налоговая база процентов, полученных авансом?

3. Первоначальная стоимость основных средств компании А по состоянию на 31 декабря 2016 года составляет 4,8 млн. у.е., а сумма износа по данным финансовой отчетности равна 1,3 млн. у.е. В налоговом учете амортизационные отчисления в сумме 1,7 млн. у.е. списаны на валовые расходы. Требуется определить налоговую базу объекта основных средств и отложенное налоговое обязательство.

4. Актив стоимостью 1 300 у.е. имеет балансовую стоимость 800 у.е. Кумулятивная амортизация для целей налогообложения равняется 600 у.е., налоговая ставка составляет 25%. Требуется определить налоговую базу актива, налог на прибыль и отложенное налоговое обязательство.

5. Начисленная заработная плата компании «Джавони» за август 2016 года составляет 750 000 у.е. Удерживаемая сумма пенсионного фонда составляет 7 500 у.е. и подоходного налога 93 000 у.е. Подготовьте бухгалтерские проводки по начислению заработной платы, удержания из зарплаты и выплаты зарплаты работникам.

6. Компания «Джавони» выступает ответчиком в судебном разбирательстве. Допустим, что наступил конец отчетного периода и предприятию необходимо подготовить финансовую отчетность. Подготовьте бухгалтерские проводки на дату финансовой отчетности при следующих условиях: а) если вероятно, что компания «Джавони» будет вынуждена выплатить 120 000 у.е. в результате судебного разбирательства; б) если маловероятно, что суд обяжет компанию выплатить компенсацию истцу.

7. В 2016 году компания продала 40 холодильников по 300 у.е. за штуку, причем на холодильники дается одногодичная гарантия. Стоимость обслуживания холодильника в течение гарантийного срока составляет, в среднем 15 у.е.

Требуется подготовить бухгалтерские записи для отражения продажи холодильников и стоимости связанной с продажей гарантийного обслуживания. Исходите из того, что компания использует метод на-

числения. Фактические затраты на гарантийное обслуживание за 2016 год составляет 135 у.е.

8. Компания производит и продает универсальные швейные машины. Она гарантирует ремонт любой машины в течение 1 года со дня продажи. Из прошлого опыта компании следует, что затраты на гарантийное обслуживание составляет 2 % от стоимости машин. В 2016 году было продано 560 швейных машин стоимостью 700 у.е. каждая. Определите сумму расхода на гарантийный ремонт и составьте соответствующие бухгалтерские записи.

ГЛАВА 10. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ

10.1. Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки

IAS 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» применяется при выборе учетной политики, а также учете изменений в учетной политике, изменений в расчетных оценках и исправлений ошибок предшествующего периода.

Изменения в учетной политике

Учетная политика – это конкретные принципы, основы, соглашения, правила и практика, применяемые компанией для подготовки и представления финансовой отчетности.

Компания обязана выбрать и применять свою учетную политику последовательно для сходных операций, других событий и условий, за исключением случаев, когда стандарт или разъяснение конкретно требует или разрешает категоризацию статей, к которым могут применяться другие учетные политики.

У пользователей финансовой отчетности должна быть возможность сравнивать финансовую отчетность компании на протяжении некоторого времени с тем, чтобы определить тенденции в ее финансовом положении, финансовых результатах деятельности и движении денежных средств. Таким образом, в каждом периоде и из периода в период обычно применяется одна и та же учетная политика.

Пример 10.1.

До 1 января 2017 г. для учета стоимости материалов, списанных в производство, применялся метод средневзвешенной стоимости. С 1 января 2017 г. была изменена учетная политика по списанию материалов: для определения их стоимости компания стала применять метод ФИФО.

Следующие действия не являются изменениями учетной политики:

- применение учетной политики к таким операциям, другим событиям или условиям, которые отличаются по существу от ранее про-

исходивших;

- применение новой учетной политики к таким операциям, другим событиям или условиям, которые не происходили ранее или были несущественными.

В соответствии с IAS 8 в случае необходимости внесения корректировок в отчетность существуют два способа:

1) *ретроспективный*, при котором необходима корректировка признания, измерение и раскрытие оценок элементов финансовой отчетности так, если бы предыдущие периоды не содержали никакой ошибки. Поэтому в соответствии с новой учетной политикой должна быть пересчитана отчетность предшествующих периодов;

2) *перспективный*, при котором нет необходимости в пересчете предыдущих финансовых отчетов и суммарный эффект от изменений в учетной политике не нужно пересчитывать в отчете о прибылях и убытках за текущий период. Поэтому изменение учетной политики влияет только на финансовую отчетность текущих или будущих отчетных периодов.

Ретроспективный метод корректировки отчетности является основным, при котором происходит пересчет всех показателей прошлых лет. Если применение этого метода невозможно, то только тогда может применяться перспективный метод.

Раскрытие изменений в учетной политике

Если первоначальное применение какого-либо МСФО оказывает влияние на текущий или любой предыдущий периоды, оказывало бы влияние, но сумму корректировки практически неосуществимо определить, или могло бы оказать влияние на будущие периоды, компания обязана раскрывать следующую информацию:

- наименование данного МСФО;
- когда это применимо, тот факт, что данное изменение учетной политики выполнено в соответствии с его переходными положениями указанного МСФО;
- характер изменения учетной политики;
- когда это применимо, описание соответствующих переходных положений;
- когда это применимо, те переходные положения, которые могут оказать влияние на будущие периоды;
- для текущего и для каждого из представленных предшествую-

щих периодов, насколько это практически осуществимо, сумму корректировки для каждой затронутой статьи финансовой отчетности и для базовой и разводненной прибыли на акцию, если к компании применяется IAS 33 «Прибыль на акцию»;

- сумму корректировки, относящейся к периодам, предшествующим представленным, насколько это практически осуществимо; и
- если ретроспективное применение, является практически невозможным, те обстоятельства, которые привели к существованию этого условия и описание того, каким образом и, начиная с какого времени, применяется это изменение в учетной политике.

Изменения в расчетных оценках

В результате неопределенностей, присущих хозяйственной деятельности, по многим статьям учета финансовой отчетности может быть получена не точная, а лишь расчетная оценка. *Расчетная оценка* предполагает суждения, основывающиеся на самой последней доступной надежной информации. Например, может возникнуть необходимость оценить безнадежные долги, устаревания запасов, справедливую стоимость финансовых активов или финансовых обязательств, сроки полезной службы или ожидаемую схему получения экономических выгод от амортизируемых активов и т.д.

Использование обоснованных расчетных оценок является важной частью подготовки финансовой отчетности и не снижает ее надежность.

Расчетная оценка может пересматриваться, если меняются обстоятельства, на которых она основывалась, или в результате появления новой информации или накопления опыта. По своей природе пересмотр оценок не относится к предыдущим периодам и не является исправлением ошибки.

Изменение в применяемой базе оценки – это изменение в учетной политике, а не изменение в бухгалтерской оценке. Когда трудно отличить изменение в учетной политике от изменения в бухгалтерской оценке, данное изменение учитывается как изменение в бухгалтерской оценке.

Перспективное признание влияния изменения в бухгалтерской оценке означает, что данное изменение применяется к операциям, прочим событиям и условиям с даты изменения в расчетной оценке. Изменение в бухгалтерской оценке может повлиять только на прибыль

или убыток текущего периода или на прибыль, или убыток текущего и будущих периодов. Например, изменение в расчетной оценке суммы безнадежных долгов влияет только на прибыль или убыток текущего периода и поэтому признается в текущем периоде.

Однако изменение расчетного срока полезного использования или предполагаемых особенностей потребления будущих экономических выгод, заключенных в амортизируемом активе, влияет на расходы по амортизации в текущем периоде и в каждом будущем периоде в течение оставшегося срока полезного использования актива. В обоих случаях влияние изменения, относящееся к текущему периоду, признается как доход или расход в текущем периоде. Влияние изменения на будущие периоды, при его наличии, признается как доход или расход в этих будущих периодах.

Раскрытие информации

Компания должна раскрыть характер и сумму изменения в бухгалтерской оценке, которая оказывает влияние в текущем периоде, или, как ожидается, окажет влияние в будущих периодах, за исключением раскрытия информации о влиянии на будущие периоды, когда практически неосуществимо оценить данное влияние.

Ошибки

В отношении признания, оценки, представления или раскрытия элементов финансовой отчетности могут возникать ошибки. Финансовая отчетность не соответствует МСФО, если в ней содержатся либо существенные ошибки, либо такие несущественные ошибки, которые допущены намеренно с целью достичь определенного представления финансового положения, финансовых результатов деятельности или денежных потоков компании. Потенциальные ошибки текущего периода, обнаруженные в этом периоде, исправляются до того, как финансовая отчетность утверждается к выпуску.

Ошибки предшествующего периода – это пропуски и неверные данные в финансовой отчетности компании за один или более предшествующих периодов, которые происходят вследствие неиспользования или неверного использования такой надежной информации.

Такие ошибки включают результаты математических ошибок, ошибок в применении учетной политики, недосмотра или неверного толкования фактов, а также мошенничества.

Существуют два метода исправления ошибок согласно IAS 8:

1) *ретроспективный*. При его использовании величина ошибки, относимой к предыдущим периодам, должна быть представлена путем корректировки начального сальдо нераспределенной прибыли. Если есть смысл, то сравнительная информация должна обновляться;

2) *перспективный*. Он предполагает, что сумма исправления учитывается при расчете входящего сальдо нераспределенной прибыли. В этом случае сравнительная информация должна представляться таким образом, как она была представлена в отчетах предыдущего периода.

Наиболее предпочтительным является ретроспективный метод.

Исправления ошибок отличаются от изменений в бухгалтерских оценках. Бухгалтерские оценки по своей сути являются приближенными значениями, для которых может потребоваться пересмотр по мере поступления дополнительной информации. Например, прибыль или убыток, признанные в результате исхода условного факта хозяйственной жизни, не являются исправлением ошибки.

Раскрытие информации об исправлении ошибок

Компания обязана раскрывать следующую информацию:

- характер ошибки предшествующих периодов;
- по каждому предшествующему периоду, представленному в отчетности, до той степени, до которой это практически осуществимо - сумму соответствующего исправления по каждой затронутой линейной статье в финансовой отчетности и если к компании применяется IAS 33 - по базовой и разводненной прибыли на акцию;
- для каждого из представленных предшествующих периодов, насколько это практически осуществимо, сумму корректировки для каждой затронутой статьи финансовой отчетности и для базовой и разводненной прибыли на акцию, если к компании применяется IAS 33;
- соответствующую сумму исправления на начало самого раннего из представленных предшествующих периодов; и
- обстоятельства, которые привели к наличию условия, при котором ретроспективное исправление практически неосуществимо для определенного предшествующего периода, и описание того, как и с какого момента ошибка была исправлена.

10.2. Выручка по договорам с покупателями

Цели и основной принцип

Целью *IFRS 15 «Выручка по договорам с покупателями»* является установление принципов, которые должна применять компания при отражении полезной для пользователей финансовой отчетности информации о характере, величине, распределении во времени и неопределенности выручки и денежных потоков, обусловленных договором с покупателем.

Для достижения указанной цели, основной принцип настоящего стандарта требует признания компанией выручки для отображения передачи обещанных товаров или услуг покупателю в сумме, отражающей возмещение, право на которое компания ожидает получить в обмен на такие товары или услуги.

Сфера применения

Компания должна применять настоящий стандарт в отношении всех договоров с покупателями, за исключением:

- (а) договоры аренды (*IAS 17 «Аренда»*);
- (b) договоры страхования (*IFRS 4 «Договоры страхования»*);
- (с) финансовые инструменты и другие договорные права или обязательства, попадающие в сферу применения *IFRS 9 «Финансовые инструменты»*, *IFRS 10 «Консолидированная финансовая отчетность»*, *IFRS 11 «Совместная деятельность»*, *IAS 27 «Отдельная финансовая отчетность»* и *IAS 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия»*; и
- (d) немонетарные обмены между компаниями одного направления деятельности с целью содействия осуществлению продаж покупателям. Например, настоящий стандарт не будет применяться в отношении договора между двумя нефтяными компаниями, которые договариваются своевременно обмениваться нефтью с целью удовлетворения спроса со стороны своих покупателей в различных оговоренных регионах.

Определения терминов

Договор – соглашение между двумя или несколькими сторонами, которое создает обеспеченные правовой защитой права и обязательства.

Актив по договору – право компании на возмещение в обмен на товары или услуги, которые компания передала покупателю, когда такое право зависит от чего-либо, отличного от истечения определенного периода времени (например, от выполнения компанией определенных обязательств в будущем).

Обязательство по договору – обязанность компании передать покупателю товары или услуги, за которые компания получила возмещение от покупателя.

Покупатель – сторона, заключившая договор с компанией на получение товаров или услуг, которые являются результатом обычной деятельности компании, в обмен на возмещение.

Доход – увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме поступлений или улучшения качества активов либо уменьшения величины обязательств, которое приводит к увеличению собственного капитала, не связанному с взносами участников капитала.

Обязанность к исполнению – обещание в договоре с покупателем передать покупателю:

(а) товар или услугу (или пакет товаров или услуг), которые являются отличимыми; либо

(б) ряд отличимых товаров или услуг, которые являются практически одинаковыми и передаются покупателю по одинаковой схеме.

Выручка – доход, возникающий в ходе обычной деятельности компании.

Цена обособленной продажи (товара или услуги) – цена, по которой компания продала бы покупателю обещанный товар или услугу в отдельности.

Цена операции (для договора с покупателем) – сумма возмещения, право на которое ожидает получить компания в обмен на передачу обещанных товаров или услуг покупателю за минусом сумм, полученных от имени третьих сторон.

Признание и оценка

Компания должна признавать выручку для отображения передачи обещанных товаров или услуг покупателю в сумме, отражающей возмещение, право на которое компания ожидает получить в обмен на такие товары или услуги.

Процесс признания выручки включает пять этапов (рис. 10.1).

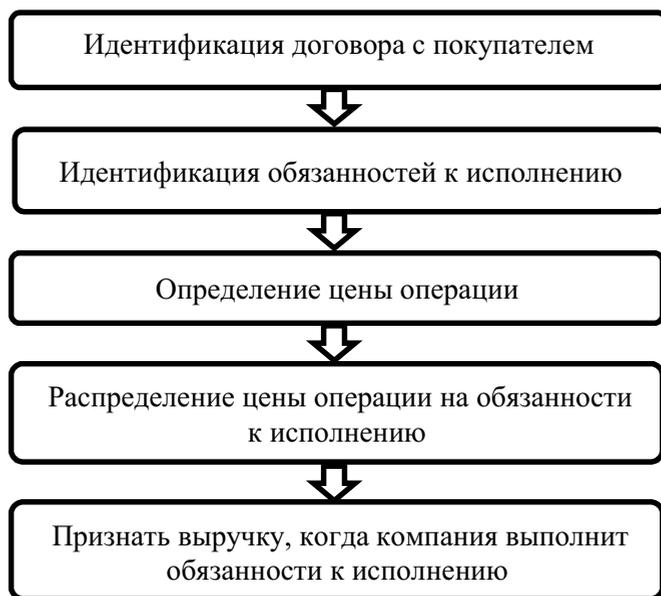


Рис. 10.1. Этапы признания выручки

Идентификация договора с покупателем

Компания должна применять стандарт по признанию выручки к каждому договору с покупателем, исключительно при соблюдении всех критериев, перечисленных ниже:

(а) стороны утвердили договор (в письменной форме, устно или в соответствии с другой обычной деловой практикой) и обязуются выполнять предусмотренные договором обязательства;

(б) компания может идентифицировать права каждой стороны в отношении товаров или услуг, которые будут переданы;

(с) компания может идентифицировать условия оплаты товаров или услуг, которые будут переданы;

(d) договор имеет коммерческое содержание (т.е. риски, распределение во времени или величина будущих денежных потоков компании, как ожидается, изменятся в результате договора); и

(е) получение компанией возмещения, право на которое она получит в обмен на товары или услуги, которые будут переданы покупателю, является вероятным. Оценивая вероятность получения суммы возмещения, компания должна принимать во внимание только способность и намерение покупателя выплатить данную сумму возмещения.

Сумма возмещения, право на которое будет иметь компания, может быть меньше, чем цена, указанная в договоре, если возмещение является переменным, поскольку компания может предложить покупателю уступку в цене.

Договор – это соглашение между двумя или несколькими сторонами, которое обуславливает обеспеченные правовой защитой права и обязательства. Правовая защита прав и обязательств в договоре обеспечивается законодательством.

Договоры могут иметь письменную форму, устную форму либо подразумеваться в силу обычной деловой практики компании. Практика и процедуры заключения договоров с покупателями варьируются в зависимости от юрисдикций, отраслей и организаций. Кроме того, они могут отличаться в рамках одной компании (например, они могут зависеть от класса покупателей или характера обещанных товаров или услуг).

Некоторые договоры с покупателями могут не иметь фиксированного срока действия и могут быть расторгнуты или модифицированы любой стороной в любой момент времени. Срок действия других договоров может автоматически продлеваться на периодической основе, указанной в договоре.

Договор не существует, если каждая сторона договора обладает обеспеченным правовой защитой правом в одностороннем порядке расторгнуть договор, не выполненный ни в какой части, без выплаты компенсации другой стороне. Договор является не выполненным ни в какой части, если выполняются оба критерия, приведенные ниже:

(а) компания еще не передала обещанные товары или услуги покупателю; и

(b) компания еще не получила и еще не имеет права на получение возмещения в обмен на обещанные товары или услуги.

Объединение договоров

Компания должна объединить два или более договора, заключенных одновременно или почти одновременно с одним покупателем (или связанными сторонами покупателя) и учитывать такие договоры как один договор в случае соблюдения одного или нескольких критериев ниже:

(а) договоры согласовывались как пакет с одной коммерческой целью;

(b) сумма возмещения к уплате по одному договору зависит от цены или выполнения другого договора; либо

(c) товары или услуги, обещанные по договорам (или некоторые товары или услуги, обещанные по каждому договору), представляют собой одну обязанность к исполнению.

Модификация договора

Модификация договора – это изменение предмета или цены существующего договора. Модификация договора имеет место, когда стороны по договору утверждают модификацию в письменной форме, в устной форме либо подразумеваться в силу обычной деловой практики.

Компания должна учитывать модификацию договора в качестве отдельного договора при соблюдении обоих условий ниже:

(a) предмет договора расширяется ввиду дополнительных обещанных товаров или услуг, которые являются отличимыми; и

(b) цена договора увеличивается на сумму возмещения, которая отражает *цену обособленной продажи* дополнительных обещанных товаров или услуг компании и соответствующие корректировки таких цен с учетом условий конкретного договора.

Пример 10.2.

Компания А заключает соглашение с Покупателем о продаже 100 единиц товара по цене 200 у.е. каждая на общую сумму 20 000 у.е. Товары являются отличимыми и подлежат передаче покупателю в течение шести месяцев. Стороны модифицируют договор в течение четвертого месяца, добавив продажу еще 20 единиц по цене 180 у.е. каждая. Цена дополнительных товаров представляет собой цену обособленной продажи на дату модификации.

При этом компания А учитывает модификацию как отдельный договор. Модификация относительно продажи еще 20 единиц товара по 180 у.е. каждая должна учитываться как отдельный договор, так как дополнительные товары являются отличимыми, и цена отражает цену их обособленной продажи. На существующий договор модификация не повлияет.

Идентификация обязанностей к исполнению

В момент заключения договора компания должна оценить товары или услуги, обещанные по договору с покупателем, и идентифициро-

вать в качестве обязанности к исполнению каждое обещание передать покупателю:

(а) товар или услугу (или пакет товаров или услуг), которые являются отличимыми; либо

(б) ряд отличимых товаров или услуг, которые являются практически одинаковыми и передаются покупателю по одинаковой схеме.

В зависимости от договора обещанные товары или услуги включают в том числе:

(а) продажу товаров, произведенных компанией (например, запасов производителя);

(б) перепродажу товаров, приобретенных компанией (например, товары компании розничной торговли);

(с) перепродажу прав на товары или услуги, приобретенные компанией (например, билет, перепродаваемый компанией, выступающей в качестве принципала);

(d) выполнение оговоренной в договоре задачи (или задач) для покупателя;

(е) оказание услуги, заключающейся в готовности предоставить товары или услуги (например, непредусмотренные ранее обновления программного обеспечения);

(f) оказание услуги, заключающейся в организации передачи товаров или услуг покупателю другой стороной (например, действия в качестве агента другой стороны);

(g) предоставление прав на товары или услуги, подлежащие предоставлению в будущем, которые покупатель может перепродать или предоставить своему покупателю;

(h) строительство, производство или разработка актива от имени покупателя;

(i) предоставление лицензий; и

(j) предоставление опционов на приобретение дополнительных товаров или услуг.

Товар или услуга, которые были обещаны покупателю, являются отличимыми в случае соблюдения обоих критериев ниже:

(а) товар или услуга могут быть отличимыми (например, компания регулярно продает товар или услугу по отдельности, либо вместе с другими ресурсами); и

(b) товар или услуга являются отличимыми в контексте договора

(отдельно идентифицируемым от других обещаний в договоре).

Покупатель может получить выгоду, если товар или услуга могут быть использованы, потреблены, проданы за сумму, превышающую их ликвидационную стоимость, или удерживаться иным способом, который генерирует экономические выгоды. В случае некоторых товаров или услуг покупатель может получить выгоду от товара или услуги, взятых в отдельности. В случае других товаров или услуг покупатель может получить выгоду от товара или услуги исключительно вместе с другими легкодоступными ресурсами. Легкодоступные ресурсы – это товары или услуги, которые продаются отдельно, либо ресурсы, которые покупатель уже получил от компании.

К факторам, которые указывают на то, что обещание компании передать товар или услугу покупателю является отдельно идентифицируемым, включаются следующие:

(а) компания не оказывает значительную услугу по интеграции товара или услуги с другими товарами или услугами, обещанными по договору, в пакет товаров или услуг, который представляет собой совокупный результат, для получения которого покупатель заключил договор. Иными словами, компания не использует товар или услугу в качестве потребляемого фактора для создания или обеспечения совокупного результата, указанного покупателем.

(b) товар или услуга не модифицируют значительно или не адаптируют значительно другой товар или услугу, обещанные по договору.

(с) товар или услуга не находятся в сильной зависимости от других товаров или услуг, обещанных по договору, или в тесной взаимосвязи с ними. Например, покупатель может принять решение не покупать товар или услугу, и это не окажет значительного влияния на другие обещанные товары или услуги в договоре.

Если обещанный товар или услуга не являются отличимыми, компания должна объединять такие товар или услугу с другими обещанными товарами или услугами до тех пор, пока она не идентифицирует пакет товаров или услуг, который является отличимым.

Пример 10.3.

Строитель заключает договор на проектирование и строительство дома для нового домовладельца. Строитель отвечает за общее управление проектом и идентифицирует различные предоставляемые товары и

услуги, включая архитектурное проектирование, подготовку площадки и строительство дома, прокладку водопроводных и канализационных труб и электропроводки, а также столярные работы. Строитель регулярно продает эти товары и услуги покупателям по отдельности.

В данной ситуации пакет товаров и услуг должен быть объединен в одну обязанность к исполнению. Обещанные товары и услуги могут быть отличимыми, так как домовладелец может получить выгоду от товаров или услуг по отдельности или вместе с другими легкодоступными ресурсами. Это объясняется тем, что строитель регулярно продает товары или услуги по отдельности другим домовладельцам, и домовладелец может получить экономическую выгоду от отдельных товаров и услуг посредством их использования, потребления или продажи.

Однако товары и услуги не являются отличимыми в контексте договора, так как они по отдельности не могут быть идентифицированы относительно других обещаний в договоре. Строитель предоставляет значительный объем услуг по объединению различных товаров и услуг в один дом, на приобретение которого домовладелец заключил договор.

Определение цены операции

Цена операции – это сумма возмещения, право на которое ожидает получить компания в обмен на передачу обещанных товаров или услуг покупателю, исключая суммы, полученные от имени третьих сторон (например, налоги с продаж).

$$\text{Выручка} = \text{Ожидаемое возмещение} - \text{Налоги с продаж} - \\ - \text{Возмещение, подлежащее уплате покупателю}$$

Определяя цену операции, компания должна принимать во внимание влияние всех перечисленных ниже факторов:

- (a) переменное возмещение;
- (b) ограничение оценок переменного возмещения;
- (c) наличие значительного компонента финансирования в договоре;
- (d) неденежное возмещение; и
- (e) возмещение, подлежащее уплате покупателю.

При определении цены операции компания должна предположить, что товары или услуги будут переданы покупателю, как обещано в соответствии с существующим договором, и договор не будет расторгнут, продлен или модифицирован.

Переменное возмещение

Сумма возмещения является обычной деловой практикой компании и может варьироваться ввиду скидок, специальных скидок, возврата средств, кредитов, уступок в цене, стимулов, бонусов за результаты, штрафов или других аналогичных статей. Обещанное возмещение также может варьироваться, если право компании на возмещение зависит от наступления или ненаступления будущего события. Например, сумма возмещения будет переменной, если продукция продавалась с правом на возврат либо если фиксированная сумма была обещана в качестве бонуса за результаты в случае завершения определенного этапа.

Руководство определяет общую цену операции, включая оценку любого переменного возмещения на момент начала действия договора, и проводит ее переоценку на каждую отчетную дату.

Компания должна оценить сумму переменного возмещения, используя один из приведенных ниже методов, в зависимости от того, какой из них с точки зрения компании лучше прогнозирует сумму возмещения:

1. Метод ожидаемой стоимости.

2. Метод наиболее вероятной величины.

Ожидаемая стоимость – это сумма взвешенных с учетом вероятности возможных значений ожидаемого возмещения из диапазона его возможных значений. Ожидаемая стоимость может быть надлежащей оценкой величины переменного возмещения, если у компании имеется большое количество договоров с аналогичными характеристиками.

Наиболее вероятная величина – это единственное наиболее вероятное значение ожидаемого возмещения из диапазона его возможных значений (т.е. единственный наиболее вероятный результат договора). Наиболее вероятная величина может быть надлежащей оценкой величины переменного возмещения, если у договора есть только два возможных результата (например, компания либо получает бонус за результат, либо нет).

Компания должна применять один метод последовательно в течение срока договора. Кроме того, компания должна анализировать всю информацию (относящуюся к прошлым периодам, текущую и прогнозы), которая является обоснованно доступной для компании.

Ограничение оценок переменного возмещения

Компания должна включить в цену операции некоторую часть

или всю сумму переменного возмещения, только в той степени, в которой существует высокая вероятность, что при последующем разрешении неопределенности, присущей переменному возмещению, не произойдет значительного уменьшения суммы признанной накопительным итогом выручки.

Компания должна принимать во внимание как вероятность, так и величину уменьшения выручки. Факторы, которые могут увеличить вероятность или величину уменьшения выручки, включают в себя следующие:

(а) сумма возмещения крайне восприимчива к факторам, на которые не может повлиять компания. Такие факторы могут включать в себя волатильность на рынке, суждение или действия третьих сторон, погодные условия и высокий риск морального износа обещанного товара или услуги.

(b) разрешение неопределенности в отношении суммы возмещения не ожидается в течение длительного периода времени.

(с) опыт компании (или иное подтверждение) в контексте аналогичных видов договоров ограничен либо опыт (или иное подтверждение) имеет ограниченную прогностическую ценность.

(d) у компании сложилась практика предложения широкого спектра уступок в цене либо изменения сроков и условий платежа по аналогичным договорам в аналогичных обстоятельствах.

(е) договор предусматривает большое количество и широкий спектр возможных сумм возмещения.

Наличие в договоре значительного компонента финансирования

Определяя цену операции, компания должна корректировать обещанную сумму возмещения с учетом влияния временной стоимости денег, если сроки выплат предоставляют покупателю или компании значительную выгоду от финансирования передачи товаров или услуг покупателю. В таких обстоятельствах договор содержит значительный компонент финансирования. Значительный компонент финансирования может существовать вне зависимости от того, указано ли обещание финансирования в договоре в явной форме или подразумевается условиями оплаты.

Компания должна принимать во внимание все уместные факты и обстоятельства при определении того, содержит ли договор компонент финансирования и является ли компонент финансирования значитель-

ным для договора, включая оба фактора ниже:

(а) разница (при наличии таковой) между суммой обещанного возмещения и «денежной» ценой продажи обещанных товаров или услуг; и

(b) совокупное влияние:

- ожидаемого промежутка времени между передачей компанией обещанных товаров и услуг покупателю и моментом оплаты покупателем таких товаров или услуг; и

- преобладающих процентных ставок на соответствующем рынке.

В договоре с покупателем будет отсутствовать значительный компонент финансирования при наличии любого из факторов ниже:

(а) покупатель оплатил товары или услуги заранее, и сроки передачи таких товаров или услуг определяются покупателем.

(b) значительная часть возмещения, обещанного покупателем, является переменной.

(с) разница между обещанным возмещением и «денежной» ценой продажи товара или услуги возникает по причинам, отличным от предоставления финансирования покупателю либо компании, и соразмерна причине ее возникновения.

На практике компания не должна корректировать обещанную сумму возмещения с учетом влияния значительного компонента финансирования, если в момент заключения договора компания ожидает, что период между передачей компанией обещанного товара или услуги покупателю и оплатой покупателем составит не более одного года.

При корректировке обещанной суммы возмещения с учетом значительного компонента финансирования компания должна использовать ставку дисконтирования, которая применялась бы для отдельной операции финансирования между компанией и ее покупателем в момент заключения договора. После заключения договора компания не должна корректировать ставку дисконтирования с учетом изменений процентных ставок или прочих обстоятельств (например, изменение оценки кредитного риска покупателя).

Компания должна представлять влияние финансирования (процентная выручка или процентные расходы) в отчете о совокупном доходе отдельно от выручки по договорам с покупателями. Процентная выручка или процентные расходы признаются только в той степени, в которой при учете договора с покупателем признаются *актив по догово-*

вору (или дебиторская задолженность) или обязательство по договору.

Неденежное возмещение

Чтобы определить цену операции для договоров, по которым покупатель обещает возмещение в форме, отличной от денежных средств, компания должна оценить неденежное возмещение по справедливой стоимости.

Если компания не может обоснованно оценить справедливую стоимость неденежного возмещения, она должна оценить возмещение косвенно, на основании цены обособленной продажи товаров или услуг, обещанных покупателю в обмен на возмещение.

Справедливая стоимость неденежного возмещения может изменяться в зависимости от формы возмещения (например, изменение цены акции, которую компания вправе получить от покупателя).

Возмещение, подлежащее уплате покупателю

Возмещение, подлежащее уплате покупателю, включает в себя суммы денежных средств, которые компания выплачивает или ожидает выплатить покупателю. Такое возмещение, также включает в себя кредит или другие статьи (например, купон или ваучер), которые могут быть зачтены против сумм, причитающихся компании.

Компания должна учитывать возмещение, подлежащее уплате покупателю, как уменьшение цены операции и, следовательно, выручки, если выплата в пользу покупателя не производится в обмен на отличимые товар или услугу, которые покупатель передает компании.

Если возмещение, подлежащее уплате покупателю, является оплатой за отличимый товар или услугу, поставляемые покупателем, компания должна учитывать закупку товара или услуги аналогично тому, как она учитывает другие закупки у поставщиков. Если сумма возмещения, подлежащего уплате покупателю, превышает справедливую стоимость отличимых товара или услуги, получаемых компанией от покупателя, она должна учитывать такое превышение как уменьшение цены операции.

Распределение цены операции на обязанности к исполнению

Целью распределения цены операции является распределение компанией цены операции на каждую обязанность к исполнению в сумме, отображающей величину возмещения, право на которое компания ожидает получить в обмен на передачу обещанных товаров или услуг покупателю.

Для достижения данной цели компания должна распределить цену операции на каждую обязанность к исполнению, на основе относительной цены обособленной продажи.

Цена обособленной продажи – это цена, по которой компания продала бы покупателю обещанные товар или услугу в отдельности.

Оценивая цену обособленной продажи, компания должна анализировать всю информацию, которая является обоснованно доступной для компании. При этом компания должна максимально использовать наблюдаемые исходные данные и применять методы оценки последовательно в аналогичных обстоятельствах.

Подходящие методы оценки цены обособленной продажи товара или услуги включают в себя следующие:

1) Подход, основанный на скорректированной рыночной оценке (определение цены на основе анализа рынка);

2) Подход, основанный на ожидаемых затратах с учетом маржи (прогноз ожидаемых затрат на выполнение обязанности к исполнению, плюс соответствующая маржа для данного товара или услуги);

3) Остаточный подход (общая цена операции за вычетом суммы наблюдаемых цен обособленной продажи других товаров или услуг, обещанных по договору).

Покупатели часто получают скидку за покупку пакета (нескольких) товаров или услуг. Компания должна распределить скидку пропорционально на все обязанности к исполнению по договору.

Признать выручку, когда компания выполнит обязанности к исполнению

Выполнение обязанностей к исполнению

Компания должна признавать выручку, когда она выполняет обязанность к исполнению путем передачи обещанного товара или услуги (т.е. актива) покупателю. Актив передается, когда покупатель получает контроль над таким активом.

Для каждой обязанности к исполнению, компания должна определить в момент заключения договора, выполняет ли она *обязанность к исполнению в течение периода* либо *в определенный момент времени*.

Обязанности к исполнению, выполняемые в течение периода

Обязанность к исполнению выполняется в течение периода в случае выполнения одного из критериев ниже:

(а) покупатель одновременно получает и потребляет выгоды от

результатов деятельности компании по мере ее осуществления компанией;

(b) результаты деятельности компании приводят к созданию или улучшению качества актива (например, незавершенное производство), который покупатель контролирует по мере его создания или улучшения его качества; либо

(c) результаты деятельности компании не приводят к созданию актива с возможностью альтернативного использования для компании, и у компании имеется обеспеченное правовой защитой право на оплату результатов деятельности, завершённой до текущей даты.

В случае некоторых видов обязанностей к исполнению оценка того, получает ли покупатель выгоды от результатов деятельности компании и потребляет ли он одновременно такие выгоды, будет простой. К примерам можно отнести повседневные или периодические услуги (например, услуги по уборке), при которых получение и одновременное потребление покупателем выгод от результатов деятельности компании может быть легко идентифицировано.

Определяя, контролирует ли покупатель актив по мере его создания или улучшения его качества, компания должна применять требования к оценке получения контроля. Актив, который создается или качество которого улучшается (например, актив, представляющий собой незавершенное производство), может быть материальным либо нематериальным.

Актив, созданный в результате деятельности компании, не имеет альтернативного способа использования, если условиями договора ограничивается возможность компании свободно определять иную цель использования данного актива в процессе его создания или усовершенствования либо если она не имеет практической возможности свободно определять иную цель использования актива в его готовом состоянии. Оценка наличия у компании возможности использования актива для альтернативных целей осуществляется в момент заключения договора.

Пример 10.4.

Компания «Железные дороги Ко» занимается грузовыми железнодорожными перевозками. Она заключает договор с покупателем на перевозку товаров из пункта А в пункт В за 1 000 у.е. Покупатель имеет

безусловное обязательство оплатить услуги, когда товары придут в пункт В.

Компания «Железные дороги Ко» признает выручку по мере перевозки товаров, так как ее обязанность к исполнению выполняется в течение этого периода. «Железные дороги Ко» будет определять объем перевозок за каждый отчетный период и признавать выручку пропорционально осуществленным поставкам. Покупатель получает выгоду по мере транспортировки товаров из пункта А в пункт В, так как другой компании не нужно будет повторно доставлять товары в их текущее место нахождения, если «Железные дороги Ко» не сможет транспортировать товары на всем протяжении маршрута.

Обязанности к исполнению, выполняемые в определенный момент времени

Если обязанность к исполнению не выполняется в течение периода, компания выполняет обязанность к исполнению в определенный момент времени. Для определения момента времени, в который покупатель получает контроль над обещанным активом, компания должна принимать во внимание требования к контролю. Кроме того, она должна учитывать индикаторы передачи контроля, которые включают следующие:

- компания имеет право на оплату актива;
- покупатель имеет право собственности на актив;
- компания передала право физического владения активом;
- покупатель подвержен значительным рискам и выгодам, связанным с правом собственности на актив;
- покупатель принял актив.

Оценка степени выполнения обязанности к исполнению

Для каждой обязанности к исполнению, выполняемой в течение периода времени, компания должна признавать выручку в течение периода, оценивая степень полноты выполнения обязанности к исполнению. Целью оценки степени выполнения является отображение результатов деятельности компании по передаче контроля над товарами или услугами, обещанными покупателю (т.е. выполнения обязанности компании к исполнению).

Компания должна применять один метод оценки степени выполнения для каждой обязанности к исполнению, выполняемой в течение периода, и, кроме этого, такой метод должен применяться последова-

тельно в отношении аналогичных обязанностей к исполнению и в аналогичных обстоятельствах.

К надлежащим методам оценки степени выполнения компанией обязанностей к исполнению относятся;

- 1) методы результатов (методы выполненных работ); и
- 2) методы ресурсов (методы понесенных расходов).

Методы результатов (или методу выполненных работ) предусматривают признание выручки на основе непосредственных оценок стоимости, переданной до текущей даты покупателю. Методы результатов включают в себя такие методы, как обзоры результатов деятельности, завершенной до текущей даты, оценку полученных результатов, завершенных этапов, истекшего времени и произведенных или поставленных единиц. Методы результатов напрямую оценивают исполнение и, следовательно, во многих случаях обеспечивают наиболее правдивое представление о степени выполнения.

Пример 10.5.

Компания «Строитель Ко» производит замену окон и заключает договор с Муниципалитетом на замену старых окон в муниципальном здании за фиксированное вознаграждение в сумме 10 000 у.е. Все незавершенное производство принадлежит Муниципалитету.

Компания «Строитель Ко» заменила 75 из 100 окон, подлежащих замене в здании. «Строитель Ко» определил, что обязанность к исполнению выполняется в течение периода времени, так как Муниципалитет осуществляет контроль за незавершенным производством. Как «Строитель Ко» должен признавать выручку?

Метод результатов с использованием данных о количестве замененных окон для оценки степени выполнения договора «Строитель Ко» представляется наиболее репрезентативным в случае предоставленных услуг в силу аналогичного характера усилий, затрачиваемых на замену каждого окна. Степень выполнения составляет 75% (75 окон/100 окон), так как «Строитель Ко» признает выручку в размере 75% от общей цены договора или 7 500 у.е.

Методы ресурсов (методы понесенных расходов) предусматривают признание выручки на основе усилий, предпринимаемых компанией для выполнения обязанности к исполнению, или потребленных для этого ресурсов (например, потребленные ресурсы, затраченное рабо-

чее время, понесенные затраты, истекшее время или использованное машинное время) относительно совокупных ожидаемых ресурсов, которые будут потреблены для выполнения такой обязанности к исполнению. Компания должна исключить из оценки степени выполнения все затраты, которые не отражают результаты деятельности компании по передаче контроля над товарами или услугами покупателю (например, административные расходы, которые не относятся к договору, коммерческие расходы, потери материалов, и др.).

Представление информации

Если сторона договора исполнила какие-либо обязанности по договору, компания должна представлять договор в отчете о финансовом положении либо в качестве *актива по договору*, либо в качестве *обязательства по договору*.

Если покупатель выплачивает возмещение, которое является безусловным (т.е. дебиторская задолженность), прежде, чем компания передаст товар или услугу, она должна представить договор как обязательство по договору, в момент осуществления платежа. Обязательство по договору признается в случае, если компания получает возмещение до момента исполнения.

Актив по договору является правом компании на получение возмещения в обмен на товары или услуги, переданные покупателю. Дебиторская задолженность – это право компании на возмещение, которое является безусловным. Например, компания признает дебиторскую задолженность, если у нее имеется существующее право на получение платежа, даже если такая сумма может подлежать возврату в будущем.

Раскрытие информации

Целью требований к раскрытию информации является раскрытие компанией достаточной информации, позволяющей пользователям финансовой отчетности понять характер, величину, распределение во времени и неопределенность выручки и денежных потоков, обусловленных договорами с покупателями. Для достижения данной цели компания должна раскрывать качественную и количественную информацию обо всем нижеперечисленном:

- (а) договоры с покупателями;
- (б) значительные суждения и изменения в суждениях;
- (с) активы, признанные в связи с затратами на заключение или выполнение договора с покупателями.

Договоры с покупателями

Компания должна раскрывать следующие информации по договорам с покупателями:

- расшифровка выручки по категориям, отражающим то, каким образом экономические факторы влияют на характер, величину, распределение во времени и неопределенность выручки и денежных потоков;
- остатки на начало и конец периода для дебиторской задолженности, активов и обязательств по договорам;
- момент, когда компания обычно выполняет обязанность к исполнению (например, при отгрузке, при доставке, по мере оказания услуг или после завершения оказания услуги);
- характер товаров или услуг, которые компания пообещала передать покупателю другой стороной (т. е. если организация выступает в качестве агента);
- обязательства в отношении возвратов товаров, возвратов средств и прочие аналогичные обязательства, а также виды гарантий и соответствующих обязательств;
- цена операции, распределенная на оставшиеся обязанности к исполнению, и сроки признания выручки.

Значительные суждения и изменения в суждениях

Компания должна раскрывать следующую информацию о суждениях и изменения в суждениях:

- методы, используемые для признания выручки по обязательствам к исполнению, с обоснованием правдивости его применения;
- значительные суждения, использованные при оценке того, в какой момент времени покупатель получает контроль над обещанными товарами или услугами;
- информацию о методах, исходных данных и допущениях, используемых для определения и распределения цены операции.

Руководство по применению

Продажа с правом на возврат

В некоторых договорах компания передает контроль над продукцией покупателю, а также предоставляет покупателю право на возврат продукции по различным причинам (например, неудовлетворенность продукцией) и получение нижеперечисленного в любой комбинации:

- (а) полный или частичный возврат уплаченного возмещения;

(b) вычет, который может быть использован в отношении сумм задолженности компании;

(c) другой товар взамен возвращенного.

Для учета передачи продукции с правом на возврат (а также для учета некоторых услуг, которые предоставляются с условием возврата средств), компания должна признавать все перечисленное ниже:

(a) выручку от переданной продукции в размере возмещения, право на которое ожидает получить компания (таким образом, выручка не будет признаваться в отношении продукции, которая, как ожидается, будет возвращена);

(b) обязательство в отношении возврата средств; и

(c) актив (и соответствующую корректировку себестоимости продаж) в отношении права на получение продукции от покупателей при исполнении обязательства в отношении возврата средств.

Компания должна корректировать оценку обязательства по возврату средств на конец каждого отчетного периода с учетом изменения ожиданий относительно сумм, подлежащих возврату. Компания должна признавать соответствующие корректировки в качестве выручки (или уменьшения выручки).

Гарантии

Компании часто предоставляет (в соответствии с договором, законодательным актом или обычной деловой практикой) гарантию в связи с продажей продукции. Характер гарантии может значительно отличаться в зависимости от отрасли или договора. Некоторые гарантии выступают в качестве средства обеспечения для покупателя того, что соответствующий продукт будет функционировать в соответствии с оговоренными сторонами условиями, поскольку он соответствует согласованным параметрам. Другие - в дополнение к этому также предоставляют покупателю определенную услугу.

Лицензирование

Лицензия устанавливает права покупателя на интеллектуальную собственность компании. Лицензии на интеллектуальную собственность могут включать:

(a) лицензии на программное обеспечение и технологии;

(b) лицензии на кинофильмы, музыку и другие средства аудиовизуальной информации и развлечений;

(c) франшизы; и

(d) патенты, торговые марки и авторские права.

В дополнение к обещанию предоставить покупателю лицензию, компания также может обещать передать покупателю другие товары или услуги. Такие обещания могут быть явно указаны в договоре или подразумеваться обычной деловой практикой компании, опубликованной политикой или конкретными заявлениями.

Договоры обратной покупки

Договор обратной покупки – это договор, по которому компания продает актив и при этом в рамках того же или другого договора дает обещание выкупить актив или получает опцион на его обратную покупку. Выкупаемый актив может быть активом, который был продан покупателю в первоначальной сделке, активом, который практически аналогичен такому активу, или другим активом, компонентом которого является актив, который был продан покупателю в первоначальной сделке.

Как правило, договоры обратной покупки имеют одну из трех ниже приведенных форм:

- (a) обязательство компании выкупить актив обратно (форвард);
- (b) право компании выкупить актив обратно (колл-опцион); и
- (c) обязательство компании выкупить актив обратно по требованию покупателя (пут-опцион).

Консигнационные соглашения

Некоторые компании поставляют продукцию другой стороне (например, дилеру или дистрибьютору) для продажи конечным покупателям, при этом сохраняют контроль над продукцией в этот момент времени. Продукция, которая была поставлена другой стороне, может удерживаться по консигнационному соглашению, если такая другая сторона не получила контроль над продукцией. Соответственно, компания не признает выручку при поставке продукции другой стороне, если поставленная продукция удерживается на условиях консигнации.

К признакам того, что соглашение является консигнационным соглашением, относятся следующие:

- (a) продукция контролируется компанией до наступления определенного события, например, продажи продукции покупателю дилера или до истечения определенного периода времени;
- (b) компания имеет возможность требовать возврата продукции или передачи продукции третьей стороне (например, другому дилеру); и

(с) у дилера отсутствует безусловное обязательство в отношении оплаты продукции (но при этом он может быть обязан внести депозит (здаток)).

10.3. Затраты по займам

Компания должна применять IAS 23 для учета затрат по займам. Затраты по займам, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству квалифицируемого актива, включаются в первоначальную стоимость этого актива. Прочие затраты по займам признаются в качестве расходов.

Затраты по займам – это процентные и другие затраты, которые компания несет в связи с получением заемных средств. Они могут включать:

(а) процентные расходы, рассчитываемые с использованием метода эффективной процентной ставки, как описано в IFRS 9:

- проценты по банковским овердрафтам, краткосрочным и долгосрочным ссудам;
- амортизация скидок или премий, связанных с кредитами;
- амортизация дополнительных затрат, понесённых в связи с организацией получения ссуды;

(б) финансовые затраты, связанные с финансовой арендой, в соответствии с IAS 17;

(с) курсовые разницы, возникающие в результате привлечения займов в иностранной валюте, в той мере, в какой они считаются корректировкой затрат на выплату процентов.

Квалифицируемый актив – это актив, подготовка которого к предполагаемому использованию или для продажи обязательно требует значительного времени.

В зависимости от обстоятельств, квалифицируемыми активами могут быть:

- запасы;
- производственные мощности;
- электрогенерирующие мощности;
- нематериальные активы;
- инвестиционная собственность.

К квалифицируемым активам не относятся:

- финансовые активы и запасы, производимые или иным образом создаваемые в течение короткого периода времени;

- активы, готовые к использованию по назначению или для продажи на момент приобретения.

Затраты по займам, разрешенные для капитализации

Затраты по займам, непосредственно связанные с приобретением, строительством или производством квалифицируемого актива, представляют собой те затраты по займам, которых можно было бы избежать, если бы не были произведены расходы на соответствующий актив. В случае, когда компания занимает средства исключительно для приобретения конкретного квалифицируемого актива, затраты по займам, непосредственно связанные с этим активом, могут быть четко установлены.

Если средства заимствованы специально для приобретения квалифицируемого актива, сумма затрат по займам, разрешенная для капитализации по данному активу, должна определяться как фактические затраты, понесенные по этому займу в течение периода, за вычетом любого инвестиционного дохода от временного инвестирования этих заемных средств.

Если средства заимствованы в общих целях и использованы для приобретения квалифицируемого актива, сумма затрат по займам, разрешенная для капитализации, должна определяться путем применения *ставки капитализации* к затратам на данный актив. Ставкой капитализации должно быть средневзвешенное значение затрат по займам, применительно к займам компании, остающимся непогашенными в течение периода, за исключением займов, полученных специально для приобретения квалифицируемого актива. Сумма затрат по займам, капитализированных в течение периода, не должна превышать сумму затрат по займам, понесенных в течение этого периода.

В некоторых случаях при вычислении средневзвешенного значения затрат по займам целесообразно включать все займы материнской и дочерних компаний. В других условиях правильно будет использовать для каждой дочерней компании средневзвешенное значение затрат по займам, применительно к ее собственным заемным средствам.

Начало капитализации

Компания должна начать капитализацию затрат по займам как ча-

сти первоначальной стоимости квалифицируемого актива на дату начала капитализации. Дата начала капитализации – это дата, на которую компания впервые выполнила все следующие условия:

(а) понесены затраты по данному активу;

(б) понесены затраты по займам; и

(с) ведется деятельность, необходимая для подготовки актива к использованию по назначению или к продаже.

Затраты на квалифицируемый актив включают только те затраты, которые привели к выплатам денежных средств, передаче других активов или принятию процентных обязательств. Затраты уменьшаются на величину полученных в связи с данным активом промежуточных платежей и субсидий (см. IAS 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»). Средняя балансовая стоимость актива в течение периода, включающая ранее капитализированные затраты по займам, обычно приблизительно равна значению затрат, к которым применяется ставка капитализации в этом периоде.

Приостановление капитализации

Компания должна приостановить капитализацию затрат по займам в течение продолжительных периодов, когда активное развитие квалифицируемого актива прерывается.

Затраты по займам могут быть понесены в течение продолжительных периодов, когда деятельность, необходимая для подготовки актива к использованию по назначению или для продажи, прерывается. К таким затратам относятся затраты по содержанию незавершенных объектов, и они не капитализируются. Однако компания обычно не приостанавливает капитализацию затрат по займам в течение периода, когда осуществляется значительная техническая и административная работа.

Прекращение капитализации

Компания должна прекратить капитализацию затрат по займам, когда завершены практически все работы, необходимые для подготовки квалифицируемого актива к использованию по назначению или к продаже.

Актив обычно считается готовым к использованию по назначению или к продаже, когда завершено его физическое сооружение, несмотря на то, что повседневная административная работа всё еще может продолжаться. Если остались лишь такие незначительные доработки, как

оформление объекта в соответствии с требованиями покупателя или пользователя, это свидетельствует о практически полном завершении работ.

Когда компания завершает сооружение квалифицируемого актива по частям и каждая часть может использоваться в то время, как продолжается сооружение других частей, компания должна прекратить капитализацию затрат по займам по завершении практически всех работ, необходимых для подготовки данной части актива к использованию по назначению или к продаже.

Бизнес-центр, состоящий из нескольких зданий, каждое из которых пригодно к использованию отдельно, представляет собой пример квалифицируемого актива, в котором каждая часть может быть использована, в то время как строительство других составных частей еще продолжается. Примером квалифицируемого актива, который должен быть завершен полностью, прежде чем какая-либо из его составных частей может быть использована, является завод, объединяющий несколько производственных процессов, осуществляемых последовательно в разных цехах, расположенных на одной территории, например, металлургический комбинат.

Пример 10.6.

В 2016 году компания ABC приступила к строительству новой компании. Строительство ведется подрядчиком, однако компанией финансируются затраты, связанные с приобретением стройматериалов. В этом же году специально под начатое строительство были привлечены два займа: 1 800 тыс. у.е. по 16 % годовых (срок использования – 180 дней) и 2 200 тыс. у.е. под 18 % годовых (срок использования – 150 дней). Фактически для осуществления строительства в отчетном году было израсходовано: 1 500 тыс. у.е. на покупку стройматериалов и 1 700 тыс. у.е. на строительные-монтажные работы.

Требуется рассчитать сумму затрат по указанным займам исходя из требований IAS 23 с применением допустимого альтернативного метода их учета.

Решение

В соответствии с учетной политикой компании затраты по займам полностью отнесены на расходы периода и их величина составила:

- по первому займу – $1\,800\,000 * 16\% * 180/360 = 144\,000$;

- по второму займу – $2\,200\,000 * 18\% * 150/360 = 165\,000$;
- всего по двум займам – 309 000 у.е.

По правилам IAS 23 для капитализации затрат по займам были выполнены следующие условия:

- 1) начали формироваться расходы по строительству (оплачено за утверждение проектной документации);
- 2) ежемесячно начислялись проценты (затраты по займам);
- 3) начались работы по расчистке и подготовке строительной площадки.

Поскольку финансирование осуществлялось из разных источников, следует определить:

- средневзвешенную ставку процентов:
 $(1\,800\,000 * 16\% + 2\,200\,000 * 18\%) / 4\,000\,000 = 17,1\%$ годовых;
- средневзвешенный период пользования заемными средствами в отчетном году:

$$(1\,800\,000 * 180 + 2\,200\,000 * 150) / 4\,000\,000 = 163,5 \text{ дней.}$$

Далее необходимо определить базу для расчета капитализируемых затрат по займам. Для этого следует уменьшить общую величину затрат на квалифицируемый актив на сумму любых поступлений, промежуточных выплат и субсидий, которые не являются заемными средствами.

Как уже отмечалось, строительство фабрики ведется только за счет заемных средств, следовательно, база для капитализации затрат составит 3 200 тыс. у.е. (1 500 + 1 700).

Следует отметить, что база для капитализации затрат будет меняться с учетом ее последующего уменьшения на величину амортизации квалифицируемого актива и выплат основной суммы и процентов по займу.

Теперь можно рассчитать ту часть затрат по привлеченным займам, которая в соответствии с IAS 23 будет включена в стоимость строительства компании в отчетном году:

$$3\,200\,000 * 17,1\% * 163,5 \text{ дней} / 360 \text{ дней} = 248\,520 \text{ у.е.}$$

Остальная часть начисленных процентов, т.е. 60 480 у.е. (309 000 – 248 520) должна быть признана расходами текущего периода.

Раскрытие информации

В соответствии с IAS 23 компания в финансовой отчетности должна раскрывать:

(а) сумму затрат по займам, капитализированную в течение периода; и

(б) ставку капитализации, использованную для определения величины капитализируемых затрат по займам.

10.4. Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи

IAS 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» раскрывает порядок учета, отражения и раскрытия информации о государственных субсидиях и других формах государственной помощи.

Государство – это собственно правительство, правительственные ведомства и аналогичные органы, независимо от того, являются ли они местными, национальными или международными

Государственная помощь – это действия правительства, направленные на предоставление компании специфических экономических выгод, за исключением выгод, полученных компанией косвенным путем, посредством влияния на общие условия функционирования (например, улучшение инфраструктуры).

Государственная помощь не включает обеспечение инфраструктуры путем улучшения общей транспортной сети и коммуникаций, а также предоставление улучшенных систем, например, ирригации и водоснабжения, которые без ограничений приносят выгоду для всех в данной местности.

Государственные субсидии – это форма государственной помощи в виде передачи ресурсов компании, при соответствии ее деятельности в прошлом или будущем определенным условиям.

Беспроцентные ссуды или ссуды под низкий процент также являются одной из форм государственной помощи, но выгоды, которые они дают компании, не могут быть измерены с помощью применения процентной ставки.

Государственная субсидия может выражаться в форме:

- денежных активов (получение денег, уменьшение обязательств перед государством посредством освобождения от уплаты отдельных видов налогов);

- неденежных активов (натуральная форма, например, земля, оборудование или другие ресурсы).

Государственные субсидии иногда обозначаются другими терминами, например, дотации, субвенции или премии. Государственные субсидии подразделяются на: *субсидии, относящиеся к активам и субсидии, относящиеся к доходу*.

Субсидии, относящиеся к активам – это государственные субсидии, основное условие предоставления которых состоит в том, что данная компания-получатель должна купить, построить или приобрести внеоборотные активы. Оно может сопровождаться дополнительными условиями, ограничивающими вид активов, их местонахождение или сроки их приобретения или владения.

Субсидии, относящиеся к доходу – это государственные субсидии, не относящиеся к активам (например, создание новых рабочих мест на предприятии, выпуск определенного количества продукции).

Порядок учета и отражение в отчетности государственных субсидий

Государственные субсидии не должны приниматься к учету, пока не будут соблюдены следующие условия:

- компания должна иметь возможность выполнить условия, связанные с предоставлением субсидии и согласиться на их выполнение;
- получение от государства средств.

Если не соблюдается одно из этих условий, то государственная субсидия не может быть принята к учету.

Условно-безвозвратный заем от государства учитывается как государственная субсидия, когда имеется обоснованная уверенность в том, что компания удовлетворит условия, достаточные для невозвращения ссуды.

Условно-безвозвратные займы – это займы, от погашения которых кредитор отказывается при выполнении определенных предписанных условий. Например, компаниям, работающим в экономически неблагоприятных регионах (например, в регионах с высоким уровнем безработицы), могут предоставляться дешевые займы. В таких случаях дешевые займы являются стимулом для работодателей продолжать вести бизнес в этих регионах.

Государственные субсидии следует систематически признавать в составе прибыли или убытка на протяжении периодов, в которых ком-

пания признает в качестве расходов соответствующие затраты, которые данные гранты должны компенсировать.

Учет и представление субсидий в отчетности

Независимо от формы, в которой получена государственная субсидия: денежный или неденежный актив (т.е. земля или другие ресурсы), то она принимается к учету:

- либо по справедливой стоимости;
- либо по номинальной стоимости.

Существует два основных подхода к порядку учета государственных субсидий:

1) *подход с позиции капитала*, в соответствии с которым субсидия признается не в составе прибыли и убытка, а прямо кредитуется на капитал;

2) *подход с позиции дохода*, в соответствии с которым субсидия относится на доходы на протяжении одного или нескольких отчетных периодов.

В соответствии с IAS 20 требуется применять подход с позиции дохода. Так как государственные субсидии представляют собой поступления из источников, отличных от акционеров, их следует признавать не непосредственно в капитале, а в составе прибыли или убытка в соответствующих периодах.

Для подхода с позиции дохода важно, чтобы государственные субсидии признавались в качестве дохода в течение периодов на систематической и рациональной основе. Например, субсидии, связанные с амортизируемыми активами, признаются как доход в течение тех периодов и в той пропорции, в которых начисляется амортизация данных активов. Субсидия в форме предоставления земельного участка может быть связана с условием возведения на данном участке здания, тогда доход признается в течение срока службы здания.

Немонетарные государственные субсидии

Государственная субсидия может принимать форму передачи немонетарного актива, например, земли или других ресурсов. В этих обстоятельствах обычной практикой является оценка справедливой стоимости немонетарного актива, и учет как субсидии, так и актива по данной справедливой стоимости. Иногда применяется альтернативный подход, при котором и актив, и субсидия учитываются по номинальной величине.

Представление информации о субсидиях, относящихся к активам

Государственные субсидии, относящиеся к активам, в том числе немонетарные субсидии по справедливой стоимости, представляются в отчете о финансовом положении либо путем отражения субсидии в качестве *отложенного дохода (доходов будущих периодов)*, либо путем ее вычитания при определении балансовой стоимости актива.

Согласно первому методу, субсидия учитывается как доходы будущих периодов, которые признаются доходами на систематичной и рациональной основе в течение срока полезного использования актива.

Согласно второму методу, субсидия вычитается при определении балансовой стоимости актива. Субсидия признается доходом в течение срока полезного использования амортизируемого актива, путем уменьшения величины начисляемой амортизации, относимой на расходы каждый период.

Представление информации о субсидиях, относящихся к доходу

Субсидии, относящиеся к доходу, представляются в отчете о прибылях и убытках отдельной статьей дохода или вычетом из соответствующих расходов.

Субсидии, относящиеся к доходу, иногда представляются в отчете о прибылях и убытках как поступления или отдельно, или в составе общей статьи, например, «Прочие доходы». При альтернативном варианте они вычитаются из соответствующих расходов при отражении их в отчете о прибылях и убытках.

Возврат государственных субсидий

Государственные субсидии, подлежащие возврату, учитываются как пересмотр учетной оценки. При возврате субсидии, относящейся к доходу, та величина, которая еще не отнесена со счета дохода будущих периодов на финансовый результат, должна быть списана. Величина возврата субсидии должна быть признана убытком того периода, в котором возникает требование данного возврата, в той ее части, которая уже отнесена на финансовый результат (также и в случае, если вся величина субсидии уже отнесена на финансовый результат).

При возврате субсидии, относящейся к активам, учитывается путем увеличения первоначальной стоимости активов или путем уменьшения сальдо доходов будущих периодов. Величина амортизации, ко-

торая была бы начислена к дате возврата в качестве расхода, должна признаваться в качестве расхода в том отчетном периоде, в котором происходит возврат субсидии.

Раскрытие информации

В финансовой отчетности должна быть раскрыта следующая информация:

(а) учетная политика, принятая для учета государственных субсидий, в том числе методы, принятые для их представления в финансовой отчетности;

(б) характер и размер государственных субсидий, признанных в финансовой отчетности, а также указание на другие формы государственной помощи, от которых компания получила прямую выгоду;

(с) невыполненные условия и прочие условные события, связанные с государственной помощью, которая была признана.

10.5. Прибыль на акцию

IAS 33 «Прибыль на акцию» устанавливает принципы определения и представления информации о прибыли на акцию, с тем чтобы облегчить сравнение результатов деятельности различных компаний за один отчетный период или одной компании за различные отчетные периоды. В соответствии с данным стандартом информация о прибыли на акцию представляется в двух величинах: *базовой и разводненной прибыли на акцию*.

Данный стандарт должен применяться компаниями, обыкновенные акции или потенциальные обыкновенные акции которых обращаются на рынке, а также компаниями, которые находятся в процессе размещения обыкновенных акций или потенциальных обыкновенных акций, на открытых рынках ценных бумаг.

Расчет базовой прибыли на акцию

Базовая прибыль на акцию рассчитывается путем деления прибыли или убытка, приходящегося на долю держателей обыкновенных акций материнской компании (числитель), на средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении в течение периода (знаменатель).

Базовая чистая прибыль представляет собой чистую прибыль компании за отчетный период, которая указана в отчете о прибылях и

убытках, за вычетом дивидендов по привилегированным акциям.

Существуют два вида привилегированных акций:

1) *кумулятивные* – если дивиденды за период не объявлены, то они накапливаются. Таким образом, за держателем акций сохраняется право на получение дивидендов в будущем;

2) *некумулятивные* – если дивиденды за период не объявлены, то держатели теряют право на их получение.

Для целей расчета базовой прибыли на акцию количество обыкновенных акций рассчитывается как средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении в течение периода. *Средневзвешенное количество обыкновенных акций* в обращении в течение периода – это количество обыкновенных акций, находившихся в обращении на начало периода, скорректированное на количество акций, выкупленных или выпущенных в течение этого периода, умноженное на коэффициент взвешивания по фактору времени. Коэффициент взвешивания по фактору времени – это количество дней, которое акции находились в обращении, в процентах от количества дней в периоде.

Пример 10.7.

Исходные данные для расчета средневзвешенного количества акций в обращении:

Дата	Показатель	Выпущенные акции	Выкупленные акции	Акции в обращении
1 января 2016	Сальдо на начало года	1 000	150	850
30 апреля 2016	Размещенные акции нового выпуска	600	-	1 450
1 октября 2016	Выкупленные акции	-	180	1 270
31 декабря 2016	Сальдо на конец года	1 600	330	1 270

Расчет средневзвешенного количества обыкновенных акций:

$$(850 * 4/12) + (1 450 * 5/12) + (1 270 * 3/12) = 1 205 \text{ акций, или}$$
$$(850 * 12/12) + (600 * 8/12) - (180 * 3/12) = 1 205 \text{ акций}$$

Средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении в течение данного и всех представленных в отчетности периодов корректируется с учетом всех событий, помимо конвертации потенци-

альных обыкновенных акций, которые привели к изменению количества обыкновенных акций в обращении без соответствующего изменения ресурсов компании.

Возможен выпуск обыкновенных акций или уменьшение количества обыкновенных акций в обращении без соответствующего изменения ресурсов компании. Примерами являются:

(а) капитализация или бонусная эмиссия (иногда называемая выплатой дивидендов акциями);

(b) элемент бонусной эмиссии в какой-либо иной эмиссии, например, при льготном выпуске дополнительных акций для существующих акционеров;

(с) дробление акций; и

(d) обратное дробление (консолидация) акций.

При капитализации, *бонусной эмиссии или дроблении акций* обыкновенные акции выпускаются для уже существующих акционеров без дополнительного возмещения. Поэтому количество обыкновенных акций в обращении возрастает без увеличения ресурсов компании. Количество обыкновенных акций, находившихся в обращении до этого события, корректируется на пропорциональное изменение количества обыкновенных акций в обращении, как если бы это событие произошло в начале самого раннего из представленных периодов. Например, при бонусной эмиссии в отношении два к одному количество обыкновенных акций в обращении до эмиссии умножается на три, чтобы получить новое количество обыкновенных акций, или на два, чтобы получить количество дополнительных обыкновенных акций

Консолидация акций – это обратная дроблению процедура, представляющая собой увеличение номинальной стоимости акций при одновременном уменьшении их количества. В результате дробления размер уставного капитала не меняется, а размер прибыли на акцию может существенно измениться, так как та же самая величина чистой прибыли будет поделена между большим (меньшим) количеством акций, чем до дробления.

Расчет разводненной прибыли на акцию

Компания рассчитывает разводненную прибыль на акцию по данным о прибыли или убытке, приходящемся на долю держателей обыкновенных акций материнской компании, и по данным о прибыли или убытке от продолжающейся деятельности, приходящемся на долю этих

участников в капитале, если такой показатель представляется.

Цель расчета разводненной прибыли на акцию согласуется с целью расчета базовой прибыли на акцию – дать представление о доле каждой обыкновенной акции в результатах деятельности компании с учетом влияния всех разводняющих потенциальных обыкновенных акций, находившихся в обращении в течение данного периода.

Для расчета разводненной прибыли на акцию компания корректирует прибыль или убыток, приходящийся на долю держателей обыкновенных акций материнской компании, с учетом влияния следующих статей за вычетом налога:

(а) дивидендов или прочих статей, связанных с разводняющими потенциальными обыкновенными акциями, которые вычитались при расчете прибыли или убытка, приходящегося на долю держателей обыкновенных акций материнской компании;

(b) процентов, признанных за период в отношении разводняющих потенциальных обыкновенных акций; и

(с) всех прочих изменений доходов или расходов, к которым привела бы конвертация разводняющих потенциальных обыкновенных акций.

Потенциальная обыкновенная акция – это финансовый инструмент или другой контракт, который может наделить своего держателя правом собственности на обыкновенные акции.

Разводнение – это уменьшение прибыли на акцию или увеличение убытка на акцию в результате предположения о том, что конвертируемые инструменты были конвертированы, опционы или варранты были исполнены или что обыкновенные акции были выпущены после выполнения оговоренных условий.

Примерами потенциальных обыкновенных акций могут служить:

(а) финансовые обязательства или долевые инструменты, включая привилегированные акции, конвертируемые в обыкновенные акции;

(b) опционы и варранты;

(с) акции, подлежащие выпуску в случае выполнения определенных условий, оговоренных в соглашении, например, при условии покупки бизнеса или других активов.

Для целей расчета разводненной прибыли на акцию количество обыкновенных акций определяется как средневзвешенное количество обыкновенных акций, рассчитанное как расчет базовой прибыли на

акцию плюс средневзвешенное количество обыкновенных акций, которые были бы выпущены при конвертации всех разводняющих потенциальных обыкновенных акций в обыкновенные акции.

Потенциальные обыкновенные акции считаются разводняющими только тогда, когда их конвертация в обыкновенные акции привела бы к уменьшению прибыли на акцию или увеличению убытка на акцию от продолжающейся деятельности.

Представление и раскрытие информации

Согласно IAS 33 компания должна представлять информацию о базовой и разводненной прибыли на акцию в отчете о прибылях и убытках для каждого класса обыкновенных акций, если они имеют различные права на участие в чистой прибыли за период.

Компания, отчитывающаяся о прекращенной деятельности, раскрывает показатели базовой и разводненной прибыли на акцию от прекращенной деятельности либо непосредственно в отчете о совокупном доходе, либо в примечаниях. Также представляет данные о базовой и разводненной прибыли на акцию, даже если эти показатели отрицательны (т.е. об убытке на акцию).

Компания должна раскрывать следующую информацию:

(а) суммы, использованные в качестве числителей при расчете базовой и разводненной прибыли на акцию, а также сверку этих сумм с прибылью или убытком, приходящимся на долю материнской компании за данный период;

(b) средневзвешенное количество обыкновенных акций, использованное при расчете базовой и разводненной прибыли на акцию в качестве знаменателя, а также сверку этих знаменателей друг с другом;

(с) инструменты, которые могли бы привести к разводнению базовой прибыли на акцию в будущем, но не были включены в расчет разводненной прибыли на акцию, поскольку в представленные периоды их эффект был антиразводняющим;

(d) описание операций с обыкновенными акциями или с потенциальными обыкновенными акциями, которые были совершены после конца отчетного периода и которые существенно изменили бы количество обыкновенных акций или потенциальных обыкновенных акций, находившихся в обращении на конец периода, если бы эти сделки были проведены до конца отчетного периода.

Основные термины

Актив по договору
Выручка
Государственная помощь
Государственные субсидии
Договор
Доход
Дробление акций
Затраты по займам
Изменения в бухгалтерских оценках
Квалифицируемый актив
Консолидация акций
Кумулятивные привилегированные акции
Метод наиболее вероятной величины
Метод ожидаемой стоимости
Методы результатов
Методы ресурсов
Некумулятивные привилегированные акции
Обязательство по договору
Ошибки предшествующего периода
Перспективный метод корректировки отчетности
Покупатель
Прибыль на акцию
Разводнение
Ретроспективный метод корректировки отчетности
Средневзвешенное количество обыкновенных акций
Ставка капитализации
Субсидии, относящиеся к активам
Субсидии, относящиеся к доходу
Условно-безвозвратные займы
Учетная политика
Цена обособленной продажи
Цена операции

Вопросы для самопроверки

1. Какие методы исправления ошибок существуют согласно IAS 8?
2. Что понимается под активом по договору?

3. Перечислите этапы признания выручки согласно требованиям IFRS 15?

4. По какой формуле определяется цена операции?

5. По каким методам оценивается сумма переменного возмещения?

6. Перечислите методы оценки степени выполнения компанией обязанностей к исполнению. Кратко охарактеризуйте их.

7. Что понимается под квалифицируемым активом согласно IAS 23?

8. Как определяется ставка капитализации по займам?

9. Какими методами представляются в отчете о финансовом положении государственные субсидии, относящиеся к активам?

10. Как рассчитывается средневзвешенное количество акций в обращении?

Тесты

1. *Что понимается под ошибками предшествующего периода?*

1) пропуски и неверные данные в финансовой отчетности компании за один или более предшествующих периодов;

2) существенные пропуски показателей финансовой отчетности за более трех лет;

3) преднамеренные ошибки, которые влияют на показатели финансовой отчетности;

4) неправильное использование положений учетной политики, которые изменяют данные финансовой отчетности.

2. *Существуют следующие методы исправления ошибок согласно МСФО 8:*

1) плановый и внеплановый;

2) ретроспективный и перспективный;

3) документальная и рейдовая;

4) красное сторно и корректирующий.

3. *Что из нижеперечисленного наиболее полно отражает сущность выручки?*

а) доход, возникающий в ходе инвестиционной деятельности компании;

б) доход, возникающий в ходе обычной деятельности компании;

в) доход, возникающий в ходе финансовой деятельности компании;

г) увеличение экономических выгод в течение отчетного периода.

4. *Какое из нижеперечисленного относится к методам оценки*

суммы переменного возмещения?

- а) метод средневзвешенной стоимости и метод ФИФО;
- б) метод ожидаемой стоимости и метод наиболее вероятной величины;
- в) линейный метод и метод уменьшающегося остатка;
- г) метод ожидаемой стоимости и метод натуральных показателей.

5. Какой из нижеперечисленных подходов относится к методам оценки цены обособленной продажи товара или услуги?

- а) подход, основанный на скорректированной рыночной оценке;
- б) подход, основанный на ожидаемых затратах с учетом маржи;
- в) остаточный подход;
- г) все вышеперечисленное.

6. Что понимается под модификацией договора? Выберите наиболее правильный ответ.

- а) это изменение характера или цены договора;
- б) это изменение предмета или цены существующего договора;
- в) соглашение между двумя или несколькими сторонами;
- г) это изменение предмета существующего договора.

7. Что из ниже представленного не относится к формам договора обратной покупки?

- а) обязательство компании выкупить актив обратно;
- б) обязательство компании продать актив;
- в) право компании выкупить актив обратно;
- г) обязательство компании выкупить актив обратно по требованию покупателя.

8. Квалифицируемый актив – это

- 1) актив, подлежащий к использованию в течение определенного времени;
- 2) актив, подготовка которого к предполагаемому использованию или для продажи обязательно требует времени;
- 3) актив, подготовка которого к предполагаемому использованию или для продажи обязательно требует значительного времени;
- 4) актив, подлежащий амортизации в течение срока полезной службы.

9. Средневзвешенное значение затрат по займам, применительно к займам компании, остающимся непогашенными в течение периода, называется

- 1) ставкой рефинансирования;
- 2) ставкой капитализации;
- 3) ставкой процента;
- 4) затраты по займам, которые можно было бы избежать.

10. Государственная субсидия может выражаться в форме

- 1) денежных и неденежных активов;
- 2) только денежных активов;
- 3) неденежных активов;
- 4) дотаций и субвенций.

11. Условно-безвозвратные займы – это

1) займы, которые погашаются в соответствии утвержденного графика;

2) займы, которые предоставляются только коммерческими банками;

3) займы, от погашения которых дебитор отказывается при выполнении определенных условий;

4) займы, от погашения которых кредитор отказывается при выполнении определенных предписанных условий.

12. Субсидии, относящиеся к активам, представляются в отчете о финансовом положении как

- 1) счета к оплате;
- 2) расходы будущих периодов;
- 3) доходы будущих периодов;
- 4) добавочный капитал.

13. Базовая прибыль на акцию представляет собой

1) средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении за период, деленную на чистую прибыль;

2) чистая прибыль компании за отчетный период, которая указана в отчете о прибылях и убытках, за вычетом дивидендов по привилегированным акциям;

3) чистая прибыль компании за период, деленную на собственный капитал;

4) чистую прибыль, принадлежащую владельцам обыкновенных акций за период, деленную на средневзвешенное количество этих акций в обращении за период.

14. Что такое консолидация акций?

1) уменьшение номинальной стоимости акций при одновремен-

ном увеличении их количества;

2) среднее значение между льготной эмиссией акции по рыночной цене;

3) увеличение номинальной стоимости акций при одновременном уменьшении их количества;

4) увеличение номинальной стоимости акции и увеличение их количества.

Практические задания

1. Компания 25 декабря 2016 года реализовала продукцию на сумму 175 000 у.е. и получила 80 000 у.е. наличными. Покупатели оставшиеся суммы обещают выплатить в феврале 2017 года. Доставка продукции будет произведена компанией 10 января 2017 года. Покупатель считается полностью кредитоспособным. Требуется составить проводку на дату реализации и указать метод признания дохода.

2. Компания продала товар на сумму 760 тыс. у.е. в рассрочку на четыре года с предварительной оплатой при покупке 20 % стоимости. Условная процентная ставка 12 %. Требуется определить сумму, признаваемую как выручка от продажи товаров.

3. Компания начала свою операционную деятельность в 2015 году. В 2016 году компания обоснованно поменяла метод оценки запасов, отказавшись от метода средневзвешенной стоимости в пользу метода ФИФО. Это изменение привело к тому, что величина начальных запасов на 1 января 2016 года увеличилась на 105 000 у.е. Ставка налога на прибыль 15 %. Определите влияние перехода от одного метода оценки запасов на другой на сальдо нераспределенной прибыли начало 2016 года.

4. В 2016 году компания ABC приступила к строительству новой компании. Строительство ведется подрядной организацией, однако компанией финансируются затраты, связанные с приобретением стройматериалов. В этом же году специально под начатое строительство были получены два кредита: 2 000 тыс. у.е. по 24 % годовых сроком на 6 месяцев и 2 500 тыс. у.е. под 26 % годовых сроком на 9 месяцев. Фактически для осуществления строительства в отчетном году было израсходовано: 1 300 тыс. у.е. на покупку стройматериалов и 2 100 тыс. у.е. на строительные-монтажные работы. Требуется рассчитать сумму затрат по указанным займам исходя из требований IAS 23.

5. 1 января 2016 года компания А приступила к строительству производственного здания. С этой целью компания обратилась в банк за кредитом. Банк согласно кредитного договора в течение 2016 года производил ежеквартальные платежи (1 января, 1 апреля и 1 июля) строительной компании в размере 600 000 у.е. Строительство здания было завершено и было готово к эксплуатации 1 сентября этого же года. Требуется рассчитать средневзвешенные накопленные затраты.

6. На основе нижеприведенной информации рассчитайте средневзвешенное количество акций в обращении:

Дата	Показатель	Выпущенные акции	Выкупленные акции	Акции в обращении
1 января 2016	Сальдо на начало года	5 000	400	
1 мая 2016	Выпуск акций	1 500	-	
31 октября 2016	Выкуп акций	-	300	
31 декабря 2016	Сальдо на конец года	6 500	700	

7. Компания «Текстиль» имела в обращении на 1 января 2016 г. 140 000 шт. акций. 30 марта 2016 г. компания выпустила еще 50 000 шт. акций, а 1 сентября выкупила 20 000 шт. собственных акций. Чистая прибыль компании в 2016 году составила 280 000 у.е. Определите показатель прибыли на акцию.

ГЛАВА 11. ПРОЧИЕ ВОПРОСЫ РАСКРЫТИЯ ИНФОРМАЦИИ

11.1. Влияние изменений валютных курсов

Для установления порядка учета и отражения операций в иностранной валюте в финансовой отчетности компании, а также пересчета показателей финансовой отчетности в валюту представления, посвящен IAS 21 «Влияние изменений валютных курсов».

Основные вопросы заключаются в том, какой обменный курс (курсы) использовать, и каким образом отражать в финансовой отчетности последствия изменений обменных курсов.

Следующие термины используются в данном стандарте в указанных значениях:

Иностранное подразделение – компания, являющаяся дочерней, ассоциированной, совместной компанией или филиалом отчитывающейся компании, деятельность которой базируется или осуществляется в стране или в валюте, отличной от страны или валюты отчитывающейся компании.

Валюта представления – валюта, в которой представляется финансовая отчетность.

Иностранная валюта – валюта, отличная от функциональной валюты компании.

Функциональная валюта – валюта, используемая в основной экономической среде, в которой компания осуществляет свою деятельность.

Конечный курс – текущий валютный курс на отчетную дату.

Курсовая разница – разница, возникающая в результате пересчета одинакового количества единиц одной валюты в другую валюту по другим валютным курсам.

Валютный курс – коэффициент обмена одной валюты на другую.

Текущий валютный курс (спот-курс) – обменный курс для немедленных расчетов.

Чистые инвестиции в иностранное подразделение – доля участия отчитывающейся компании в чистых активах данного подразделения.

Функциональная валюта

Основной экономической средой, в которой осуществляет свою деятельность компания, как правило, является та среда, в которой она генерирует и расходует основную часть своих денежных средств. *Функциональной валютой* является валюта, в большей степени влияющая на цену продаж компании и на стоимость труда и материалов.

Также функциональную валюту определяет валюта, в которой поступают средства от финансовой деятельности (долговые и долевыe инструменты) или обычно ведется первичная документация, относящаяся к операционной деятельности.

Существует еще ряд факторов, принимаемых во внимание при определении функциональной валюты иностранного подразделения и отождествлении функциональной валюты с той, которую использует отчитывающаяся компания (в данном контексте отчитывающейся компанией является компания, которая осуществляет зарубежную деятельность через свою дочернюю компанию, филиал, ассоциированную компанию или совместную деятельность):

(а) осуществляется ли такая зарубежная деятельность как продолжение деятельности отчитывающейся компании либо осуществляется в определенной степени автономно;

(б) составляют ли операции с отчитывающейся компанией значительную (большую) долю в деятельности зарубежной компании или нет;

(с) оказывают ли поступающие от иностранного подразделения потоки денежных средств влияние на денежные потоки отчитывающейся компании, и могут ли они без задержки переводиться на ее счета;

(д) достаточны ли потоки денежных средств иностранного подразделения для обслуживания существующих и, как правило, ожидаемых долговых обязательств, без предоставления денежных средств со стороны отчитывающейся компании.

Если перечисленные факторы не позволяют четко определить функциональную валюту, то руководство компании, исходя из собственного опыта, определяет такую функциональную валюту, которая наиболее точно представляет экономический эффект от операций, событий и условий.

Чистые инвестиции в иностранное подразделение

Компания может иметь денежную (монетарную) статью, подлежащую получению от иностранного подразделения или выплате ей.

Статья, расчет по которой в обозримом будущем не предполагается, является, по существу, частью чистой инвестиции компании в эту иностранное подразделение, и должна отражаться в учете. Такие денежные статьи могут включать долгосрочную дебиторскую задолженность или ссуды. Они не включают в себя дебиторскую или кредиторскую задолженность, связанную с основной деятельностью.

Денежные статьи

Главной характеристикой *денежной статьи* является право на получение (или обязательство по предоставлению) фиксированного или определимого количества единиц валюты. Например, пенсии и другие пособия работникам, подлежащие выплате наличными деньгами; обязательства, подлежащие погашению в денежной форме; денежные дивиденды, признанные в качестве обязательства.

И, наоборот, основной отличительной чертой *неденежной статьи* является отсутствие права на получение (или обязательства по предоставлению) фиксированного или определимого количества единиц валюты. Примерами этого являются: предоплата товаров и услуг (например, арендная плата, выплаченная авансом); деловая репутация; запасы; основные средства; обязательства, подлежащие урегулированию путем предоставления неденежного актива.

Краткое изложение подхода, требуемого данным стандартом

При составлении финансовой отчетности, каждая компания, определяет свою функциональную валюту. Компания производит *пересчет статей* в иностранной валюте в свою функциональную валюту и отражает последствия такого пересчета в финансовой отчетности.

Согласно данному стандарту, любая валюта (или валюты) может использоваться в качестве валюты представления отчитывающейся компании. Результаты и финансовые показатели любой отдельно взятой компании в составе отчитывающейся компании, чья функциональная валюта отличается от валюты представления, подлежат пересчету.

Отражение операций в иностранных валютах в функциональной валюте

Операция в иностранной валюте – это операция, выраженная в иностранной валюте или предполагающая расчет в иностранной валюте, включая операции, которые компания проводит при приобретении или продаже товаров, или услуг, цены на которые выражены в иностранной валюте, займе или предоставлении средств, если подлежащие

выплате или получению суммы выражены в иностранной валюте, или ином приобретении или выбытии активов, выраженных в иностранной валюте.

При первоначальном признании операция в иностранной валюте учитывается в функциональной валюте по текущему обменному курсу иностранной валюты, определенному на дату операции.

На конец каждого отчетного периода:

(а) денежные статьи в иностранной валюте пересчитываются по конечному курсу;

(b) неденежные статьи, которые оцениваются по исторической стоимости в иностранной валюте, пересчитываются по обменному курсу на дату операции; и

(с) неденежные статьи, которые оцениваются по справедливой стоимости в иностранной валюте, пересчитываются по обменному курсу на дату оценки справедливой стоимости.

Курсовые разницы, возникающие при расчетах по денежным статьям или при пересчете денежных статей по курсам, отличающимся от курсов, по которым они были пересчитаны при первоначальном признании в течение периода или в предыдущей финансовой отчетности, признаются в составе прибыли или убытка за период, в котором они возникли.

Влияние изменения функциональной валюты учитывается перспективно. Другими словами, компания пересчитывает все статьи в новую функциональную валюту, применяя обменный курс на дату изменения. Стоимость неденежных статей, полученная в результате такого пересчета, считается их исторической стоимостью.

Использование валюты представления, отличной от функциональной валюты

Пересчет в валюту представления отчетности

Компания может представлять свою финансовую отчетность в любой валюте (или валютах). Если валюта представления отличается от функциональной валюты компании, она производит пересчет своих результатов и финансовых показателей в валюту представления. Например, если в состав группы входят компании с разными функциональными валютами, результаты и финансовое положение каждой из них выражаются в единой валюте для целей представления в консолидированной финансовой отчетности.

Результаты и финансовые показатели компании, чья функциональная валюта не является валютой гиперинфляционной экономики, подлежат пересчету в другую валюту представления отчетности с использованием следующих процедур:

1) *активы и обязательства* по каждому представленному отчету о финансовом положении (т.е. включая сравнительные данные) подлежат пересчету *по конечному курсу на дату представления* такого отчета о финансовом положении;

2) *доходы и расходы* по каждому отчету о прибылях и убытках (т.е. включая сравнительные данные) подлежат пересчету *по обменным курсам на даты осуществления операций*; и

3) все возникшие в результате пересчета *курсовые разницы* подлежат признанию в качестве *отдельного компонента капитала*.

На практике для пересчета статей *доходов и расходов* часто используется обменный курс, который приблизительно равен фактическому курсу на даты операций: например, *средний курс* за период. Однако, если обменный курс существенно колеблется, средний курс за период применять некорректно.

Курсовые разницы, возникают в результате:

(а) пересчета доходов и расходов по обменным курсам на дату осуществления этих операций и пересчета активов и обязательств по конечному курсу.

(б) пересчета чистых активов на начало периода по конечному курсу, отличающемуся от предыдущего конечного курса.

Эти курсовые разницы не подлежат признанию в прибыли или убытке, поскольку изменения обменных курсов оказывают незначительное воздействие, или вообще не влияют, на текущие и будущие потоки денежных средств от операционной деятельности. Накопленная сумма курсовых разниц представляется в отдельном компоненте собственного капитала до момента выбытия иностранного подразделения. Когда курсовые разницы относятся к иностранного подразделения, которая консолидирована, но не находится в полной собственности, накопленные курсовые разницы, возникающие при пересчете и относимые на доли меньшинства, распределяются и признаются как часть доли меньшинства в консолидированном отчете о финансовом положении.

Пересчет финансовой отчетности иностранного подразделения

Включение результатов и финансовых показателей иностранного

подразделения в результаты и показатели отчитывающейся компании производится в соответствии с принятыми процедурами консолидации, такими как элиминирование (исключение) остатков по расчетам внутри группы и внутригрупповых операций дочерней компании. Однако, внутригрупповой денежный актив (или обязательство), как краткосрочный, так и долгосрочный, не может быть элиминирован против соответствующего внутригруппового обязательства (или актива) без отражения в финансовой отчетности результатов колебаний валютных курсов. Это является следствием того, что данная денежная статья представляет собой намерение перевести одну валюту в другую, а за счет колебаний валютных курсов приносит прибыль или убыток отчитывающейся компании.

В соответствии IFRS 10 разница между датами составления финансовой отчетности иностранного подразделения и отчитывающейся компании не должна превышать трех месяцев. Если даты отличаются, то активы и обязательства иностранного подразделения пересчитываются по обменному курсу на конец отчетного периода и производятся корректировки по существенным изменениям обменных курсов за период до конца отчетного периода отчитывающейся компании. Такой же подход применяется при использовании метода долевого участия в отношении ассоциированных организаций и совместных предприятий в соответствии с IAS 28.

Выбытие иностранного подразделения

При выбытии иностранного подразделения совокупная сумма курсовых разниц, отсроченная в отдельном компоненте капитала, относящегося к этой иностранного подразделения, должна признаваться в прибыли или убытке в том же периоде, когда признается прибыль или убыток от выбытия.

Компания может реализовать свою долю в иностранном подразделении путем продажи, ликвидации, возмещения акционерного капитала, или отказа от всей или части этой деятельности. Выплата дивидендов составляет часть выбытия только в том случае, когда она представляет собой возврат инвестиций, например, когда дивиденд выплачивается из прибылей, полученных до приобретения. В случае частичного выбытия, в прибыль или убыток включается только пропорциональная часть соответствующей накопленной курсовой разницы.

Пример 11.1.

1. Зарубежная компания продана за 460 тыс. у.е. Ее уставный капитал составил 80 тыс. у.е., нераспределенная прибыль – 240 тыс. у.е. и убытки от курсовых разниц, учтенные как компонент собственного капитала, – 45 тыс. у.е. Если в составе собственного капитала компании другие элементы отсутствуют, то чистые активы равны 275 тыс. у.е. ($80 + 240 - 45$). Тогда прибыль от продажи составит 185 тыс. у.е. ($460 - 275$).

2. 30 % зарубежной компании реализовано за 170 тыс. у.е. Ее уставный капитал составил 180 тыс. у.е., нераспределенная прибыль – 390 тыс. у.е. и курсовая прибыль, классифицированная как собственный капитал, – 140 тыс. у.е. Тогда убыток от продажи составит: $170 - (180 + 390 + 140) * 30\% = 170 - 213 = -43$ тыс. у.е.

Раскрытие информации

В финансовой отчетности компания должна раскрывать:

- сумму курсовых разниц, признанных в прибыли или убытке, кроме тех, которые возникли по финансовым инструментам, оцененным по справедливой стоимости через прибыль или убыток в соответствии с IAS 39;

- чистые курсовые разницы, признанные в отдельном компоненте капитала, а также сверку суммы таких курсовых разниц в начале и в конце отчетного периода;

- факт отличия валюты отчетности от функциональной валюты, а также причины, в силу которой используется другая валюта представления отчетности;

- факт изменения функциональной валюты и его причины.

11.2. События после отчетного периода

IAS 10 «События после отчетного периода» предусматривает общий порядок учета и раскрытия событий после отчетного периода, в соответствии с которым данные события анализируются руководством компании и отражаются в отчетности.

События после отчетного периода – это события, как благоприятные, так и неблагоприятные, которые происходят в период между концом отчетного периода и датой одобрения финансовой отчетности к выпуску. Различают два типа таких событий:

(а) события, подтверждающие условия, существовавшие на отчетную дату (*корректирующие события* после отчетного периода); и

(б) события, свидетельствующие о возникших после отчетного периода условиях (*некорректирующие события* после отчетного периода).

Процесс одобрения финансовой отчетности к выпуску будет отличаться в зависимости от структуры руководства, нормативных требований, процедур составления и окончательного оформления финансовой отчетности.

В отдельных случаях компания обязана представлять финансовую отчетность на утверждение акционерам после ее выпуска. В таких случаях финансовая отчетность считается одобренной к выпуску на дату ее выпуска, а не на дату ее утверждения акционерами.

Пример 11.2.

Руководство компании завершает 28 февраля 2017 года составление предварительного варианта финансовой отчетности за год, закончившийся 31 декабря 2016 года. 18 марта 2017 года Совет директоров пересматривает финансовую отчетность и утверждает ее к публикации. 19 марта 2017 года компания объявляет показатели прибыли и другие финансовые показатели. 1 апреля 2017 года финансовая отчетность представляется акционерам и другим пользователям. На своем годовом собрании 15 мая 2017 года акционеры утверждают эту финансовую отчетность, а 17 мая 2017 года утвержденная ими финансовая отчетность представляется в регулирующий орган.

Финансовая отчетность одобрена к выпуску 18 марта 2017 года (дата, когда совет директоров одобрил финансовую отчетность к выпуску).

В отдельных случаях руководство компании обязано представлять финансовую отчетность на утверждение в наблюдательный совет, в состав которого входят только неисполнительные директора. В таких случаях финансовая отчетность считается одобренной к выпуску, когда руководство одобряет ее к выпуску для наблюдательного совета.

Пример 11.3.

18 марта 2017 года руководство организации принимает решение о представлении финансовой отчетности наблюдательному совету. В

состав наблюдательного совета входят только неисполнительные директора, его членами также могут быть представители работников и других внешних заинтересованных пользователей. 26 марта 2017 года наблюдательный совет утверждает финансовую отчетность. 1 апреля 2017 года финансовая отчетность представляется акционерам и другим пользователям. 15 мая 2017 года акционеры утверждают финансовую отчетность на годовом собрании, и 17 мая 2017 года утвержденная финансовая отчетность представляется в регулирующий орган.

Финансовая отчетность одобрена к выпуску 18 марта 2017 года (дата, когда руководство приняло решение о представлении финансовой отчетности наблюдательному совету).

Признание и оценка

Корректирующие события после отчетного периода

Компания должна корректировать суммы, признанные в финансовой отчетности, для отражения корректирующих событий после отчетного периода.

Ниже приводятся примеры корректирующих событий после отчетного периода, которые компания обязана учитывать или путем корректировки сумм, признанных в финансовой отчетности, или путем признания статей, ранее не признанных в отчетности:

- объявление дебитора компании банкротом;
- продажа запасов, произошедшая после отчетного периода, может служить источником информации об их чистой возможной цене продажи на конец отчетного периода;
- суммы штрафов, присужденные к уплате судом;
- обнаружение фактов мошенничества или ошибок; и т.д.

Пример 11.4. Реализация запасов

В финансовой отчетности стоимость поврежденных запасов была оценена по возможной чистой цене продаж в сумме 11 000 у.е. Балансовая стоимость запасов составляла 15 000 у.е. До даты выпуска отчетности запасы были проданы по стоимости 15 500 у.е.

Поскольку чистая продажная стоимость превысила их учетную оценку, в отчетности оценка данных запасов составит 15 500 у.е.

Пример 11.5. Банкротство дебитора

В финансовой отчетности компании по состоянию на 31 декабря

отчетного года отражен дебиторская задолженность на общую сумму 420 000 у.е. В марте года, следующего за отчетным (до даты утверждения отчетности), компания получила информацию о том, что один из дебиторов, задолженность которого по состоянию на 31 декабря отчетного года составляла 150 000 у.е., признан в установленном порядке в конце февраля банкротом.

В этой ситуации компания должна оценить возможность получения данной задолженности в ходе дела о банкротстве и, либо создать резерв под данную задолженность в соответствии с произведенной оценкой, либо списать данную задолженность, если оценка показала, что вернуть средства не удастся.

Некорректирующие события после отчетного периода

При выявлении событий, требующих раскрытия и произошедших после отчетной даты, поправки в отношении активов, обязательств, капитала, доходов и расходов не делаются, поскольку они не касаются условий, существовавших на отчетную дату. Информация о таких событиях раскрывается в примечаниях к финансовой отчетности.

Примеры некорректирующих событий:

- существенное объединение бизнесов после отчетного периода или выбытие крупной дочерней компании;
 - подача судебного иска, причиной которого явилось событие, произошедшее после отчетной даты;
 - уничтожение важных производственных мощностей в результате пожара после отчетного периода;
 - объявление о крупномасштабной реструктуризации или начало ее реализации;
 - существенные колебания курсов иностранных валют, произошедшие после отчетной даты;
 - изменения налоговых ставок или налогового законодательства;
- и т.д.

Пример 11.6.

1. Компания является истцом по иску о возмещении ущерба на сумму 80 000 у.е. Эксперты полагают, что вероятность выиграть дело высока.

Данное событие после отчетной даты приводит к возникновению существенного условного актива, информация о котором подлежит

раскрытию в примечаниях к финансовой отчетности.

2. Компании предъявлен иск о возмещении ущерба на сумму 35 000 у.е. Эксперты оценивают шансы выиграть или проиграть дело как равные.

Поскольку вероятность совершения события в будущем не является высокой, условное обязательство подлежит раскрытию в примечаниях к финансовой отчетности.

Дивиденды

Если дивиденды объявлены после отчетного периода, но до одобрения финансовой отчетности к выпуску, то дивиденды не признаются в качестве обязательства на конец отчетного периода, так как никакого обязательства не существовало на указанную дату. Такие дивиденды раскрываются в примечаниях к финансовой отчетности.

Непрерывность деятельности

Компания не должна составлять финансовую отчетность на основе принципа непрерывности деятельности, если после отчетного периода руководство решает или ликвидировать компанию, или приостановить ее деятельность либо у него нет реалистичной альтернативы такому решению.

Раскрытие информации

В примечаниях раскрывается дата одобрения финансовой отчетности к выпуску и наименование органа управления, утвердившего финансовую отчетность.

Пользователям важно знать дату одобрения финансовой отчетности к выпуску, так как финансовая отчетность не отражает события после этой даты.

Если после отчетного периода компания получает новую информацию об условиях, существовавших на конец отчетного периода, компании следует обновить раскрытия об этих условиях с учетом новой информации.

Если некорректирующие события после отчетного периода существенны, их не раскрытие может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе финансовой отчетности. Следовательно, компания должна раскрывать следующую информацию по каждой существенной категории некорректирующих событий после отчетного периода:

(а) характер события; и

(b) расчетная оценка его финансового влияния или заявление о невозможности такой оценки.

11.3. Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции

Основные правила составления финансовой отчетности компаний, работающих в условиях гиперинфляции, содержатся в *IAS 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции»*. Этот стандарт должен применяться в отношении финансовой отчетности, включая консолидированную, компаниями, которые составляют отчетность в валюте страны с гиперинфляционной экономикой.

Инфляция – это процесс постоянного превышения темпов роста денежной массы над товарной. В результате происходит избыточное насыщение оборота деньгами, которое приводит к их обесценению и росту цен.

Быстрый рост цен увеличивает номинальную стоимость активов компании, съедает часть роста выручки и, в конечном счете, ведет к нарушению одного из основных принципов составления финансовой отчетности – сопоставимости информации за ряд периодов.

Критерии гиперинфляции

IAS 29 не устанавливает точного критерия гиперинфляции. Однако существует ряд критериев, удовлетворение которых указывает на наличие в стране гиперинфляции.

Определение момента, начиная с которого возникает необходимость пересчета финансовой отчетности в соответствии с настоящим стандартом, является предметом суждения. Признаками гиперинфляции являются характеристики экономической среды соответствующей страны, которые включают следующее, но не ограничиваются им:

(a) население в целом предпочитает хранить свои сбережения в неденежной форме или в относительно стабильной иностранной валюте. Имеющиеся суммы в местной валюте немедленно инвестируются для сохранения покупательной способности;

(b) население в целом рассматривает денежные суммы не в местной валюте, а в относительно стабильной иностранной валюте. Цены могут устанавливаться в этой иностранной валюте;

(c) продажи и покупки в кредит производятся в ценах, которые

компенсируют предполагаемую потерю покупательной способности в течение срока кредита, даже если этот период является коротким;

(d) процентные ставки, заработная плата и цены привязаны к индексу цен; и

(e) совокупный темп роста инфляции за три последовательных года приближается или превышает 100%.

Необходимость корректировки финансовой отчетности

Теоретически финансовая отчетность может представляться в одном из двух вариантов: по фактическим (историческим) стоимостям или по текущим стоимостям. Представление элементов отчетности по текущим стоимостям предполагает переоценку всех статей отчетности по состоянию на отчетную дату. При этом результат всех переоценок является расходом периода и отражается в отчете о прибылях и убытках. Данный подход на практике применяется относительно редко, особенно в производственных компаниях. Данный метод уместен лишь в некоторых компаниях, например, в финансовых компаниях, работающих на развитых фондовых рынках. Поскольку все элементы финансовой отчетности уже выражены в текущих стоимостях, никаких дальнейших корректировок не требуется.

Номинальная и реальная стоимости элементов финансовой отчетности (активов, обязательств, капитала, доходов и расходов) по-разному изменяются в условиях гиперинфляции в зависимости от характера конкретного элемента. Поэтому для целей трансформации среди балансовых статей выделяются так называемые «денежные статьи», включающие «денежные активы» и «денежные обязательства», и «неденежные статьи». Денежные статьи – это денежные средства, а также активы и обязательства, которые должны быть погашены в заранее установленной сумме.

К денежным (монетарным) статьям можно отнести:

- денежные средства;
- дебиторскую задолженность покупателей и заказчиков;
- кредиторскую задолженность поставщиков и подрядчиков;
- займы и кредиты полученные;
- налоги к оплате;
- большинство долговых инструментов, как в активе, так и в обязательстве (облигации, финансовые векселя, займы выданные, фьючерсы).

Соответственно, к неденежным (немонетарным) статьям относятся все прочие балансовые статьи. Как правило, к неденежным статьям обычно относят:

- основные средства;
- нематериальные активы;
- инвестиции в ассоциированные компании;
- рыночные долевые ценные бумаги (акции);
- авансы уплаченные;
- запасы;
- расходы будущих периодов;
- авансы, полученные в счет продаж;
- доходы будущих периодов;
- акционерный капитал;
- отсроченные налоговые активы и обязательства;
- все доходы и расходы.

Принципиальное логическое различие между денежными и неденежными статьями заключается в том, что *неденежные статьи* не изменяют свою реальную стоимость в результате инфляции, поэтому их цена (номинальная стоимость) должна корректироваться в соответствии с изменением покупательной способности денежной единицы. *Денежные статьи* на темпы инфляции не корректируются, потому что они уже выражены в денежных единицах, действующих на отчетную дату.

Пример 11.7.

Стол (неденежный актив) не изменяет свою реальную стоимость в результате роста цен, поскольку его потребительские качества никак не уменьшаются. Однако, номинальная стоимость (цена у поставщика) меняется, и в результате стол, купленный вчера за 200 у.е., сегодня может стоить, например, 210 у.е. Напротив, дебиторская задолженность (денежный актив) изменяет свою реальную стоимость при росте цен, поскольку денежные средства, полученные в погашение этой задолженности, будут обладать меньшей покупательной способностью.

Корректировка показателей финансовой отчетности

В соответствии с IAS 29 при подготовке финансовой отчетности по фактической стоимости следует производить следующие корректировки:

- 1) денежные статьи не корректируются;
- 2) неденежные статьи корректируются умножением на коэффициент, полученный путем деления общего индекса цен на конец периода на индекс цен на дату приобретения актива или на дату переоценки;
- 3) статьи капитала корректируются аналогично неденежным статьям;
- 4) нераспределенная прибыль определяется на основе пересчитанных статей отчета о финансовом положении;
- 5) статьи отчета о прибылях и убытках по своему характеру являются неденежными и также корректируются на индекс инфляции;
- 6) изменения капитала, связанные с корректировками, отражаются в отчете об изменениях капитала;
- 7) финансовый результат от всех корректировок называется инфляционной прибылью или убытком, рассматривается как расход периода и отражается в отчете о прибылях и убытках.

11.4. Операционные сегменты

Основной принцип

Компания должна раскрыть информацию, чтобы позволить пользователям ее финансовой отчетности оценить характер и финансовое влияние, оказываемое видами деятельности, которые осуществляет компания, а также экономических условий, в которых она действует.

Сфера применения

IFRS 8 «Операционные сегменты» применяется к отдельной финансовой отчетности компании и консолидированной финансовой отчетности группы с материнской компанией, чьи долговые или долевыми инструменты свободно обращаются на открытом рынке или планируются к выпуску для получения котировки на открытых рынках.

Операционный сегмент

Операционный сегмент – это компонент компании:

- (a) осуществляющий деятельность, от которой он может получать выручку и на которую нести расходы (включая выручку и расходы, связанные с операциями с другими компонентами той же компании);
- (b) результаты операционной деятельности которого регулярно анализируются руководством компании, принимающим операционные

решения, для того, чтобы принять решения о распределении ресурсов сегменту и оценить результаты его деятельности; и

(с) в отношении которого имеется отдельная финансовая информация.

Операционный сегмент может осуществлять деятельность, которая пока не приносит выручку, например, операции на начальной стадии могут являться операционными сегментами до получения выручки.

Не каждая часть компании обязательно является операционным сегментом или частью операционного сегмента. Например, головной офис или некоторые функциональные подразделения могут не приносить выручку или приносить выручку, которая является побочной по отношению к деятельности компании, и не являются операционными сегментами. Для целей IFRS 8 программы вознаграждений по окончании трудовой деятельности в организации не являются операционными сегментами.

Термин *«руководство, принимающее операционные решения»* определяет функцию, а не конкретную должность руководителя. Эта функция заключается в распределении ресурсов и оценке результатов деятельности операционных сегментов компании (например, генеральный директор или исполнительный директор, группа исполнительных директоров или других должностных лиц).

В некоторых компаниях одни менеджеры несут ответственность за различные линии продукции и услуг на глобальном уровне, в то время как другие менеджеры несут ответственность за определенные географические регионы. Руководство, принимающее операционные решения, регулярно анализирует операционные результаты обоих наборов компонентов, и для них имеется финансовая информация.

Отчетные сегменты

Компания должна представлять отдельно информацию о каждом операционном сегменте, который:

(а) был идентифицирован в качестве операционного сегмента или является результатом агрегирования (объединения) двух или более таких сегментов; и

(б) превышает количественные пороговые значения, установленные для отчетных сегментов.

Критерии агрегирования

Операционные сегменты часто демонстрируют схожие долго-

срочные финансовые результаты, если они имеют схожие экономические характеристики. Два или более операционных сегмента могут быть агрегированы в один сегмент, если:

1) такое агрегирование соответствует основному принципу IFRS 8;
2) сегменты имеют схожие экономические характеристики и являются схожими в каждом из следующих отношений:

(а) характер продукции и услуг;

(б) характер процессов производства;

(с) тип или класс покупателей продукции и услуг;

(д) методы, используемые для распространения продукции или оказания услуг; и

(е) если применимо, характер регулирующей среды, например, банковская деятельность, страхование или коммунальное обслуживание.

Количественные пороговые значения

Компания должна представлять отдельно информацию об операционном сегменте, который удовлетворяет любому из следующих количественных пороговых значений:

(а) отчетная выручка сегмента, включая как продажи внешним покупателям, так и между сегментами, составляет 10 или более процентов от совокупной выручки, внутренней и внешней, всех операционных сегментов;

(б) отчетная прибыль или убыток от деятельности сегмента в абсолютном выражении составляет 10 или более процентов от наибольшей из двух величин в абсолютном выражении: совокупной отчетной прибыли всех прибыльных сегментов и совокупного отчетного убытка всех убыточных сегментов;

(с) активы сегмента составляют 10 или более процентов совокупных активов всех операционных сегментов.

Операционные сегменты, которые не отвечают ни одному из количественных пороговых значений, могут считаться отчетными и раскрывается отдельно, если руководство полагает, что информация по данным сегментам была бы полезна для пользователей финансовой отчетности.

Объединение информации об операционных сегментах, которые не отвечают по количественным пороговым значениям, разрешается только в том случае, если данные операционные сегменты имеют схожие экономические характеристики и удовлетворяют большей части

критериев агрегирования.

Если общая сумма отчетной выручки от внешних продаж операционных сегментов составляет менее 75 процентов выручки компании, необходимо выделять дополнительные отчетные сегменты (даже если они не удовлетворяют количественным пороговым значениям), с тем чтобы по меньшей мере 75 процентов выручки компании приходилось на отчетные сегменты.

Информация о других видах деятельности и операционных сегментах, которые не являются отчетными, должна быть объединена и раскрыта в категории «Все прочие сегменты» отдельно от других увязывающих статей в свертке, требуемой стандартом.

Если операционный сегмент идентифицирован в качестве отчетного сегмента в текущем периоде в соответствии с количественными пороговыми значениями, данные по сегменту за предыдущий период, представленные для сравнительных целей, должны быть пересчитаны с тем, чтобы отразить новый отчетный сегмент как отдельный сегмент, даже если данный сегмент не удовлетворял критериям для выделения отчетных сегментов в предыдущем периоде, кроме случаев, когда необходимая информация является недоступной и затраты на ее получение были бы чрезмерными.

Для количества отчетных сегментов может быть установлен практический предел. Несмотря на то, что точный предел не был определен, компании следует рассмотреть вопрос о достижении практического предела при количестве сегментов, которые являются отчетными, свыше десяти.

Раскрытие информации

Компания должна раскрыть по каждому периоду, за который представлен отчет о совокупном доходе, следующее:

- (а) общую информацию;
- (б) информацию об отчетной прибыли или убытке сегмента, активы и обязательства сегмента и базу оценки; и
- (с) сверки суммарных величин выручки сегментов, отчетной прибыли или убытка сегментов, активов и обязательств сегментов и прочих существенных статей сегментов с соответствующими показателями компании.

Компания должна раскрыть следующую *общую информацию* в примечаниях:

(а) факторы, используемые для идентификации отчетных сегментов, включая структуру компании (например, определяет ли руководство структуру компании, принимая за основу различия в продукции и услугах, географических регионах, регулирующей среде или комбинации факторов, и были ли операционные сегменты агрегированы), а также суждения, которые использовало руководство при применении критериев агрегирования;

(b) виды продукции и услуг, приносящие выручку каждому отчетному сегменту.

Компания должна представлять *показатель прибыли или убытка по каждому отчетному сегменту*. Компания должна представлять показатель *суммарной величины активов и обязательств по каждому отчетному сегменту*, если такие данные регулярно предоставляются руководству, принимающему операционные решения. Компания также должна раскрывать следующую информацию по каждому отчетному сегменту, если указанные суммы включены в анализируемый руководством, принимающим операционные решения, показатель прибыли или убытка сегмента, или регулярно предоставляются ему, иным способом, даже если они не включаются в состав прибыли или убытка сегмента:

(а) выручку от внешних покупателей;

(b) выручку от операций с другими операционными сегментами той же компании (т.е. межсегментная выручка);

(с) процентную выручку;

(d) процентный расход;

(е) суммы амортизации;

(f) существенные статьи доходов и расходов, раскрываемые в соответствии IAS 1 «Представление финансовой отчетности»;

(g) долю в прибыли или убытке ассоциированных организаций и совместных предприятий, учитываемых по методу долевого участия;

(h) расход или доход по налогу на прибыль; и

(i) существенные неденежные статьи, кроме суммы амортизации.

Оценка каждой раскрытой статьи сегмента должна представлять собой показатель, представленный руководству, принимающему операционные решения, в целях принятия решений о распределении ресурсов сегменту и оценки результатов его деятельности.

Компания должна предоставить пояснение в отношении оценки

показателей прибыли или убытка сегмента, активов сегмента и обязательств сегмента по каждому отчетному сегменту. Как минимум компания должна раскрыть следующее:

(а) основы учета любых операций между отчетными сегментами;

(б) характер (природу) любых различий между оценкой показателей прибыли или убытков отчетных сегментов и прибыли или убытка компании до расхода или дохода по налогу на прибыль и прекращенной деятельности;

(с) характер любых различий между оценкой показателей активов и обязательств отчетных сегментов и активов, и обязательств компании;

(д) характер любых изменений по сравнению с предыдущими периодами в методах оценки компонентов отчетных сегментов;

(е) характер и влияние (эффект) любых асимметричных распределений между отчетными сегментами. Например, компания может относить расходы по амортизации на сегмент без распределения соответствующих амортизируемых активов данному сегменту.

Компания должна представить *сверки* всех следующих показателей:

(а) суммарной выручки отчетных сегментов с выручкой компании;

(б) суммарной оценки показателей прибыли или убытка отчетных сегментов с прибылью или убытком компании до расхода (дохода) по налогу на прибыль и прекращенной деятельности. Однако если компания распределяет на отчетные сегменты расход (доход) по налогу на прибыль, то она может представить сверку показателей суммарной прибыли или убытка по сегментам с прибылью или убытком компании с учетом указанных статей;

(с) суммарной величины активов и обязательств по отчетным сегментам с активами и обязательствами компании;

(д) суммарных данных по отчетным сегментам для каждой иной существенной статьи, раскрываемой в отношении сегментов, с величинами соответствующих статей компании.

11.5. Промежуточная финансовая отчетность

IAS 34 «Промежуточная финансовая отчетность» определяет минимальное содержание промежуточной финансовой отчетности, включая раскрытие информации и устанавливает принципы признания

и оценки элементов финансовой отчетности за промежуточный период. Своевременная и надежная промежуточная отчетность повышает способность инвесторов, кредиторов и других лиц выяснить возможности создания компанией прибыли и потоков денежных средств, оценить ее финансовое состояние и ликвидность.

Стандарт не устанавливает, какие компании должны публиковать промежуточные финансовые отчеты, как часто или в какой срок после окончания промежуточного периода. Однако часто государственные органы и регуляторы рынка ценных бумаг требуют, чтобы компании, чьи долговые или долевые ценные бумаги свободно обращаются на открытом рынке, публиковали свои промежуточные финансовые отчеты.

Промежуточный период – это отчетный финансовый период короче полного финансового года (например, квартал или полугодие).

Промежуточная финансовая отчетность – это финансовый отчет, содержащий либо полный комплект финансовой отчетности, либо комплект сокращенной (сжатой) финансовой отчетности за промежуточный период.

Содержание промежуточной финансовой отчетности

Целью промежуточной финансовой отчетности является не повторение информации, изложенной в годовой финансовой отчетности, а выявление новых фактов и событий в рамках деятельности компании с момента последнего опубликования полного комплекта форм отчетности.

IAS 34 допускает две формы представления промежуточной отчетности:

1) по форме, установленной *IAS 1 «Представление финансовой отчетности»*;

2) сокращенные (сжатые) формы финансовой отчетности.

Если промежуточная финансовая отчетность содержит полный комплект финансовой отчетности в соответствии с *IAS 1*, отчетность будет содержать следующие компоненты:

(а) отчет о финансовом положении по состоянию на дату окончания периода;

(б) отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период;

(с) отчет об изменениях в собственном капитале за период;

(д) отчет о движении денежных средств за период;

(е) примечания, состоящие из краткого обзора значимых положений учетной политики и прочей пояснительной информации, а также сравнительную информацию за предшествующий период;

(ф) отчет о финансовом положении на начало предшествующего периода, если компания применяет какое-либо положение учетной политики ретроспективно или осуществляет ретроспективный пересчет статей в своей финансовой отчетности или если она реклассифицирует статьи в своей финансовой отчетности.

Промежуточная финансовая отчетность должен включать, как минимум, следующие компоненты:

(а) сокращенный отчет о финансовом положении;

(б) сокращенный отчет или сокращенные отчеты о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе;

(с) сокращенный отчет об изменениях в собственном капитале;

(д) сокращенный отчет о движении денежных средств; и

(е) выборочные пояснительные примечания к отчетности.

Комплект сокращенной финансовой отчетности должен как минимум включать все заголовки и промежуточные итоги, которые были включены в самую последнюю годовую финансовую отчетность, а также выборочные пояснительные примечания. Дополнительные статьи отчетности или примечания должны включаться, если их отсутствие приведет к тому, что сокращенная промежуточная финансовая отчетность будет вводить ее пользователей в заблуждение.

Признание и оценка

Компания применяет в своей промежуточной финансовой отчетности те же принципы учетной политики, что и в годовой финансовой отчетности. При этом частота представления отчетности компанией (ежегодно, раз в полгода или ежеквартально) не должна влиять на оценку результатов ее деятельности за год.

Применительно к активам используются одинаковые тесты (проверки) будущих экономических выгод на промежуточные даты и на дату окончания финансового года. Затраты, которые по своему характеру не могут быть квалифицированы как активы на дату окончания финансового года, не могут быть квалифицированы таким образом и на промежуточные даты. Аналогично, чтобы признать обязательство на дату окончания промежуточного отчетного периода, оно должно представлять собой существующую обязанность компании на эту дату

так же, как оно должно быть таковым на конец годового отчетного периода.

Принципы признания и оценки убытков от частичного списания стоимости запасов, реструктуризации или обесценения в промежуточном периоде соответствуют принципам, которые компания применяла бы, если бы она готовила только годовую финансовую отчетность. Однако если такие убытки были оценены и признаны в одном промежуточном периоде, а в последующем промежуточном периоде того же финансового года их расчетная оценка изменилась, то первоначальная расчетная оценка в последующем промежуточном периоде должна быть изменена либо путем начисления дополнительной суммы убытка, либо путем восстановления ранее признанной суммы убытка;

Порядок оценки, применяемый при составлении промежуточного финансового отчета, должен быть нацелен на то, чтобы обеспечить надежность представляемой информации, а также надлежащее раскрытие всей существенной финансовой информации, уместной для понимания финансового положения и результатов деятельности компании. Несмотря на то, что статьи как годовой, так и промежуточной финансовой отчетности часто базируются на обоснованных расчетных оценках, подготовка промежуточных финансовых отчетов, как правило, требует использования методов расчетной оценки в большей степени, чем подготовка годовой финансовой отчетности.

Раскрытие информации

Компания, как минимум, должна включать следующую информацию в примечания к промежуточной финансовой отчетности, если она существенна и не раскрыта где-либо еще в промежуточной финансовой отчетности:

- заявление о том, что в промежуточной финансовой отчетности применяются те же принципы учетной политики и методы расчета, что и в последней годовой финансовой отчетности, а если они изменились – описание характера этих изменений и их эффект;

- пояснения в отношении сезонности или цикличности операций за промежуточный период;

- характер и сумма операций или событий, которые оказывают влияние на активы, обязательства, собственный капитал, чистый доход или денежные потоки и являются необычными по своему характеру, размеру или частоте;

- характер и величина изменений в расчетных оценках сумм, отраженных в предыдущих промежуточных периодах текущего финансового года, или изменений в расчетных оценках сумм, отраженных в предыдущих финансовых годах;

- выпуск, выкуп и погашение долговых и долевых ценных бумаг;
- дивиденды, уплаченные отдельно по обыкновенным и прочим акциям;

- информация о сегментах, если компания обязана раскрывать информацию о сегментах в своей годовой финансовой отчетности согласно IFRS 8 «Операционные сегменты»;

- события, произошедшие после окончания промежуточного периода, которые не были отражены в финансовой отчетности за этот промежуточный период;

- влияние изменений в структуре компании в течение промежуточного периода, включая сделки по объединению бизнесов (в соответствии с требованиями IFRS 3 «Объединения бизнеса»), приобретение или утрату контроля над дочерними компаниями, а также долгосрочные инвестиции, реструктуризации и прекращенную деятельность;

- характер и сумма изменения в расчетной оценке, если расчетная оценка суммы, отраженной в одном из промежуточных периодов, существенно изменилась в последнем промежуточном периоде финансового года.

11.6. Прекращенная деятельность

IFRS 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» посвящен порядку учета активов, предназначенных для продажи, а также представления и раскрытия информации о прекращаемой деятельности в финансовой отчетности.

Сфера применения

Требования к классификации и представлению информации, предусмотренные IFRS 5, применяются ко всем признанным долгосрочным (внеоборотным) активам и всем выбывающим группам компании, кроме:

- (a) отложенных налоговых активов (IAS 12 «Налоги на прибыль»);
- (b) активов, возникающих в результате вознаграждений работни-

кам (IAS 19 «Вознаграждения работникам»);

(с) финансовых активов (IFRS 9 «Финансовые инструменты»);

(d) инвестиционной собственности, которые учитываются по модели учета по справедливой стоимости (IAS 40 «Инвестиционная собственность»);

(е) долгосрочных активов, которые оцениваются по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу (IAS 41 «Сельское хозяйство»);

(f) прав, возникающих по договорам страхования (IFRS 4 «Договоры страхования»).

Определение терминов

Единица, генерирующая денежные средства – это наименьшая идентифицируемая группа активов, которая генерирует денежные притоки, в значительной степени независимые от денежных притоков от других активов или групп активов.

Компонент компании – это деятельность и денежные потоки, которые могут быть четко обособлены для целей финансовой отчетности от остальной деятельности компании.

Затраты на продажу – это дополнительные затраты, непосредственно относящиеся к выбытию актива (или выбывающей группы), исключая затраты на финансирование и расход по налогу на прибыль.

Прекращенная деятельность – это компонент компании, который либо выбыл, либо классифицирован как предназначенный для продажи, и

(а) представляет собой отдельное значительное направление деятельности или географический район ведения операций;

(b) является частью единого скоординированного плана выбытия отдельного направления деятельности или географического района ведения операций; или

(с) является дочерней компанией, приобретенной исключительно с целью последующей перепродажи.

Выбывающая группа – это группа активов, подлежащая выбытию в совокупности, путем продажи или иным образом, в результате одной операции, и обязательства, непосредственно связанные с этими активами, которые будут переданы в результате этой операции. Группа включает гудвил, приобретенный при объединении бизнеса, если группа является единицей, генерирующей денежные средства, на которую

был распределен гудвил в соответствии с требованиями IAS 36 «Обесценение активов».

Справедливая стоимость – цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена с целью передачи обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки (см. IFRS 13).

Критерии признания

Компания должна классифицировать долгосрочный актив (или выбывающую группу) как предназначенный для продажи, если его балансовая стоимость будет возмещена в основном за счет продажи, а не посредством продолжающегося использования.

Для этого актив (или выбывающая группа) должен быть в наличии для немедленной продажи в его текущем состоянии исключительно на условиях обычных и общепринятых при продаже таких активов (или выбывающих групп) и его продажа должна быть *высоковероятной*.

Для того чтобы продажа актива была высоковероятной:

- руководство соответствующего уровня должно принять на себя обязанность по реализации плана по продаже актива (или выбывающей группы);

- должны быть предприняты активные меры по поиску покупателя и выполнению плана.

- должны активно вестись действия по продаже актива (или выбывающей группы) по цене, которая является обоснованной в сравнении с его текущей справедливой стоимостью.

- должно быть ожидание, что данная продажа будет удовлетворять критериям признания в качестве законченной продажи в течение одного года с даты классификации;

- действия, требуемые для выполнения плана по продаже, должны указывать на то, что значительные изменения в плане или его отмена маловероятны.

Операции продажи включают обмен долгосрочных активов на другие долгосрочные активы, когда обмен имеет коммерческое содержание в соответствии с IAS 16 «Основные средства».

Когда компания приобретает долгосрочный актив (или выбывающую группу) исключительно с целью последующего выбытия, она должна классифицировать как предназначенный для продажи на дату приобретения, если выполняется требование по ограничению перио-

да одним годом, и высоковероятно, что все остальные критерии будет удовлетворен в течение короткого периода после приобретения (обычно в течение трех месяцев).

Оценка долгосрочного актива (или выбывающей группы)

Компания должна оценивать долгосрочный актив (или выбывающую группу), классифицированный как предназначенный для продажи, по наименьшей стоимости из:

- 1) балансовой стоимости; и
- 2) справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

Если ожидается, что продажа произойдет по истечении более чем одного года, то компания должна оценивать затраты на продажу по приведенной (дисконтированной) стоимости.

Непосредственно перед первоначальной классификацией балансовая стоимость актива (или выбывающей группы) должна быть оценена в соответствии с применимыми МСФО.

Компания должна признать убыток от обесценения при первоначальном или последующем списании стоимости актива (или выбывающей группы) до справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

Компания должна признать прибыль от последующего увеличения справедливой стоимости актива за вычетом затрат на продажу, но не превышающую сумму накопленного убытка от обесценения, который был признан либо в соответствии с настоящим стандартом, либо в соответствии с IAS 36 «Обесценение активов».

Представление и раскрытие информации

Компания должна представлять и раскрывать информацию, которая дает возможность пользователям финансовой отчетности оценивать финансовые результаты от прекращенной деятельности и выбытия долгосрочных активов (или выбывающих групп).

Компания должна раскрывать следующую информацию:

(а) итоговую сумму непосредственно в отчете о совокупном доходе, которая складывается из:

- прибыли или убытка после налогообложения от прекращенной деятельности; и

- прибыли или убытка после налогообложения, признанных при переоценке до справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу или при выбытии активов или выбывающих групп, которые представляют собой прекращенную деятельность;

(b) следующие составляющие итоговой суммы, указанной в подпункте (а):

- выручку, расходы и прибыль или убыток до налогообложения от прекращенной деятельности;

- соответствующий расход по налогу на прибыль, согласно требованиям, IAS 12; и

- прибыль или убыток, признанные при переоценке до справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу или при выбытии активов или выбывающих групп, которые представляют собой прекращенную деятельность.

Анализ по составляющим может быть представлен либо в примечаниях, либо непосредственно в отчете о совокупном доходе.

(с) чистые денежные потоки, относящиеся к операционной, инвестиционной и финансовой деятельности прекращенной деятельности. Такие раскрытия могут быть представлены либо в примечаниях, либо непосредственно в формах финансовой отчетности.

(d) сумма доходов от продолжающейся деятельности и от прекращенной деятельности, относимая на собственников материнской компании. Эти раскрытия могут быть представлены либо в примечаниях, либо в отчете о совокупном доходе.

Компания должна скорректировать раскрытия в отношении предыдущих периодов, представленных в финансовой отчетности, с тем, чтобы эти раскрытия относились ко всей деятельности, которая была прекращена на конец отчетного периода за последний представленный период.

Если компания прекращает классификацию своего компонента в качестве предназначенного для продажи, то результаты деятельности компонента, ранее представленные как часть прекращенной деятельности, подлежат реклассификации и включению в доходы от продолжающейся деятельности за все представленные периоды.

Прибыль или убыток от переоценки долгосрочного актива (или выбывающей группы), классифицированного в качестве предназначенного для продажи, который не соответствует определению прекращенной деятельности, должны включаться в состав прибыли или убытка от продолжающейся деятельности.

Компания должна представлять долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и активы выбывающей группы, предназначен-

ной для продажи, отдельно от других активов в отчете о финансовом положении. Обязательства выбывающей группы, предназначенной для продажи, также должны быть представлены отдельно от других обязательств в отчете о финансовом положении. Эти активы и обязательства не должны взаимозачитываться и представляться как единая сумма.

Основные виды активов и обязательств, предназначенных для продажи, должны раскрываться отдельно либо непосредственно в отчете о финансовом положении, либо в примечаниях.

Компания должна представлять отдельно накопленные доходы или расходы, признанные в составе прочего совокупного дохода и относящиеся к долгосрочному активу (или выбывающей группе), предназначенным для продажи.

Если выбывающая группа является новоприобретенной дочерней компанией, которая отвечает критериям классификации как предназначенная для продажи при приобретении, то раскрытие основных видов активов или обязательств не требуется.

Основные термины

Валюта представления

Валютный курс

Выбывающая группа

Денежные статьи

Единица, генерирующая денежные средства

Затраты на продажу

Иностранная валюта

Инфляция

Компонент компании

Конечный курс

Курсовая разница

Неденежные статьи

Операционный сегмент

Прекращенная деятельность

Промежуточная финансовая отчетность

Промежуточный период

События после отчетного периода

Текущий валютный курс

Функциональная валюта

Чистые инвестиции в иностранное подразделение

Вопросы для самопроверки

1. Как определяется функциональная валюта зарубежной компании?
2. Что следует понимать под курсовой разницей согласно IAS 21?
3. В чем заключается порядок пересчета функциональной валюты?
4. Объясните сущность событий после отчетной даты и приведите примеры.
5. Какие признаки гиперинфляционной экономики страны содержатся в IAS 29?
6. Назовите статьи отчета о финансовом положении, которые относятся к денежным и неденежным.
7. Приводите примеры к количественным пороговым значениям.
8. Назовите цели составления отчетности по сегментам деятельности.
9. Перечислите основные формы промежуточной финансовой отчетности.
10. Что понимается под прекращенной деятельностью?

Тесты

1. Функциональная валюта – это

- 1) валюта, в которой представляется финансовая отчетность;
- 2) валюта, используемая для корректировки финансовой отчетности;
- 3) коэффициент обмена одной валюты на другую;
- 4) валюта, используемая в основной экономической среде, в которой компания осуществляет свою деятельность.

2. К неденежным статьям относятся

- 1) основные средства;
- 2) денежные дивиденды;
- 3) пенсии, подлежащие выплате работникам;
- 4) краткосрочный банковский кредит.

3. Активы и обязательства компании по каждому представленному отчету о финансовом положении подлежат пересчету

- 1) по начальному курсу на дату представления отчета о финансовом положении;
- 2) по конечному курсу на дату представления отчета о финансовом положении;

- 3) по курсам на даты осуществления операций;
- 4) по обменному курсу на дату составления отчета о финансовом положении.

4. *События после отчетного периода – это*

- 1) события, которые имеют место в конце отчетного периода;
- 2) увеличение чистой прибыли предприятия;
- 3) события, которые имеют место в период между отчетной датой и датой утверждения финансовой отчетности;
- 4) погашение краткосрочных обязательств.

5. *Займы и кредиты полученные, налоги к оплате, дебиторская задолженность покупателей относятся к:*

- 1) постоянным статьям;
- 2) элементам отчета о прибылях и убытках;
- 3) денежным статьям;
- 4) неденежным статьям.

6. *В чем заключается принципиальное логическое различие между денежными и неденежными статьями?*

- 1) в результате инфляции реальная стоимость денежных и неденежных статей корректируются;
- 2) денежные статьи на темпы инфляции корректируются, а неденежные статьи не корректируются;
- 3) не имеется принципиальных различий между денежными и неденежными статьями;
- 4) в результате инфляции номинальная стоимость неденежных статей корректируется, а денежные статьи на темпы инфляции не корректируются.

7. *Под анализом информации, содержащейся в финансовой отчетности, в соответствии с различными типами продукции или услуг и географическими районами, в которых компания осуществляет свою деятельность, понимается:*

- а) сегментирование;
- б) актуарные расчеты;
- в) позиционирование;
- г) хеджирование.

8. *Отчетный сегмент – это*

- а) часть компании, которая производит продукцию или оказывает услуги в экономических условиях, сложившихся в конкретном геогра-

фическом районе;

б) структурный элемент компании, который производит однородную продукцию и отличается от других сегментов деятельности тем, что подвержен иным рискам;

в) отраслевой или географический сегмент, информация о котором включается в финансовую отчетность;

г) отраслевой сегмент, информация о котором анализируется различными пользователями.

9. Основными составляющими финансовой отчетности по сегментам являются

а) учетная политика, активы, выручка, результат;

б) выручка, расходы, результат, активы, обязательства, учетная политика;

в) активы, обязательства, капитал, доходы, расходы;

г) выручка, расходы, прибыль, убытки.

10. Что из нижеследующего не включаются в расходы сегмента?

а) расходы по налогу на прибыль;

б) расходы по продаже продукции;

в) себестоимость реализованной продукции;

г) расходы на оплату труда основных рабочих.

11. Целью промежуточной финансовой отчетности является

1) выявление пропусков и неточностей при отражении хозяйственных операций;

2) выявление новых фактов и событий в рамках деятельности компании с момента последнего опубликования полного комплекта форм отчетности;

3) предоставление необходимой информации о деятельности компании;

4) оценка финансового состояния и финансовых результатов деятельности компании.

12. Какие подходы используются при составлении промежуточной финансовой отчетности?

1) интегральный и дискретный;

2) перспективный и ретроспективный;

3) краткосрочный и долгосрочный;

4) сжатый и полный.

13. Прекращенная деятельность представляет собой

- 1) компонент компании, который подлежит ликвидации в течение отчетного периода;
- 2) слияние двух компаний;
- 3) продажа собственных акций компании;
- 4) компонент компании, который выбыл или классифицируется как предназначенный для продажи.

14. Компания в своей финансовой отчетности должна раскрывать следующую информацию по прекращенной деятельности

- 1) приток и отток денежных средств от операционной деятельности;
- 2) активы, обязательства и капитал от прекращаемой деятельности;
- 3) выручка, расходы, прибыль или убыток до и после налогообложения;
- 4) сумму чистой прибыли и чистых активов от прекращаемой деятельности.

Практические задания

1. Компания продала товар 1 сентября 2016 года на сумму 850 000 долл. Расчет по поставке произошел 10 ноября 2016 года. Обменные курсы за 1 долл. составили: 1 сентября 2016 г. – 7,38 сомони, 1 октября 2016 г. – 7,37 сомони, 10 ноября 2016 г. – 7,39 сомони. Требуется рассчитать курсовые разницы и пояснить порядок признания совершенных операций в финансовой отчетности компании.

2. В августе 2016 года зарубежная компания получила внутригрупповой кредит на сумму 400 000 долл. Ее дебиторская задолженность другой компании данной группы составила 150 000 евро. Обменные курсы составили: 1 августа 2016 г. – 7,37 сомони за 1 долл. и 8,90 сомони за 1 евро; 31 августа 2016 г. – 7,38 сомони за 1 долл. и 8,95 сомони за 1 евро. Требуется определить курсовую разницу по полученному кредиту и дебиторской задолженности.

3. В 2016 году между компанией «Джавони» и Налоговой инспекцией возникли разногласия по поводу налогов к оплате. Было назначено разбирательство и, по мнению налогового консультанта компании, «Джавони», вероятно, проиграет это разбирательство. По оценкам консультанта, компании придется дополнительно выплатить Налоговой инспекции между 30 000 и 42 000 у.е. При разбирательстве, которое завершилось уже после издания финансовой отчетности за 2016 год, компания вынуждена заплатить Налоговой инспекции дополнительно

40 000 у.е. Должна ли компания отразить условное обязательство в своей финансовой отчетности на 31 декабря 2016 года? Если да, то в каком размере, а если нет, то почему?

4. Основные средства компании приобретены в 2015 году. Индекс потребительских цен составил 105,1 на 31 декабря 2015 г. и 106,1 – на 31 декабря 2016 г. Требуется скорректировать первоначальную стоимость основных средств с учетом инфляции.

5. Компания по состоянию на 31 декабря 2017 года признала в финансовой отчетности дебиторскую задолженность в сумме 68 000 у.е. Дебитор на эту дату считается неплатежеспособным и в середине января получена информация о ее банкротстве. Требуется определить порядок признания в отчетности данного события.

ГЛАВА 12. УЧЕТ ИНВЕСТИЦИЙ И КОНСОЛИДАЦИЯ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

12.1. Раскрытие информации о связанных сторонах

Отношения между связанными сторонами – обычное явление в бизнесе. Например, компании часто осуществляют часть своей деятельности через дочерние компании, совместные или ассоциированные компании и приобретают доли участия в других компаниях в целях осуществления инвестиций или по коммерческим причинам.

Отношения со связанными сторонами могут влиять на прибыль или убыток и на финансовое положение компании. Связанные стороны могут осуществлять операции, которые несвязанные стороны осуществлять не могут. Например, компания, продающая товары своей материнской компании по себестоимости, может отказаться продавать их на таких же условиях другому покупателю.

Целью *IAS 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»* является обеспечение раскрытия в финансовой отчетности информации, необходимой для того, чтобы обратить внимание на возможность влияния на финансовое положение, а также прибыль или убыток компании факта существования связанных сторон, а также операций и остатков по операциям, включая договорные обязательства по будущим операциям с такими сторонами.

IAS 24 применяется:

(а) для выявления отношений и операций со связанными сторонами;

(б) для выявления остатков по операциям, включая договорные обязательства по будущим операциям, между компанией и связанными с ней сторонами;

(с) для выявления обстоятельств, при которых требуется раскрытие информации об операциях со связанными сторонами и остатков по операциям между компанией и связанными сторонами; и

(д) для определения информации, подлежащей раскрытию по указанным пунктам.

Определение терминов

Связанная сторона – это физическое (частное) или юридическое

лицо, связанная с компанией, составляющей свою финансовую отчетность («отчитывающаяся компания»).

(а) Физические лицо или близкий член его семьи являются связанной стороной отчитывающейся компании, если данное лицо:

(i) осуществляет контроль или совместный контроль над отчитывающейся компанией;

(ii) имеет значительное влияние на отчитывающуюся компанию; или

(iii) входит в состав ключевого управленческого персонала отчитывающейся компании или ее материнской компании.

(б) Компания является связанной стороной отчитывающейся компании, если к ней применяется какое-либо из следующих условий:

(i) Данная компания и отчитывающаяся компания являются членами одной группы (т.е. все материнские и все дочерние компании одной и той же контролирующей стороны являются связанными).

(ii) Одна компания является ассоциированной компанией или совместным предприятием другой (или одна компания является ассоциированной компанией или совместным предприятием члена той группы, в которую входит другая компания).

(iii) Обе компании являются совместными предприятиями одной и той же третьей стороны.

(iv) Одна компания является совместным предприятием третьей стороны, а другая компания является ассоциированной компанией данной третьей стороны.

(v) Компания, которая финансирует программу вознаграждений по окончании трудовой деятельности, созданную для работников отчитывающейся компании или компании, являющейся связанной стороной отчитывающейся компании.

(vi) Компания находится под контролем или совместным контролем лица, указанного в подпункте (а).

(vii) Лицо, указанное в подпункте (а)(i), имеет значительное влияние на компанию или входит в состав ключевого управленческого персонала.

(viii) Компания или любой член группы, частью которой она является, оказывает компании или ее материнской компании услуги ключевого управленческого персонала отчитывающейся компании.

Операция со связанной стороной – это передача ресурсов, услуг

или обязательств между связанными сторонами, независимо от того, взимается ли при этом плата.

Близкие члены семьи физического лица (близкие родственники) – это члены семьи, которые, как ожидается, могут влиять на такое частное лицо или оказаться под его влиянием в ходе проведения операций с компанией. В их число могут входить гражданский супруг (супруга), дети и иждивенцы супруга (супруги).

Контроль – инвестор обладает контролем над объектом инвестиций, если инвестор подвергается рискам, связанным с переменным доходом от участия в объекте инвестиций, или имеет право на получение такого дохода, а также возможность влиять на доход при помощи осуществления своих полномочий в отношении объекта инвестиций.

Значительное (существенное) влияние – это право участвовать в принятии решений по финансовой и операционной политике объекта инвестиций, но не контроль или совместный контроль над этой политикой. Существенное влияние может быть достигнуто через долевое владение, по уставу или соглашению.

Ключевой управленческий персонал – лица, которые уполномочены и ответственны за планирование, управление и контроль за деятельностью компании, прямо или косвенно, в том числе директора (исполнительные или иные) этой компании.

Компания, связанная с государством – это компания, находящаяся под контролем, совместным контролем или значительным влиянием государства.

Достоверное представление

При рассмотрении связанных сторон, необходимо принимать во внимание сущность отношений между компанией и другими лицами, а не только их юридическую форму.

В соответствии со стандартом, не всегда являются связанными сторонами:

(а) две компании, только потому, что у них общий директор или иной член ключевого управленческого персонала, или потому, что член ключевого управленческого персонала одной компании имеет значительное влияние на другую компанию;

(б) два участника совместного предприятия только по той причине, что они осуществляют совместный контроль над совместным предприятием;

(с) стороны, предоставляющие финансирование (например, банки), профсоюзы, коммунальные службы и государственные учреждения и ведомства, которые не осуществляют контроль, совместный контроль или не имеют значительного влияния на отчитывающуюся компанию (даже если они могут влиять на свободу действий компании или участвовать в процессе принятия решений компанией);

(d) отдельный покупатель, поставщик, франчайзер, дистрибьютор или генеральный агент, с которыми компания ведет значительную деятельность, лишь по причине, возникающей в результате этого экономической зависимости.

Раскрытие информации

Отношения между материнской компанией и ее дочерними компаниями должны раскрываться независимо от того, проводились ли операции между этими сторонами. Компания должна раскрыть в отчетности наименование своей материнской компании и другой контролирующей стороны.

Компания должна раскрывать информацию о вознаграждении ключевому управленческому персоналу в целом и по каждой из приведенных ниже категорий:

- (a) краткосрочные вознаграждения работникам;
- (b) вознаграждения по окончании трудовой деятельности;
- (c) прочие долгосрочные вознаграждения;
- (d) выходные пособия; и
- (e) выплаты на основе акций.

Если между компанией и ее связанными сторонами проводились операции в течение периодов, представленных в финансовой отчетности, компания раскрывает характер отношений со связанными сторонами. Раскрываемая информация должна включать, как минимум, следующее:

- (a) сумму операций;
- (b) сумму остатков по таким операциям (включая договорные обязательства по будущим операциям) и условия их проведения, включая наличие обеспечения, а также характер возмещения, предоставляемого при расчете, и данные о любых предоставленных и полученных гарантиях;
- (c) резерв по сомнительной задолженности, относящийся к остаткам по операциям со связанными сторонами; и

(d) расходы, признанные в течение периода в отношении безнадежной или сомнительной задолженности связанных сторон.

Суммы затрат компании на приобретение услуг ключевого управленческого персонала, предоставленных отдельной управляющей компанией, также должны раскрываться в отчетности.

Информация об операциях со связанными сторонами, раскрывается отдельно по следующим категориям:

- (a) материнская компания;
- (b) компании, осуществляющие совместный контроль над компанией или имеющие значительное влияние на нее;
- (c) дочерние компании;
- (d) ассоциированные компании;
- (e) совместные предприятия, участником которых является компания;
- (f) ключевой управленческий персонал компании или ее материнской компании; и
- (g) другие связанные стороны.

Пример 12.1.

1) Компании А принадлежит 25% голосующих акций компании В, что обеспечивает значительное влияние компании А. В отчетном году компании заключили агентское соглашение, однако, операции по нему не проводились.

2) Компании А принадлежит 51% голосующих акций компании В, что обеспечивает контроль компании А. В отчетном году компании заключили агентское соглашение, однако, операции по нему не проводились.

Порядок раскрытия в отчетности. В соответствии с IAS 24 в первом случае не требуется раскрывать какую-либо информацию о взаимоотношениях сторон. Во втором случае в отчетности подлежит раскрытию информация о наличии агентского соглашения между компаниями.

Примеры операций между связанными сторонами являются:

- закупки или продажи товаров (готовых или незавершенных);
- закупки или продажи основных средств и других активов;
- оказание или получение услуг;
- аренда;
- передача исследований и разработок;

- передача прав по лицензионным соглашениям;
- передача средств по договорам финансирования (в том числе кредиты и взносы в капитал в денежной или в натуральной форме);
- предоставление гарантий или обеспечения;
- договорные обязательства предпринять какие-либо действия в случае выполнения определенных условий в будущем (признанные и непризнанные); и
- расчеты по обязательствам от имени компании или расчеты самой компании от имени связанной стороны.

Пример 12.2.

Компания концентрирует весь объем закупок необходимого сырья в зависимой компании, которая является конкурентом предыдущего поставщика.

На результаты деятельности и финансовое положение компании могут влиять взаимоотношения со связанными сторонами, даже если операции со связанными сторонами не производятся. Самого факта наличия этих взаимоотношений может быть достаточно для того, чтобы повлиять на операции отчитывающейся компании с другими сторонами. Кроме того, одна сторона может воздержаться от каких-либо операций из-за значительного влияния другой стороны.

Компании, связанные с государством

Отчитывающаяся компания освобождается от применения требований к раскрытию операций со связанными сторонами и остатков по таким операциям, в отношении:

(а) государственных органов, которые осуществляют контроль, совместный контроль или имеют значительное влияние на отчитывающуюся компанию; и

(б) другой компании, которая является связанной стороной, потому что одни и те же государственные органы осуществляют контроль, совместный контроль или имеют значительное влияние на нее и на отчитывающуюся компанию.

Если отчитывающаяся компания использует освобождение от требований, она должна раскрыть следующую информацию:

(а) наименование государственного органа и характер его отношений с ним (т.е. наличие контроля, совместного контроля или значительного влияния); и

(b) (i) характер и сумма каждой операции, которая является значительной; и

(ii) в отношении других операций, которые являются значительными не по отдельности, а в совокупности, – описание или количественные показатели их масштаба.

12.2. Объединение бизнеса

IFRS 3 «Объединение бизнеса» применяется в отношении операции или события, которые удовлетворяют определению объединения бизнесов.

Целью настоящего стандарта является повышение уместности, надежности и сопоставимости информации об объединении бизнесов и его последствиях, которую отчитывающаяся компания представляет в своей финансовой отчетности.

IFRS 3 не распространяется на порядок учета формирования соглашения о совместной деятельности, приобретение актива или группы активов, которые не составляют бизнес, а также на объединение компаний под общим контролем.

Определение терминов

Покупатель (приобретатель) – это компания, которая получает контроль над объектом приобретения.

Объект приобретения – это бизнес или бизнесы, контроль над которыми получает покупатель при объединении бизнесов.

Дата приобретения – это дата, на которую покупатель получает контроль над объектом приобретения.

Бизнес – это интегрированная совокупность видов деятельности и активов, осуществление которых и управление которыми способно привести к получению дохода в форме дивидендов, снижения затрат или каких-либо иных экономических выгод, непосредственно инвесторами или другим собственниками, участниками или членами.

Объединение бизнеса – это операция или иное событие, при котором покупатель получает контроль над одним или более бизнесами. Операции, которые иногда упоминаются как «настоящие слияния» или «слияния равных», также являются объединением бизнесов.

Гудвил – это актив, представляющий собой будущие экономиче-

ские выгоды, являющиеся результатом других активов, приобретенных при объединении бизнесов, которые не идентифицируются и не признаются отдельно.

Неконтролирующая доля участия – это доля в собственном капитале дочерней компании, не относящаяся прямо или косвенно на материнскую компанию.

Определение объединения бизнесов

IFRS 3 определяет объединение бизнесов как операцию или иное событие, при которых покупатель получает контроль над одним или более бизнесами. Покупатель мог бы получить контроль над объектом приобретения множеством способов, например:

- (а) путем передачи денежных средств, их эквивалентов или других активов (включая чистые активы, которые составляют бизнес);
- (b) путем принятия обязательств;
- (с) путем выпуска долей в капитале;
- (d) путем предоставления более одного вида возмещения; или
- (е) без передачи возмещения, включая объединение посредством только договора.

Бизнес состоит из вкладов и процессов, применяемых к таким вкладам, которые способны создать отдачу. Ниже представлено определение трех элементов бизнеса:

(а) *Вклад*. Это любой экономический ресурс, который создает или может создать отдачу в результате применения одного или более процессов. Например, внеоборотные активы, интеллектуальную собственность, возможность получить доступ к необходимым материалам или правам, а также работников.

(b) *Процесс*. Это любая система, стандарт, протокол, соглашение или правило, которое при применении к вкладу создает отдачу. Например, процессы стратегического управления, операционные процессы и процессы по управлению ресурсами.

(с) *Отдача*. Это результат вкладов и процессов, применяемых к таким вкладам, которые обеспечивают доход в форме дивидендов, снижения затрат или другой экономической выгоды непосредственно инвесторам или другим собственникам.

Метод приобретения

В соответствии с IFRS 3 все операции по объединению бизне-

са отражаются в учете *методом приобретения*, который предполагает следующие действия (рис. 12.1).

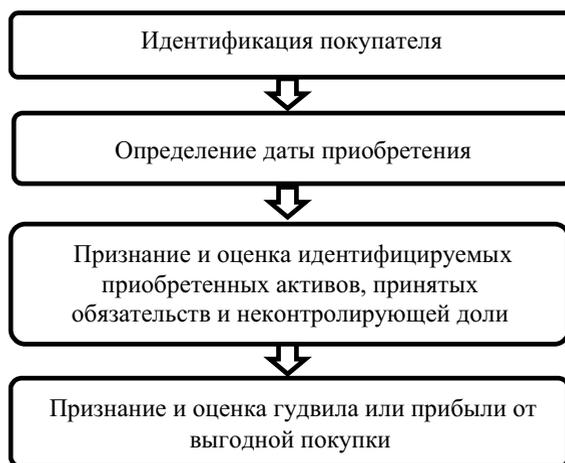


Рис. 12.1. Применение метода приобретения

Идентификация покупателя

Покупатель подлежит идентификации при любых объединениях бизнесов. Покупатель – это, как правило, компания, которая передает денежные средства или другие активы, или принимает обязательства.

Руководство в IFRS 10 «Консолидированная финансовая отчетность» должно использоваться, чтобы определить покупателя – компанию, которая получает контроль над объектом приобретения. Согласно IFRS 10 контроль существует, когда материнская компания владеет напрямую или через свои дочерние компании более половиной голосующих акций. Исключение представляют случаи, когда четко определено, что такой пакет акций не обеспечивает наличие контроля. В том случае, когда одна из объединяющихся компаний не приобретает больше половины акций с правом голоса другой объединяющейся компании, на наличие контроля могут указывать следующие факторы:

- право управлять более чем половиной голосующих акций другой компании путем соглашения с другими акционерами;
- право определять финансовую и хозяйственную политику другой компании на основании законодательного устава или соглашения;
- право назначать и смещать большинство членов совета директоров или аналогичного органа управления другой компании;

- право представлять большинство голосов на собраниях совета директоров или аналогичного органа управления другой компании.

Пример 12.3.

Компании А принадлежит 70 % акций компании В и 30% акций компании С. При этом компания В имеет возможность назначать и смещать большинство членов совета директоров компании С.

Являются ли компании В и С дочерними компаниями компании А?

Компания В является дочерней для компании А в соответствии с основным критерием контроля (владение более 50% голосующих акций). Компания С является дочерней компанией компании А, поскольку выполняется одно из дополнительных условий контроля (возможность назначать и смещать большинство членов совета директоров).

Определение даты приобретения

Покупатель идентифицирует дату приобретения, которая является датой, когда он получает контроль над объектом приобретения. Дата получения контроля, как правило, является датой, когда покупатель юридически передает возмещение, приобретает активы и принимает обязательства объекта приобретения, – датой закрытия. Например, дата приобретения предшествует дате закрытия в том случае, если письменное соглашение предусматривает, что покупатель получает контроль над объектом приобретения в день перед датой закрытия.

Пример 12.4.

Компания Х приобрела 100 % компании Y. Договор купли-продажи устанавливает дату приобретения 10 марта. Директора в компанию Y были назначены руководством компании Х 1 апреля, день, когда все условия договора купли-продажи были выполнены. Обыкновенные акции компании Y были переданы компании Х в день уплаты денежного вознаграждения 15 апреля.

В данном случае, датой приобретения является 1 апреля – день, когда компания Х назначила директоров в компанию Y. А вознаграждение – это обязательство сделать оплату позже даты получения контроля. Уплата вознаграждения 15 апреля не влияет на дату приобретения.

Признание и оценка идентифицируемых приобретенных активов, принятых обязательств и неконтролирующей доли

Принцип признания

На дату приобретения покупатель признает отдельно от гудвила идентифицируемые приобретенные активы, принятые обязательства и любую неконтролирующую долю участия в объекте приобретения.

Чтобы удовлетворять критериям признания они должны соответствовать определениям активов и обязательств, изложенным в «*Концептуальные основы финансовой отчетности*».

Применение покупателем принципа и условий признания может привести к признанию некоторых активов и обязательств, которые объект приобретения ранее не признавал, как активы и обязательства в своей финансовой отчетности (например, нематериальные активы, такие как фирменный знак, патент или отношения с клиентами).

Исключением из общего порядка признания является признание условных обязательств.

Принцип оценки

Покупатель оценивает идентифицируемые приобретенные активы и принятые обязательства по справедливой стоимости на дату приобретения.

Неконтролирующая доля участия в объекте приобретения может оцениваться по справедливой стоимости, либо как пропорциональную часть от стоимости идентифицируемых чистых активов объекта приобретения.

Исключения из принципа оценки:

- обратно приобретенные права признаются как нематериальный актив и оцениваются на основе оставшегося срока действия соответствующего договора;

- выплаты на основе акций объекта приобретения оцениваются в соответствии с IFRS 2 «Платежи, основанные на акциях»;

- долгосрочные активы, предназначенные для продажи на дату приобретения, оцениваются в соответствии с IFRS 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность».

Исключения из принципов признания или оценки

Следующие статьи исключаются из общего порядка признания и оценки:

- отложенный налоговый актив или обязательство (признаются и оцениваются в соответствии с IAS 12 «Налоги на прибыль»);

- обязательство, связанное с вознаграждениями работникам объ-

екта приобретения (признаются и оцениваются в соответствии с IAS 19 «Вознаграждения работникам»);

- компенсирующие активы (признаются и оцениваются по тем же правилам, что и активы, которые они компенсируют).

Признание и оценка гудвила или прибыли от выгодной покупки

Покупатель признает гудвил на дату приобретения в качестве актива и оценивает его как превышение совокупности:

- справедливой стоимости переданного возмещения, оцененного в соответствии с настоящим МСФО;

- суммы любой неконтролирующей доли участия в объекте приобретения, оцененной в соответствии с настоящим МСФО; и

- справедливой стоимости ранее имевшейся доли покупателя в капитале объекта приобретения (при объединении бизнесов, осуществляемом поэтапно);

- над справедливой стоимостью идентифицируемых приобретенных чистых активов и принятых обязательств на дату приобретения.

После первоначального признания гудвил ежегодно тестируется на обесценение, и его балансовая стоимость представляет собой разность первоначальной оценки и совокупного убытка от обесценения. Убытки от обесценения гудвила отражаются в отчете о прибылях и убытках.

Когда справедливая стоимость идентифицируемых приобретенных чистых активов и принятых обязательств превышает сумму справедливых стоимостей переданного вознаграждения, неконтролирующей доли участия и ранее имевшейся доли, покупатель признает доход в составе прибыли или убытка на дату приобретения.

Прежде чем признать прибыль при выгодной покупке, покупатель должен повторно рассмотреть вопрос о том, правильно ли он идентифицировал все приобретенные активы и все принятые обязательства, и признать любые дополнительные активы или обязательства, идентифицированные при таком рассмотрении. После этого покупатель должен рассмотреть процедуры, используемые для оценки сумм, признание которых требуется настоящим МСФО на дату приобретения, в отношении всех следующих статей:

(а) идентифицируемых приобретенных активов и принятых обязательств;

(b) неконтролирующей доли участия в объекте приобретения, если имеется;

(c) при объединении бизнесов, осуществляемом поэтапно, в отношении доли в капитале, которой ранее владел приобретатель в объекте приобретения; и

(d) переданного возмещения.

Цель рассмотрения состоит в том, чтобы гарантировать, что оценка надлежащим образом отражает всю доступную информацию на дату приобретения.

Справедливая стоимость переданного возмещения

Возмещение, переданное при объединении бизнеса, оценивается как сумма справедливых стоимостей на дату приобретения переданных активов, принятых обязательств и долей в капитале, выпущенных покупателем. Примеры возможных форм возмещения включают денежные средства, другие активы, бизнес или дочернюю организацию покупателя, условное возмещение, простые или привилегированные долевые инструменты, опционы, варранты и доли участников взаимных предприятий.

Затраты, связанные с приобретением, – затраты, которые несет покупатель при осуществлении объединения бизнеса. Такие затраты включают комиссию посреднику; оплату консультационных, юридических услуг, услуг по бухгалтерскому учету, оценке и прочих профессиональных услуг; общие административные затраты, включая затраты на содержание внутреннего отдела по приобретениям; а также затраты на регистрацию и выпуск долговых и долевых ценных бумаг. Покупатель должен отразить в учете затраты, связанные с приобретением, как расходы в тех периодах, когда были понесены затраты и получены услуги, с одним исключением. Затраты на выпуск долговых или долевых ценных бумаг должны быть признаны в соответствии с IAS 32 и IFRS 9.

Пример 12.5.

Компания А приобрела 60 % акций компании Б, уплатив 800 000 у.е. денежными средствами и выпустив 100 000 обыкновенных акций номиналом 10 у.е. Затраты на эмиссию составили 20 000 у.е. Рыночная стоимость акций компании А на дату эмиссии составляла 15 у.е. за акцию.

Справедливая стоимость переданного возмещения составит 2 300 000 у.е. (800 000 + 100 000*15).

Затраты на эмиссию акций учитываются в составе капитала и не включаются в стоимость переданного возмещения согласно IAS 32.

Период оценки

Период оценки – это период после даты приобретения, который покупатель осуществляет корректировку предварительных оценок, признанных в отношении объединения бизнеса. Период оценки предоставляет покупателю разумное время, чтобы получить информацию, необходимую для идентификации и оценки в соответствии с требованиями настоящего стандарта идентифицируемых приобретенных активов, принятых обязательств и любой неконтролирующей доли участия в объекте приобретения и стоимости переданного возмещения объекту приобретения.

Во время периода оценки покупатель осуществляет ретроспективную корректировку предварительно оцененных сумм, признанных на дату приобретения. Однако период оценки не должен превышать один год с даты приобретения.

После окончания периода оценки покупатель пересматривает учет объединения бизнеса только с целью исправления ошибок в соответствии с IAS 8.

12.3. Консолидированная финансовая отчетность

IFRS 10 «Консолидированная финансовая отчетность» устанавливает принципы составления консолидированной финансовой отчетности по МСФО. Настоящий стандарт заменил требования к консолидированной финансовой отчетности в IAS 27 и SIC 12 «Консолидация компаний специального назначения».

Целью IFRS 10 является определение принципов представления и подготовки консолидированной финансовой отчетности в тех случаях, когда компания контролирует одну или несколько других компаний.

Настоящий стандарт не рассматривает методы консолидации и их влияние на консолидированную отчетность.

Определения

Консолидированная финансовая отчетность – это финансовая отчетность группы, в которой активы, обязательства, собственный капитал, доходы, расходы и денежные потоки материнской компании и ее

дочерних компаний представлены как таковые единого субъекта экономической деятельности.

Контроль – это инвестор контролирует объект инвестиций, если инвестор подвержен риску изменения доходов от участия в объекте инвестиций, или имеет право на получение таких доходов, а также имеет возможность влиять на доходы через осуществление своих полномочий в отношении объекта инвестиций.

Группа – это материнская компания и ее дочерние компании.

Материнская компания – это компания, которая контролирует одну или несколько компаний.

Полномочия – это существующие права, которые предоставляют возможность в настоящее время управлять значимой деятельностью.

Значимая деятельность – для целей настоящего стандарта, – это деятельность объекта инвестиций, которая оказывает значительное влияние на доход объекта инвестиций.

Дочерняя компания – это компания, находящаяся под контролем другой компании.

Освобождение материнской компании от консолидированной отчетности

Материнская компания должна представлять консолидированную финансовую отчетность. IFRS 10 распространяется на все компании, за исключением нижеследующего.

Материнская компания не обязана представлять консолидированную финансовую отчетность, если она удовлетворяет всем следующим условиям:

(а) материнская компания сама является дочерней компанией, находящейся в полной или частичной собственности другой компании, и все ее другие собственники не возражают против отсутствия консолидации;

(b) долговые и долевыми инструментами материнской компании не обращаются на открытом рынке;

(c) материнская компания не представляла и не находится в процессе представления своей финансовой отчетности комиссии по ценным бумагам или иному регулирующему органу в целях выпуска инструментов на открытый рынок; и

(d) конечная или любая промежуточная материнская компания

указанной материнской компании подготавливает консолидированную финансовую отчетность в соответствии с МСФО, доступную для открытого пользования.

Если материнская компания является инвестиционной компанией, она не обязана представлять консолидированную финансовую отчетность.

Инвестиционная компания – это компания, которая:

(а) получает средства от одного или более инвесторов с целью предоставления данному инвестору (данным инвесторам) услуг по управлению инвестициями;

(б) принимает на себя перед инвестором (инвесторами) обязательство в том, что целью ее бизнеса является инвестирование средств исключительно для получения доходов от прироста стоимости, инвестиционного дохода либо и того, и другого; и

(с) оценивает и определяет результаты деятельности практически по всем своим инвестициям на основе их справедливой стоимости.

Инвестиционная компания должна оценивать инвестицию в дочернюю компанию по справедливой стоимости через прибыль или убыток в соответствии с IFRS 9.

Контроль

Инвестор контролирует объект инвестиций, если он подвержен риску изменения доходов от участия, а также имеет возможность влиять на эти доходы через осуществление своих полномочий в отношении объекта инвестиций. Таким образом, инвестор контролирует объект инвестиций в том и только в том случае, если одновременно:

(а) обладает *полномочиями* в отношении объекта инвестиций;

(б) подвержен риску изменения доходов (*переменного дохода*) от участия в объекте инвестиций, или имеет ли он право на получение таких доходов; и

(с) имеет возможность использовать свои полномочия для влияния на величину доходов инвестора.

При проведении анализа на наличие контроля рассматриваются следующие факторы:

(а) цель и структура объекта инвестиций;

(б) какая деятельность является значимой и каким образом принимаются решения касательно такой деятельности;

(с) предоставляют ли права, которыми обладает инвестор, воз-

возможность в настоящее время управлять значимой деятельностью;

(d) подвергается ли инвестор риску изменения доходов от участия в объекте инвестиций, или имеет ли он право на получение таких доходов; и

(e) имеет ли инвестор возможность использовать свои полномочия в отношении объекта инвестиций для оказания влияния на величину доходов инвестора.

Также при оценке наличия контроля над объектом инвестиций инвестор должен рассмотреть характер своих отношений с другими сторонами.

Полномочия

Инвестор обладает полномочиями в отношении объекта инвестиций, если у инвестора имеются существующие права, которые предоставляют ему возможность в настоящее время управлять значимой деятельностью.

Полномочия являются результатом прав. В некоторых случаях оценка полномочий не вызывает затруднений, например, когда полномочия в отношении объекта инвестиций являются прямым результатом прав голоса и только прав голоса, предоставленных долевыми инструментами, такими как акции. В других случаях оценка будет более сложной и может потребовать рассмотрения нескольких факторов, например, если полномочия являются результатом одного или нескольких соглашений.

В качестве примеров прав, которые индивидуально или в совокупности могут предоставить инвестору полномочия, можно назвать:

- права в форме прав голоса в объекте инвестиций;
- права назначать, переводить на другую должность или увольнять ключевой управленческий персонал объекта инвестиций, который может оказывать влияние на значимую деятельность;
- права назначать или отстранять другую компанию, которая управляет значимой деятельностью;
- права давать инструкции объекту инвестиций касательно вступления в какие-либо сделки.

Значимая деятельность

На доход многих объектов инвестиций влияют различные направления операционной и финансовой деятельности. В качестве примеров деятельности, которая в зависимости от обстоятельств может оказаться значимой деятельностью, можно привести:

- (a) продажу и покупку товаров или услуг;
- (b) управление финансовыми активами;
- (c) отбор, приобретение или отчуждение активов;
- (d) исследования и разработка новых продуктов или процессов; и
- (e) привлечение финансирования.

Права голоса

Инвестор, который является держателем *более половины прав голоса* в объекте инвестиций (т.е. контрольного пакета), располагает полномочиями в следующих ситуациях:

- (a) управление значимой деятельностью осуществляется посредством голосования, или
- (b) большинство членов органа управления назначается голосованием.

В самом простом случае инвестор, который является держателем контрольного пакета прав голоса (владеющий более 50% акций, или мажоритарный акционер), при отсутствии каких-либо других факторов обладает контролем над объектом инвестиций.

Инвестор может обладать полномочиями *без контрольного пакета прав голоса* в объекте инвестиций. Например, в результате:

- (a) соглашения между инвестором и другими держателями прав голоса;
- (b) прав, предусмотренных другими соглашениями;
- (c) прав голоса инвестора;
- (d) потенциальных прав голоса; или
- (e) сочетания, указанного в подпунктах (a)-(d).

Пример 12.6.

Инвестор приобретает 48 процентов прав голоса объекта инвестиций. Держателями оставшихся прав голоса являются тысячи акционеров, ни один из которых не имеет более 1 процента прав голоса. Ни у одного из акционеров нет договоренностей консультироваться с любыми из других акционеров или принимать коллективные решения.

В этом случае, исходя из абсолютного размера его пакета и относительного размера других пакетов акций, инвестор обладает в достаточной мере доминирующей долей участия, чтобы выполнить критерий наличия полномочий без необходимости рассмотрения других доказательств наличия полномочий.

Пример 12.7.

Инвестору А принадлежит 40 процентов прав голоса объекта инвестиций, а двенадцати другим инвесторам принадлежат по 5 процентов прав голоса объекта инвестиций. Соглашение между акционерами предоставляет инвестору А право назначать, снимать с должности и устанавливать вознаграждение членам руководства, отвечающим за управление значимой деятельностью. Чтобы изменить соглашение, требуется решение, принятое большинством в две трети голосов акционеров.

12 акционеров по 5 процентов (60 процентов) доля владения – это меньше, чем две трети (67 процентов). Это означает, что соглашение между акционерами может быть изменено только в случае, если главный акционер сам решит это сделать. Однако инвестор А решает, что имеющегося у него предусмотренного соглашением права назначать, снимать с должности и устанавливать вознаграждение членам руководства, достаточно, чтобы заключить, что он обладает полномочиями в отношении объекта инвестиций.

Пример 12.8.

Инвестор А является держателем 45 процентов прав голоса объекта инвестиций. Имеется еще два других инвестора, каждому из которых принадлежит 26 процентов прав голоса объекта инвестиций. Остальные голосующие акции принадлежат трем другим акционерам по 1 проценту каждому. Каких-либо других договоренностей, затрагивающих процесс принятия решений, нет.

В этом случае инвестор А не обладает полномочиями. Достаточно действовать сообща лишь двум другим инвесторам, чтобы лишить инвестора возможности управлять значимой деятельностью объекта инвестиций.

Переменный доход

Переменный доход – это доход, который не является фиксированным и может меняться в зависимости от результатов деятельности объекта инвестиций. Переменный доход может быть и положительным, и отрицательным.

Инвестор оценивает, являются ли доходы от объекта инвестиций переменными, а также степень изменчивости таких доходов, исходя из сути соглашения и независимо от юридической формы доходов. На-

пример, инвестор может быть держателем облигации с фиксированным купонным доходом. В контексте настоящего стандарта фиксированные процентные платежи являются переменным доходом, поскольку они подвержены риску дефолта и подвергают инвестора кредитному риску эмитента облигации.

В качестве примеров дохода можно назвать:

(а) дивиденды, распределение прочих экономических выгод от объекта инвестиций (например, проценты по долговым ценным бумагам, выпущенным объектом инвестиций);

(b) вознаграждение за обслуживание активов или обязательств объекта инвестиций, гонорар и риск убытка от кредитной поддержки или обеспечения ликвидности доли в остаточной стоимости активов и обязательств объекта инвестиций при его ликвидации;

(с) доход, недоступный для других держателей долей участия. Например, инвестор может использовать свои активы в сочетании с активами объекта инвестиций, с целью достижения экономии от масштаба, снижения издержек, поиска поставщиков дефицитных товаров, получения доступа к запатентованным знаниям и т.д.

Правила консолидации

Консолидация финансовых отчетов – это процесс объединения и последующей синхронизации данных финансовой отчетности материнской компании и ее дочерних компаний.

Материнская компания и ее дочерние составляют отдельные финансовые отчеты, но они являются как единый экономический субъект.

В целях удовлетворения интересов акционеров каждая материнская компания должна составлять консолидированную отчетность отдельно от своей собственной отчетности. Если компания контролируется материнской компанией, то консолидированная отчетность должна составляться независимо от существующих различий в видах деятельности этих компаний.

Согласно требования IFRS 10 в консолидированной финансовой отчетности:

1) производится *объединение статей активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов и денежных потоков* материнской компании с аналогичными статьями ее дочерних компаний;

2) производится *взаимозачет (исключение) балансовой стоимости инвестиций материнской компании в каждую из дочерних компа-*

ний и доли материнской компании в собственном капитале каждой из дочерних компаний; в результате объединения может возникнуть *гудвил*, который отражается в консолидированном отчете о финансовом положении отдельной строкой в долгосрочных активах;

3) полностью *исключаются (элиминируются) внутригрупповые активы и обязательства, собственный капитал, доходы, расходы и денежные потоки*, относящиеся к операциям между компаниями группы (прибыль или убытки, возникающие в результате внутригрупповых операций и признанные в составе активов, таких как запасы и основные средства, исключаются полностью). Внутригрупповые убытки могут указывать на обесценение, которое должно быть признано в консолидированной финансовой отчетности.

Консолидированная финансовая отчетность формируется исходя из единой учетной политики группы. Если какой-либо из членов группы использует учетную политику, отличную от той, которая используется в консолидированной финансовой отчетности для учета аналогичных операций и событий, то при консолидации такая компания должна сделать соответствующие корректировки.

Компания включает доходы и расходы дочерней компании в консолидированную финансовую отчетность с момента, когда получает контроль и до момента, когда утрачивает контроль над дочерней компанией. Доходы и расходы дочерней компании рассчитываются на основе величины активов и обязательств, признанных в консолидированной финансовой отчетности на дату приобретения. Например, расходы по амортизации, признанные в консолидированном отчете о совокупном доходе после даты приобретения, основаны на справедливой стоимости соответствующих амортизируемых активов, признанных в консолидированной финансовой отчетности на дату приобретения.

Финансовая отчетность материнской и дочерних компаний, используемая при подготовке консолидированной отчетности, должна быть подготовлена на одну и ту же отчетную дату. В случае если дата окончания отчетного периода материнской компании отличается от даты окончания отчетного периода дочерней компании, согласно IFRS 10 дочерняя компания в целях консолидации подготавливает дополнительную финансовую информацию по состоянию на ту же дату, что и финансовая отчетность материнской компании, кроме случаев, когда это практически неосуществимо.

Если это практически неосуществимо, материнская компания должна консолидировать финансовую информацию дочерней компании, используя наиболее позднюю финансовую отчетность дочерней компании, скорректированную с учетом влияния значительных операций или событий, которые произошли в период времени между этой датой и датой консолидированной финансовой отчетности. В любом случае расхождение между датой финансовой отчетности дочерней и материнской компании не должно превышать трех месяцев, а продолжительность отчетных периодов и расхождения между датами финансовой отчетности должны совпадать от периода к периоду.

Неконтролирующая доля участия представляется в консолидированном отчете о финансовом положении в составе капитала отдельно от капитала материнской компании.

В случае изменения пропорции собственного капитала, относимого на неконтролирующие доли участия, компания должна скорректировать балансовую стоимость контрольного пакета и неконтролирующих долей участия. Компания должна признать любую разницу между суммой корректировки и отнести на долю собственников материнской компании.

Консолидированный отчет о финансовом положении

Формирование консолидированного отчета о финансовом положении материнской компании состоит из пяти этапов (рис. 12.2).

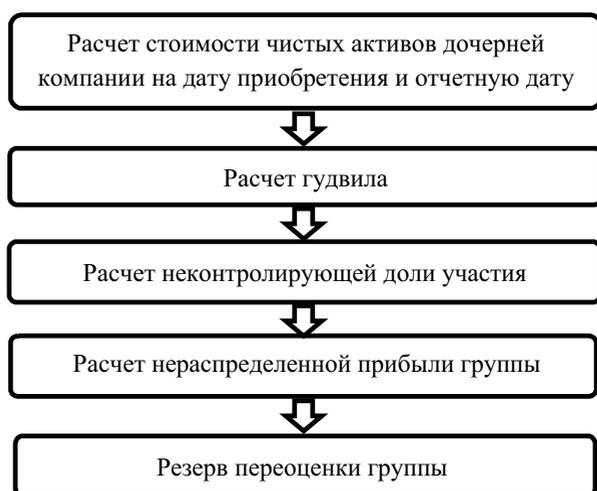


Рис. 12.2. Этапы консолидации отчета о финансовом положении

Этап 1. Расчет стоимости чистых активов (ЧА) дочерней компании (ДК) на дату приобретения и отчетную дату:

	Дата приобретения	Дата отчетности
Акционерный капитал	х	х
Эмиссионный доход	х	х
Резерв переоценки (по ОФП ДК)	х	х
Нераспределенная прибыль	х	х
+/- корректировки на сумму нереализованной прибыли	-	(х)
+/- корректировки до справедливой стоимости	х/(х)	х/(х)
+/- корректировки отложенного налога	х/(х)	х/(х)
+/- прочие корректировки (учетные политики, ошибки)	х/(х)	х/(х)
Итого	Чистые активы на дату приобретения	Чистые активы на дату отчетности

Прибыль и прочие операции дочерней компании признается равномерно в течение года.

Этап 2. Расчет гудвила

1) Гудвил на дату приобретения = Инвестиция материнской компании (МК) + Неконтролирующая доля участия на дату приобретения – ЧА на дату приобретения

2) Гудвил на отчетную дату = Гудвил на дату приобретения – обесценение гудвила с даты приобретения

Гудвил отражается в консолидированном отчете о финансовом положении в разделе долгосрочные активы. Обесценения гудвила с даты приобретения, распределяется пропорционально долям владения между материнской компанией и неконтролирующей долей участия.

Этап 3. Расчет неконтролирующей доли участия (НДУ):

1) На дату приобретения:

а) пропорционально справедливой стоимости чистых активов дочерней компании:

НДУ на дату приобретения = % НДУ * ЧА на дату приобретения;

или

б) по справедливой стоимости (полный гудвил).

2) На дату отчета: НДУ на дату отчета = НДУ на дату приобретения + % НДУ * Изменение ЧА с даты приобретения.

Этап 4. Расчет нераспределенной прибыли группы

Нераспределенная прибыль материнской компании	X
<i>Корректировки:</i>	
- дивиденды, объявленные МК	(x)
+ дивиденды, подлежащие получению от ДК	x
<i>Итого нераспределенная прибыль МК на отчетную дату</i>	<i>X</i>
+/- доля в прибыли (убытках) ДК, заработанных ею после даты приобретения	x/(x)
- нереализованная прибыль группы (если она не учтена в расчете чистых активов ДК)	(x)
+ отложенный налог с нереализованной прибыли	x
- обесценение гудвила с даты приобретения	(x)
Итого нераспределенная прибыль группы	X

Нераспределенная прибыль группы отражается в консолидированном отчете о финансовом положении в разделе собственный капитал.

Этап 5. Резерв переоценки группы (РП)

РП группы = РП МК + доля в изменении РП ДК после даты приобретения

Консолидационные корректировки

При формировании консолидированной отчетности внутригрупповая дебиторская и кредиторская задолженность подлежат взаимозачету. Если по результатам выверки расчетов внутри группы выявлены денежные средства, перечисленные должником, но не учтенные получателем, то необходимо откорректировать суммы дебиторской задолженности по внутригрупповым расчетам и остатки по счету денежных средств получателя денег.

При реализации товаров по операциям внутри группы нереализованная прибыль уменьшает стоимость запасов и консолидированную нераспределенную прибыль группы.

Если продавцом по внутригрупповым операциям является мате-

ринская компания, то нереализованная прибыль исключается через нераспределенную прибыль группы.

Если продавцом является дочерняя компания, то нереализованная прибыль исключается при расчете чистых активов (Этап 1).

Согласно IAS 12 «Налоги на прибыль» временные разницы, возникающие вследствие исключения нереализованной прибыли, приводят к возникновению отложенных налогов.

При продаже основных средств внутри группы компания-продавец в собственном учете отражает прибыль или убыток от такой операции. Компания-покупатель принимает основные средства в свой отчет о финансовом положении по покупной стоимости и исходя из нее начисляет амортизацию.

Консолидация отчетности проводится после всех корректировок, в том числе по дивидендам объявленным, но не отраженным в отчетности компаний, входящих в группу.

Корректировки дивидендов, которые выплачиваются из прибыли, полученной после даты приобретения, проводятся до консолидации в следующем порядке:

Компания, объявившая дивиденды, делает проводку:

Дт Нераспределенная прибыль Кт Дивиденды к оплате

Если дочерняя компания объявила дивиденды, то материнская компания должна признать свою долю такого дохода:

Дт Дивиденды к получению Кт Доход в виде дивидендов

При этом внутригрупповая дебиторская и кредиторская задолженность по дивидендам подлежат взаимозачету.

В консолидированном отчете о финансовом положении будут отражены дивиденды, объявленные материнской компанией своим акционерам, и неконтролирующая доля в дивидендах, объявленных дочерней компанией.

Корректировки по объявленным дивидендам, выплачиваемым из прибыли, заработанной до даты приобретения, проводятся до консолидации в следующем порядке:

Материнская компания должна признать свою долю такого дохода следующим образом:

Дт Дивиденды к получению Кт Инвестиция

Схема формирования консолидированного отчета о финансовом положении

По общему правилу активы и обязательства материнской (МК) и дочерних компаний (ДК) построчно складываются с учетом корректировок, проводимых в связи с консолидацией.

Статьи ОФП	МК	ДК	Группа	Комментарий
Долгосрочные активы				
Гудвил			Г	Расчет на этапе 2
Инвестиции в ДК	М			Исключается
Основные средства	М	Д	М+Д	+/- корректировки (внутригрупповые, переоценка по справедливой стоимости)
Нематериальные активы	М	Д	М+Д	+/- корректировки (внутригрупповые, переоценка по справедливой стоимости)
Прочие внеоборотные активы	М	Д	М+Д	+/- возможные корректировки
Текущие активы				
Запасы	М	Д	М+Д	+/- корректировки (внутригрупповые, переоценка по справедливой стоимости)
Дебиторская задолженность	М	Д	М+Д	+/- корректировки (внутригрупповые)
Денежные средства	М	Д	М+Д	+/- корректировки (внутригрупповые, деньги в пути)
Прочие текущие активы	М	Д	М+Д	+/- возможные корректировки
Собственный капитал				
Акционерный капитал	М	Д	М	только М
Эмиссионный доход	М	Д	М	только М
Резерв переоценки	М	Д	РП	По расчету на этапе 5
Нераспределенная прибыль	М	Д	НП	По расчету на этапе 4
Неконтролирующая доля участия			НДУ	По расчету на этапе 3
Обязательства	М	Д	М+Д	+/- корректировки (внутригрупповые)

Консолидированный отчет о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе

При формировании консолидированного отчета о прибылях и убытках материнская компания построчно суммирует статьи доходов и расходов.

Внутригрупповые операции, доходы и расходы, имевшие место между компаниями группы, полностью исключаются.

Материнская компания включает в свой отчет о прибылях и убытках доход от дивидендов, полученных от дочерней компании, а при консолидации, исключая внутригрупповые обороты, сумма дивидендов заменяется доходами и расходами дочерней компании, часть дивидендов дочерней компании, относящихся к неконтролирующим акционерам учитывается в отчете о финансовом положении.

Если материнской компании принадлежит менее 100% акций дочерней компании, то в консолидированном отчете о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе отражается доля неконтролирующих акционеров в прибыли дочерней компании и в общем совокупном доходе дочерней компании.

Схема формирования консолидированного отчета о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе

Выручка группа = выручка МК + выручка ДК – внутригрупповая выручка минус

1) Себестоимость продаж = себестоимость МК + себестоимость ДК – внутригрупповая себестоимость

2) Нереализованная прибыль

3) Операционные доходы/расходы = операционные доходы/расходы МК + операционные доходы/расходы ДК

4) Обесценение гудвила

= *Итого прибыль группы до налогообложения*

– Налог группы = налог МК + налог ДК

= *Итого прибыль группы за период, в том числе:*

Неконтролирующая доля в прибыли в ДК

Прибыль, принадлежащая акционерам МК

Прочий совокупный доход группы (ПрСД) = ПрСД МК + ПрСД ДК

Итого совокупный доход группы за период, в том числе:

Неконтролирующая доля в совокупном доходе ДК

Совокупный доход, принадлежащий акционерам МК

Консолидированный отчет об изменениях собственного капитала

В консолидированном отчете должны отражаться только изменения собственного капитала с точки зрения группы.

12.4. Отдельная финансовая отчетность

IAS 27 «Отдельная финансовая отчетность» применяется при учете инвестиций в дочерние компании, совместные предприятия и ассоциированные компании, если компания делает выбор или обязана по местным нормативно-правовым актам представлять отдельную финансовую отчетность. Данный стандарт не устанавливает, какие компании обязаны составлять отдельную финансовую отчетность. Стандарт применяется, когда компания подготавливает отдельную финансовую отчетность в соответствии с МСФО.

IAS 27 применяется при составлении финансовой отчетности для периодов, начинающихся 1 января 2013 года или после этой даты.

Определения

Отдельная финансовая отчетность – это финансовая отчетность, составляемая материнской компанией или инвестором, имеющим совместный контроль над объектом инвестиций или значительное влияние на него, в которой инвестиции учитываются по первоначальной стоимости или в соответствии с IFRS 9 «Финансовые инструменты».

Подготовка отдельной финансовой отчетности

Отдельная финансовая отчетность представляется в дополнение к консолидированной финансовой отчетности или к финансовой отчетности, в которой инвестиции в ассоциированные компании или совместные предприятия учитываются по методу долевого участия. Отдельную финансовую отчетность не требуется прилагать к указанной финансовой отчетности или включать в сопровождение к ней.

Финансовая отчетность, составленная с использованием метода долевого участия, не является отдельной финансовой отчетностью. Аналогично финансовая отчетность компании, не имеющей ни дочерних, ни ассоциированных компаний и не являющейся участником совместных предприятий, не является отдельной финансовой отчетностью.

Компания, освобожденная от консолидации в соответствии с тре-

бованиями IFRS 10 или от применения метода долевого участия в соответствии с IAS 28, может представлять отдельную финансовую отчетность в качестве своей единственной финансовой отчетности.

Отдельная финансовая отчетность должна подготавливаться в соответствии со всеми применимыми МСФО.

При подготовке отдельной финансовой отчетности компания должна учитывать инвестиции в дочерние компании, совместные предприятия и ассоциированные компании:

- (a) либо по первоначальной стоимости,
- (b) либо в соответствии с IFRS 9.

Компания должна применять единый порядок учета для каждой категории инвестиций.

Инвестиции, учитываемые по первоначальной стоимости, должны отражаться в соответствии с IFRS 5, когда они классифицируются как предназначенные для продажи (или включены в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для продажи). При этом оценка стоимости инвестиций, учитываемых в соответствии с IFRS 9, не изменяется.

Признание дивидендов от дочерней компании, совместного предприятия или ассоциированной компании, в составе прибыли или убытка в отдельной финансовой отчетности производится в момент установления права на получение этих дивидендов.

Раскрытие информации

Компания должна учитывать все действующие МСФО при раскрытии информации в отдельной финансовой отчетности.

Когда материнская компания, в соответствии с IFRS 10, принимает решение не представлять консолидированную финансовую отчетность, а вместо этого подготовить отдельную финансовую отчетность, то она должна раскрывать в отдельной финансовой отчетности следующее:

(a) факт того, что отчетность является отдельной финансовой отчетностью и что компания воспользовалась освобождением от консолидации;

название и место ведения основной деятельности (и страну юридической регистрации, если она отличается от места ведения основной деятельности) компании, которая представила консолидированную финансовую отчетность в соответствии с МСФО, доступную для публичного использования, а также адрес, по которому можно получить

такую консолидированную финансовую отчетность;

(b) перечень значительных инвестиций в дочерние компании, совместные предприятия и ассоциированные компании, включая название объектов инвестиций, место ведения основной деятельности (и страну юридической регистрации, если она отличается от места ведения основной деятельности), свою долю владения в этих объектах инвестиций;

(c) описание примененного метода учета инвестиций, указанных в подпункте (b).

Если материнская компания (кроме материнской компании, которая использует освобождение от составления консолидированной отчетности) или инвестор, осуществляющий совместный контроль над объектом инвестиций или имеющий значительное влияние на него, составляют отдельную финансовую отчетность, то материнская компания или инвестор должны указать финансовую отчетность, подготовленную в соответствии с IFRS 10, IFRS 11 или IAS 28, к которой относится отдельная финансовая отчетность. Материнская компания или инвестор также должны раскрыть в своей отдельной финансовой отчетности следующую информацию:

(a) факт того, что отчетность является отдельной финансовой отчетностью, и причины, по которым подготавливается эта финансовая отчетность, если ее подготовка не требуется в соответствии с законодательством;

(b) перечень значительных инвестиций в дочерние компании, совместные предприятия и ассоциированные компании, включая название объектов инвестиций, место ведения основной деятельности (и страну юридической регистрации, если она отличается от места основной деятельности), свою долю владения в этих объектах инвестиций;

(c) описание примененного метода учета инвестиций, указанных в подпункте (b).

12.5. Инвестиции в ассоциированные компании

Для учета инвестиций в ассоциированные компании применяется *IAS 28 «Инвестиции в ассоциированные компании и совместные предприятия»*.

Настоящий стандарт не применяется в отношении инвестиций в ассоциированные компании, находящиеся у:

- (а) компаний венчурного финансирования;
- (б) взаимных фондов и аналогичных компаний, включая страховые фонды.

Такие инвестиции при первоначальном признании классифицируются как оцениваемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка за отчетный период и учитываются в соответствии с IFRS 9.

Определения

Ассоциированная компания – это компания, в том числе неакционерное, такое, как партнерство, на деятельность которого инвестор оказывает значительное влияние и не является ни дочерней компанией, ни долей в совместной деятельности.

Значительное влияние – это право участвовать в принятии решений по вопросам финансовой и операционной политики объекта инвестиций, не являющееся контролем или совместным контролем над указанной политикой.

Метод долевого участия – это метод учета, при котором инвестиции первоначально оцениваются по себестоимости (фактическим затратам), а затем их стоимость корректируется с учетом изменения доли инвестора в чистых активах объекта инвестиций после приобретения. Прибыль или убыток инвестора включает долю инвестора в прибыли или убытке объекта инвестиций.

Значительное влияние (существенное влияние)

Если инвестору прямо или косвенно (например, через дочерние компании) принадлежит 20 или более процентов прав голоса в отношении объекта инвестиций, то инвестор имеет значительное влияние. И наоборот, если инвестору прямо или косвенно принадлежит менее 20 процентов прав голоса в отношении объекта инвестиций, то инвестор не имеет значительного влияния. Наличие крупного или контрольного пакета акций, принадлежащего другому инвестору, не всегда свидетельствует о наличии у инвестора значительного влияния.

Наличие у инвестора значительного влияния обычно подтверждается одним или несколькими из следующих фактов:

- (а) представительство в совете директоров или аналогичном органе управления объектом инвестиций;

(b) участие в процессе выработки политики, в том числе участие в принятии решений о выплате дивидендов или ином распределении прибыли;

(c) наличие крупных операций между инвестором и объектом инвестиций;

(d) обмен управленческим персоналом;

(e) предоставление важной технической информации.

Компания может владеть конвертируемыми финансовыми инструментами, которые в случае исполнения или конвертации могут обеспечить компанию дополнительные права голоса или сократить права голоса. Наличие и влияние потенциальных прав голоса являются факторами, которые должны учитываться при оценке значительного влияния.

Компания утрачивает значительное влияние на объект инвестиций при утрате права участвовать в принятии решений по вопросам финансовой и операционной политики этого объекта инвестиций. Утрата значительного влияния может сопровождаться или не сопровождаться изменением абсолютных или относительных долей участия. Например, это может произойти в случае, если ассоциированная компания становится объектом контроля со стороны государства, судебного, административного или регулирующего органа. Это также может произойти в результате договора.

Метод долевого участия

Согласно методу долевого участия инвестиция в ассоциированную компанию первоначально признаются по себестоимости, а затем их балансовая стоимость увеличивается или уменьшается за счет признания доли инвестора в прибыли или убытке объекта инвестиций после даты приобретения. Доля инвестора в прибыли или убытке объекта инвестиций признается в составе прибыли или убытка инвестора.

Средства, полученные от объекта инвестиций в результате распределения прибыли, уменьшают балансовую стоимость инвестиций. Балансовая стоимость инвестиций также корректируется с целью отражения изменений в пропорциональной доле участия инвестора в объекте инвестиций, возникающих в связи с изменениями в прочего совокупного дохода объекта инвестиций. Такие изменения возникают, в частности, в связи с переоценкой основных средств и в связи с разницей от пересчета отчетности в другой валюте. Доля инвестора в этих из-

менениях признается в составе прочего совокупного дохода инвестора.

Применение метода долевого участия

Если инвестиция в ассоциированную компанию, ранее классифицированные как предназначенные для продажи, перестают удовлетворять критериям для такой классификации, их следует учитывать по методу долевого участия, начиная с даты классификации, в качестве предназначенных для продажи.

Инвестор должен прекратить использование метода долевого участия с момента утраты значительного влияния на ассоциированную компанию, и с этой даты вести учет своих инвестиций в соответствии с IFRS 9 при условии, что ассоциированная компания не становится дочерним компанией или совместной деятельностью. В момент потери значительного влияния инвестор должен оценивать по справедливой стоимости любые инвестиции, сохранившиеся в бывшем ассоциированном компании.

Если непосредственная доля участия инвестора в ассоциированном компании уменьшается, но инвестируемая компания продолжает быть ассоциируемым, инвестор должен реклассифицировать в состав прибыли или убытка только соответствующую сумму дохода или убытка, ранее признанного в составе прочего совокупного дохода.

При применении метода долевого участия инвестор использует самую последнюю финансовую отчетность ассоциированной компании. Если даты окончания отчетного периода инвестора и ассоциированной компании различаются, то ассоциированная компания готовит для инвестора финансовую отчетность на ту же самую дату, что и дата отчетности инвестора, когда это практически возможно.

Если финансовая отчетность составлена на иную отчетную дату, то необходимо выполнить корректировки для отражения влияния значительных операций или событий между ними. В любом случае, разница между датой окончания отчетного периода ассоциированной компании и датой окончания отчетного периода инвестора не должна превышать трех месяцев и должны быть одинаковыми из периода в период.

Если ассоциированная компания применяет учетную политику, отличную от учетной политики инвестора, необходимо произвести корректировки с целью их сближения.

Когда доля инвестора в убытках ассоциированной компании ста-

новится равна его доле участия в нее или превышает эту долю, инвестор прекращает признание своей доли в дальнейших убытках. Доля участия в ассоциированной компании соответствует балансовой стоимости инвестиций в нем, учитываемых по методу долевого участия, вместе с долгосрочными вложениями, которые, в сущности, составляют часть чистых инвестиций инвестора.

После уменьшения доли участия инвестора до нуля дополнительные убытки и обязательства признаются только в той мере, в какой инвестор принял на себя юридические обязательства или обязательства, обусловленные сложившейся практикой (конклюдентные обязательства) или совершил платежи от имени ассоциированной компании. Если впоследствии ассоциированная компания отражает у себя в отчетности прибыль, инвестор возобновляет признание своей доли в этой прибыли только после того, как его доля в прибыли становится равной непризнанной доле в убытках.

Убытки от обесценения

После применения метода долевого участия, включая признание убытков ассоциированной компании, инвестор применяет требования IFRS 9 с целью определения необходимости признать какие-либо дополнительные убытки от обесценения в отношении чистых инвестиций инвестора в ассоциированную компанию.

Гудвил, который формируется из балансовой стоимости инвестиций в ассоциированную компанию не признается отдельно в отчетности и не подлежит отдельному тестированию на обесценение с применением требований, установленных IAS 36 «Обесценение активов».

Вместо этого балансовая стоимость инвестиций, взятая в целом, тестируется на обесценение согласно IAS 36 как отдельный актив путем сравнения их возмещаемой стоимости (наибольшее из двух значений: стоимость от использования или справедливую стоимость за вычетом расходов на продажу) с их балансовой стоимостью.

Основные термины

Ассоциированная компания

Бизнес

Близкие члены семьи физического лица

Группа

Гудвил

Дата приобретения
Дочерняя компания
Значимая деятельность
Значительное влияние
 Ключевой управленческий персонал
Компания, связанная с государством
Консолидированная финансовая отчетность
Контроль
Материнская компания
Метод долевого участия
Неконтролирующая доля участия
Объединение бизнеса
Объект приобретения
 Операция со связанной стороной
Отдельная финансовая отчетность
Покупатель
Полномочия
Связанная сторона

Вопросы для самопроверки

1. Что понимается под операциями между связанными сторонами?
2. Какие информации компания должна раскрывать об вознаграждениях ключевому управленческому персоналу?
3. Приводите примеры по операциям со связанными сторонами.
4. Как определяется дата приобретения при объединении бизнеса?
5. Какие затраты включаются в стоимость объединения бизнеса согласно IFRS 3?
6. Что следует понимать под отдельной финансовой отчетности?
7. Чем отличается дочерняя компания от ассоциированной?
8. Что означает понятие «значительное влияние»?
9. Что такое консолидированная финансовая отчетность?
10. Приводите примеров деятельности, которая в зависимости от обстоятельств может оказаться значимой деятельностью.
11. Назовите этапы составления консолидированного отчета о финансовом положении.
12. Каким образом учитывается «неконтролирующая доля участия» в консолидированной финансовой отчетности?

Тесты

1. Связанными сторонами являются

- 1) профсоюзы, коммунальные службы;
- 2) компании, предоставляющие финансовые ресурсы;
- 3) отдельный покупатель, поставщик;
- 4) контролирующие и контролируемые.

2. К операциям между связанными сторонами не относятся

- 1) получение или предоставление услуг;
- 2) начисление и уплата налогов в бюджет;
- 3) агентские соглашения;
- 4) передача исследований и разработок.

3. Значительное влияние на деятельность компании – это

- 1) владение свыше 20 % голосующих акций компании;
- 2) владение свыше 10 % голосующих акций компании;
- 3) владение более 50 % голосующих акций компании;
- 4) постоянный контроль деятельности компании.

4. По какой стоимости первоначально признаются инвестиции в ассоциированную компанию согласно методу долевого участия?

- а) рыночной стоимости;
- б) себестоимости;
- в) возмещаемой стоимости;
- г) дисконтированной стоимости.

5. Все объединения компаний должны отражаться в учете путем применения

- 1) метода продажи;
- 2) метода «затраты плюс»;
- 3) метода приобретения;
- 4) непрерывной системы.

6. В стоимость объединения компаний включаются

- 1) затраты на формирование и выпуск финансовых обязательств;
- 2) затраты на выпуск долевых инструментов;
- 3) общие административные расходы;
- 4) гонорары за профессиональные услуги бухгалтеров, юристов, оценщиков.

7. Гудвил, приобретенная при объединении компаний должна

- 1) амортизироваться;
- 2) ежегодно тестироваться на обесценение;
- 3) ежегодно переоцениваться;
- 4) учитываться в составе доходов.

8. *Применение метода приобретения предполагает следующие шаги*

- 1) идентификацию покупателя, оценку и распределения стоимости объединения компаний;
- 2) оценку и распределения стоимости объединения компаний на приобретенные активы и принятые обязательства;
- 3) идентификацию, оценку и распределения затрат покупки компаний;
- 4) анализ и оценка стоимости объединения компаний.

9. *Что такое консолидированная финансовая отчетность?*

- 1) представляемая инвестором ассоциированной компании в совместной контролируемой компании отчетность;
- 2) финансовая отчетность группы, представленная как финансовая отчетность единой компании;
- 3) финансовая отчетность материнской компании за определенный период;
- 4) финансовая отчетность группы, представленная в течение квартала.

10. *К видам консолидации относятся*

- 1) слияние и преобразование;
- 2) пропорциональная консолидация и долевое участие;
- 3) приобретение и объединение интересов;
- 4) покупка и продажа.

11. *Компания, на деятельность которой инвестор оказывает значительное влияние, и которая не является ни дочерней компанией, ни долей участия в совместной деятельности – это*

- 1) ассоциированная компания;
- 2) материнская компания;
- 3) дочерняя компания;
- 4) совместная компания.

12. *Что означает понятие «значительное влияние»?*

- 1) возможность управлять финансовой и хозяйственной политикой компании;

- 2) возможность участия в принятии инвестиционных решений;
- 3) возможность получения доступа к конфиденциальной информации;
- 4) возможность участия в принятии решений по финансовой и операционной политике объекта инвестиций.

13. Как рассчитывается гудвил на отчетную дату при составлении консолидированного отчета о финансовом положении?

- а) Гудвил на дату приобретения + обесценение гудвила с даты приобретения;
- б) Гудвил на дату приобретения – обесценение гудвила с даты приобретения;
- в) Инвестиция материнской компании + Неконтролирующая доля участия на дату приобретения;
- г) Инвестиция материнской компании + Неконтролирующая доля участия на дату приобретения – Чистые активы на дату приобретения.

14. Как учитывается неконтролирующая доля участия (доля меньшинства) в консолидированном отчете о финансовом положении?

- 1) должна быть представлена в разделе капитала, отдельно от акционерного капитала материнской компании;
- 2) должна быть представлена в разделе активов, отдельно от долгосрочных активов материнской компании;
- 3) только представляется в отчете о прибылях и убытках;
- 4) должна быть представлена в разделе обязательств, отдельно от обязательств материнской компании.

Практические задания

1. На основе информации в нижеприведенной таблице определите взаимоотношения сторон, связанные с компанией А. Обоснуйте свой ответ.

Описание	Связанные стороны	
	Да / Почему	Нет / Почему
Компания Б, компания, 40 % которой принадлежит компании А		
Компания В, компания, 80 % владеет акций компании А		
Сын одного из директоров компании А		

Главный бухгалтер компании А		
Член совета директоров компании А		
Дочь главного бухгалтера компании А		
Мэр города, которому принадлежит 5 % акций компании А		
Основной покупатель компании А		
Жена генерального директора компании А		

2. Компания А 1 августа 2016 года купила 8 000 акций с правом голоса компании Б, капитал которой представлен 50 000 простых акций. Акции были приобретены по цене 100 у.е. за акцию. На 31 декабря 2016 года рыночная стоимость акций составила 95 у.е. за акцию.

Требуется:

а) определить уровень влияния на деятельность инвестируемой компании;

б) составить бухгалтерские проводки для компании А.

3. Компания А приобрела 75 % простых акций компании Б за 460 000 у.е. Справедливая стоимость активов и обязательств компании Б на дату приобретения акций составляет:

Текущие активы	750 000
Долгосрочные активы	450 000
Текущие обязательства	520 000

Требуется определить гудвил (деловую репутацию) и неконтролирующую долю участия.

4. Компания А в объединении бизнеса приобрела все акции компании Б, посредством выпуска акций номинальной стоимостью 1 500 у.е. и рыночной стоимостью 7 800 у.е. Ниже приведены отчеты о финансовом положении компаний до объединения бизнеса.

Отчет о финансовом положении компании А

Активы	Сумма	Обязательства и капитал	Сумма
Денежные средства	11 000	Счета к оплате	7 500
Прочие текущие активы	45 000	Прочие текущие обязательства	15 000
Долгосрочные активы	34 000	Долгосрочные обязательства	37 500

		Всего обязательств	60 000
		Капитал	30 000
Всего активов	90 000	Всего обязательств и капитала	90 000

Отчет о финансовом положении компании Б

Статья	Балан. стоимость	Справ. стоимость	Статья	Балан. стоимость	Справ. стоимость
Денежные средства	1 800	1 800	Счета к оплате	900	900
Прочие текущие активы	6 000	6 000	Прочие текущие обязательства	1 100	1 100
Долгосрочные активы	7 500	8 000	Долгосрочные обязательства	8 300	8 300
			Всего обязательств	10 300	10 300
			Капитал	5 000	
Всего активов	15 300	15 800	Всего обязательств и капитала	15 300	

Требуется:

а) составить бухгалтерскую проводку, отражающую приобретение акций компании Б;

б) составить отчет о финансовом положении после слияния компаний.

	Отчеты о финансовом положении до слияния		Дт	Кт	Отчет о финансовом положении после слияния
	Компания А	Компания Б			
Денежные средства	11 000	1 800			
Прочие текущие активы	45 000	6 000			
Долгосрочные активы	34 000	7 500			
Гудвил					
Всего активов	90 000	15 300			

Счета к оплате	7 500	900			
Прочие текущие обязательства	15 000	1 100			
Долгосрочные обязательства	37 500	8 300			
Всего обязательств	60 000	10 300			
Капитал	30 000	5 000			
Всего обязательств и капитала	90 000	15 300			

5. Компания А владеет 80% акций компании Б. Компания Б имеет активы на 320 000 у.е. и обязательства на 130 000 у.е. В соответствии с требованиями IFRS 10 какие суммы активов и обязательств будут включены в консолидированную отчетность материнской компании?

6. Материнская компания приобрела дочернюю компанию за 200 000 у.е. Приобретение осуществлено оплатой денежными средствами. Отчет о финансовом положении материнской и дочерней компании приведен в таблице.

Статья	Компании	
	материнская	дочерняя
Денежные средства	400 000	150 000
Дебиторская задолженность	700 000	100 000
Инвестиции	150 000	250 000
Основные средства	200 000	300 000
<i>Итого активы</i>	<i>1 450 000</i>	<i>800 000</i>
Счета к оплате	700 000	500 000
Начисленные обязательства	250 000	-
Акционерный капитал	500 000	300 000
<i>Итого обязательства и собственный капитал</i>	<i>1 450 000</i>	<i>800 000</i>

Требуется подготовить отчет о финансовом положении материнской компании после приобретения.

7. Компания А 1 января 2017 года приобрела 30 % акций с правом голоса за 500 000 у.е. Стоимость чистых активов на дату приобретения у ассоциированной компании Б приведена в таблице.

Статья	Балансовая стоимость	Справедливая стоимость
Текущие активы	210 000	210 000
Основные средства (первоначальная стоимость)	330 000	370 000
Накопленная амортизация основных средств	120 000	100 000
Обязательства	250 000	250 000
Чистые активы	?	?

Год	Чистая прибыль	Дивиденды
2015	65 000	22 000
2016	80 000	27 000
2017	70 000	32 000

Требуется:

- а) рассчитать сумму чистых активов;
- б) рассчитать гудвил;
- в) рассчитать доходы по методу долевого участия;
- г) определить обесценение гудвила (если обесценение составляет 10 % в год).

ЛИТЕРАТУРА

1. Закон Республики Таджикистан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» от 25 марта 2011 года, № 702
2. Постановление Правительства Республики Таджикистан «О Международных стандартах финансовой отчетности» от 4 ноября 2002 года № 428
3. Постановление Правительства Республики Таджикистан «О дополнительных мерах по внедрению Международных стандартов финансовой отчетности в Республике Таджикистан» от 3 октября 2006 года № 465
4. Постановление Правительства Республики Таджикистан «О дополнительных мерах по реализации Международных стандартов финансовой отчетности в Республике Таджикистан» от 03 мая 2010 года № 231
5. Стратегия по внедрению Международных стандартов финансовой отчетности и Международных стандартов аудита в Республике Таджикистан на 2013–2018 гг.: утв. Постановлением Правительства РТ от 02.05.2013г. № 202.
6. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций и инструкция по его применению. Утверждено Распоряжением Министерство финансов РТ от 27 мая 2011 года № 41
7. Бобоев М.У. Опыт применения МСФО в Республике Таджикистан // Перспективы развития бухгалтерского учета, анализа, аудита и налогообложения в условиях интернационализации экономики: сб. ст. VI Междунар. науч.-практ. конф. 24 апреля 2015 г. / . – Екатеринбург: Изд-во УрГЭУ, 2015. – 165 с.
8. Бобоев М.У. Управленческие аспекты учета в легкой промышленности. – Душанбе, Изд-во «Ирфон», 2014. – 176 с.
9. Вахрушина М.А., Мельникова Л.А. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник. – М.: Издательство «Омега-Л», 2009. – 571 с.
10. Камышанов П.И., Камышанов А.П. Бухгалтерская финансовая отчетность: составление и анализ / 6-е изд., – М.: Омега-Л, 2007. – 280 с.
11. Международные стандарты финансовой отчетности, том 1 с МСФО (IAS) 1 по МСФО (IAS) 27. – Душанбе, Минфин РТ, 2009. - 185 с.
12. Международные стандарты финансовой отчетности, том 2 с МСФО (IAS) 28 по МСФО (IAS) 41, МСФО (IFRS) 1 по (IFRS) 7. – Душанбе, Минфин РТ, 2009. - 323 с.
13. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета: пер. с англ. / Под. ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 496 с.
14. Николаева О.Е. Толковый англо-русский словарь основных терминов

- управленческого и финансового учета. – М.: Едиториал УРСС, 2002. – 112 с.
15. Николаева О.Е., Шишкова Т.В. Международные стандарты финансовой отчетности. Изд 6-е. – М.: Едиториал УРСС, 2007. - 240 с.
 16. Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учебник. – М.: ИНФРА-М, 2007. – 512 с.
 17. Проданова И.А., Серопян В.Д. Методика составления консолидированного отчета о финансовом положении // Финансовый менеджмент. 2015. №4. – С. 88-95
 18. Разъяснения Международных стандартов финансовой отчетности: учебно-справочное пособие. – Алматы: Издательский дом «Кітап», 2002. – 465 с.
 19. Соловьева О.В. Международная практика учета и отчетности: Учебник. – М.: ИНФРА-М, 2004. – 332 с.
 20. Шишкова Т.В., Козельцева Е.А. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник. – М.: Эксмо, 2009. – 320 с.
 21. Штурмина О. С. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учебное пособие. – Ульяновск: УлГТУ, 2010. – 247 с.

Интернет-ресурсы

www.minfin.tj – Министерство финансов Республики Таджикистан

www.gaap.ru – информационный сервер по теории и практике финансового учета

www.ifac.org – сервер Международной федерации бухгалтеров (IFAC)

www.dipifr.info – ресурс для изучения Международных Стандартов Финансовой Отчетности и подготовки к экзамену DipIFR

www.finmanagement.com.ua//buhuchyot/msfo-ifrs/ – сайт «Финансовый менеджмент» (действующие стандарты)

www.pipaa.tj – Общественный институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов Республики Таджикистан

www.finacademy.net – Финансовая академия «Актив»

www.ifrs.org – фонд Международных Стандартов Финансовой Отчетности (МСФО)

ГЛОССАРИЙ ОСНОВНЫХ ТЕРМИНОВ

Актив по договору – право компании на возмещение в обмен на товары или услуги, которые компания передала покупателю, когда такое право зависит от чего-либо, отличного от истечения определенного периода времени.

Активы – ресурсы, контролируемые компанией в результате прошлых событий, от которых ожидается поступление будущих экономических выгод в компанию.

Актuarная приведенная стоимость причитающихся пенсионных выплат – дисконтированная (приведенная) стоимость ожидаемых выплат по пенсионному плану вышедшим на пенсию и работающим сотрудникам, относимая на уже предоставленные ими услуги.

Актuarные допущения – произведенная компанией наилучшая оценка переменных, которые будут определять окончательные затраты на обеспечение вознаграждения по окончании трудовой деятельности.

Актuarные прибыли и убытки – корректировки на основе опыта (результат различий между первоначальными актуарными допущениями в отношении будущих событий и тем, что в действительности произошло) и результаты изменений в актуарных допущениях.

Амортизация – систематическое распределение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезной службы.

Аренда – договор, согласно которому арендодатель передает арендатору право на использование актива в течение согласованного периода (срока) времени в обмен на платеж или ряд платежей.

Ассоциированная компания – компания, в том числе неакционерное, такое, как партнерство, на деятельность которого инвестор оказывает значительное влияние и не является ни дочерней компанией, ни долей в совместной деятельности.

Базовая прибыль на акцию – чистая прибыль, принадлежащая владельцам обыкновенных акций, или чистый убыток за период, деленный на средневзвешенное количество этих акций в обращении за период.

Базовая чистая прибыль – чистая прибыль компании за отчетный период, которая указана в отчете о прибылях и убытках, за вычетом дивидендов по привилегированным акциям.

Балансовая стоимость – сумма, по которой учитывается актив после вычета суммы накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения.

Бизнес – интегрированная совокупность видов деятельности и активов, осуществление которых и управление которыми способно привести к получению дохода в форме дивидендов, снижения затрат или каких-либо иных экономических выгод, непосредственно инвесторами или другим собственниками, участниками или членами.

Биологический актив – живущее животное или растение.

Биотрансформация – процессы роста, вырождения, продуцирования и размножения, в результате которых в биологическом активе происходят качественные или количественные изменения.

Близкие члены семьи физического лица (близкие родственники) – члены семьи, которые, как ожидается, могут влиять на такое частное лицо или оказаться под его влиянием в ходе проведения операций с компанией.

Бухгалтерская (учетная) прибыль – прибыль или убыток за период до вычета расхода по налогу на прибыль.

Валовые инвестиции в аренду – совокупность минимальных арендных платежей, причитающихся к получению арендодателем по договору финансовой аренды и негарантированной ликвидационной стоимости, начисляемой арендодателю.

Валюта представления – валюта, в которой представляется финансовая отчетность.

Валютный курс – коэффициент обмена одной валюты на другую.

Валютный риск – риск того, что справедливая стоимость финансового инструмента или будущие потоки денежных средств по нему будут колебаться из-за изменений валютных курсов.

Варрант – финансовый инструмент, предоставляющий его владельцу право на приобретение обыкновенных акций.

Возмещаемая стоимость актива или генерирующей единицы – наибольшая из двух величин: его справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие или ценность использования.

Вознаграждения по окончании трудовой деятельности – вознаграждения работникам (кроме выходных пособий и краткосрочных вознаграждений работникам), выплачиваемые по окончании их трудо-

вой деятельности.

Вознаграждения работникам – все формы возмещения, которые компания предоставляет работникам в обмен на оказанные ими услуги или расторжение трудового соглашения.

Временные разницы – это разницы между балансовой стоимостью актива или обязательства в отчете о финансовом положении и налоговой стоимостью этого актива или обязательства.

Вступительный отчет о финансовом положении по МСФО – это отчет о финансовом положении компании по состоянию на дату перехода на МСФО.

Выбывающая группа – это группа активов, подлежащая выбытию в совокупности, путем продажи или иным образом, в результате одной операции, и обязательства, непосредственно связанные с этими активами, которые будут переданы в результате этой операции.

Выручка – доход, возникающий в ходе обычной деятельности компании.

Выходные пособия – это вознаграждения работникам, являющиеся результатом решения компании расторгнуть трудовое соглашение с работником до достижения им пенсионного возраста или решения работника принять предложение о вознаграждении, предоставляемом в обмен на расторжение трудового соглашения.

Генерирующая единица – наименьшая идентифицируемая группа активов, обеспечивающая поступления денежных средств, которые в значительной степени независимы от притоков денежных средств от других активов или групп активов.

Гиперинфляция – потеря покупательной способности денег в таком темпе, что сопоставление сумм денежных средств от сделок и других событий, произошедших в разное время даже в течение одного отчетного периода, вводит пользователей отчетности в заблуждение.

Государственная помощь – действия правительство, направленные на предоставление компании специфических экономических выгод, за исключением выгод, полученных компанией косвенным путем, посредством влияния на общие условия функционирования (например, улучшение инфраструктуры).

Государственные субсидии – форма государственной помощи в виде передачи ресурсов компании, при соответствии ее деятельности в

прошлом или будущем определенным условиям.

Государство – это собственно правительство, правительственные ведомства и аналогичные органы, независимо от того, являются ли они местными, национальными или международными

Группа – материнская компания и ее дочерние компании.

Гудвил (деловая репутация) – это актив, представляющий собой будущие экономические выгоды, являющиеся результатом других активов, приобретенных при объединении бизнесов, которые не идентифицируются и не признаются отдельно.

Дата перехода на МСФО – начало самого раннего периода, за который компания представила полную сравнительную информацию в соответствии с МСФО в своей первой финансовой отчетности по МСФО.

Дата приобретения – это дата, на которую покупатель получает контроль над объектом приобретения.

Денежные потоки – притоки и оттоки денежных средств и их эквивалентов.

Денежные средства – кассовая наличность и депозиты до востребования.

Дивиденды – распределение прибыли между акционерами пропорционально количеству принадлежащих им определенного класса акций.

Договор – соглашение между двумя или несколькими сторонами, которое создает обеспеченные правовой защитой права и обязательства.

Долговой инструмент – право требования выплаты денежных средств, закрепленное договором.

Долевой инструмент – любой договор, подтверждающий право на долю активов компании, оставшихся после вычета всех ее обязательств.

Доходы – увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме поступлений или улучшения качества активов либо уменьшения величины обязательств, которое приводит к увеличению собственного капитала, не связанному с взносами участников капитала.

Дочерняя компания – это компания, находящаяся под контролем другой компании.

Единица, генерирующая денежные средства – это наименьшая

идентифицируемая группа активов, которая генерирует денежные притоки, в значительной степени независимые от денежных притоков от других активов или групп активов.

Запасы – это активы, предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности, находящиеся в процессе производства для такой продажи или находящиеся в виде сырья или материалов, которые будут потребляться в процессе производства или предоставления услуг.

Затраты на выбытие (продажу) – это природные (дополнительные) затраты, которые прямо связаны с выбытием актива или генерирующей единицы, за вычетом финансовых затрат и расходов по налогу на прибыль.

Затраты по займам – это процентные и другие затраты, которые компания несет в связи с получением заемных средств.

Значимая деятельность – деятельность объекта инвестиций, которая оказывает значительное влияние на доход объекта инвестиций.

Значительное (существенное) влияние – это право участвовать в принятии решений по финансовой и операционной политике объекта инвестиций, но не контроль или совместный контроль над этой политикой.

Инвестиции, удерживаемые до погашения – это непроизводные финансовые активы с фиксированными или определяемыми платежами, с фиксированным сроком погашения, которые компания способна и намерена держать до наступления срока платежа.

Инвестиционная деятельность – приобретение и выбытие долгосрочных активов и других инвестиций, не относящихся к эквивалентам денежных средств.

Инвестиционная собственность – недвижимость (земля, здания, часть здания, земля и здание), находящаяся в распоряжении собственника или арендатора по договору финансовой аренды с целью получения арендных платежей (доход от аренды), доходов от прироста стоимости капитала или того и другого.

Иностранная валюта – валюта, отличная от функциональной валюты компании.

Иностранное подразделение – компания, являющаяся дочерней, ассоциированной, совместной компанией или филиалом отчитывающейся компании, деятельность которой базируется или осуществляется в стране или в валюте, отличной от страны или валюты отчитываю-

щейся компании.

Инструмент хеджирования – определенный актив или обязательство (чаще всего производный), справедливая стоимость, или потоки денежных средств которой, как ожидается, будет компенсировать изменение справедливой стоимости или потоков денежных средств от хеджируемой статьи.

Инфляция – процесс постоянного превышения темпов роста денежной массы над товарной.

Исследования – оригинальные плановые изыскания (действия), предпринимаемые с целью получения новых научных или технических знаний.

Квалифицируемый актив – актив, подготовка которого к предполагаемому использованию или для продажи обязательно требует значительного времени.

Квалифицируемый страховой полис – страховой полис, выданный страховщиком, который не является связанной стороной отчитывающейся компании, если средства по такому полису (а) могут быть использованы исключительно для финансирования и выплат вознаграждений работникам по пенсионному плану с установленными выплатами и (б) не могут быть использованы для удовлетворения требований кредиторов компании (даже в случае банкротства) и не могут быть возвращены отчитывающейся компании.

Ключевой управленческий персонал – лица, которые уполномочены и ответственны за планирование, управление и контроль за деятельностью компании, прямо или косвенно, в том числе директора (исполнительные или иные) этой компании.

Компания, связанная с государством – компания, находящаяся под контролем, совместным контролем или значительным влиянием государства.

Компонент компании – деятельность и денежные потоки, которые могут быть четко обособлены для целей финансовой отчетности от остальной деятельности компании.

Конечный курс – текущий валютный курс на отчетную дату.

Консолидация акций – обратная дроблению процедура, представляющая собой увеличение номинальной стоимости акций при одновременном уменьшении их количества.

Консолидированная финансовая отчетность – финансовая от-

четность группы, в которой активы, обязательства, собственный капитал, доходы, расходы и денежные потоки материнской компании и ее дочерних компаний представлены как таковые единого субъекта экономической деятельности.

Контроль – инвестор обладает контролем над объектом инвестиций, если инвестор подвергается рискам, связанным с переменным доходом от участия в объекте инвестиций, или имеет право на получение такого дохода, а также возможность влиять на доход при помощи осуществления своих полномочий в отношении объекта инвестиций.

Краткосрочные вознаграждения работникам – вознаграждения работникам (кроме выходных пособий), подлежащие выплате в полном объеме в течение 12 месяцев после окончания годового отчетного периода, в котором работники оказали соответствующие услуги.

Кредитный риск – риск того, что у одной из сторон по финансовому инструменту возникнет финансовый убыток вследствие неисполнения обязанностей другой стороной.

Курсовая разница – разница, возникающая в результате пересчета одинакового количества единиц одной валюты в другую валюту по другим валютным курсам.

Ликвидационная стоимость – чистая сумма средств, которую компания рассчитывает получить в результате выбытия актива по завершении предполагаемого срока использования за вычетом ожидаемых затрат, связанных с выбытием.

Материнская компания – компания, которая контролирует одну или несколько компаний.

Метод долевого участия – это метод учета, при котором инвестиции первоначально оцениваются по себестоимости (фактическим затратам), а затем их стоимость корректируется с учетом изменения доли инвестора в чистых активах объекта инвестиций после приобретения.

Метод начисления – согласно методу начисления, результаты операций и прочих событий признаются в бухгалтерском учете по факту их совершения (а не тогда, когда денежные средства или их эквиваленты получены или выплачены).

Метод эффективной ставки процента – метод расчета амортизируемой стоимости финансового актива или финансового обязательства и начисления процентного дохода или расходов на выплату про-

центов в течение соответствующего периода.

Методы результатов (или методу выполненных работ) – признание выручки на основе непосредственных оценок стоимости, переданной до текущей даты покупателю.

Методы ресурсов (методы понесенных расходов) – признание выручки на основе усилий, предпринимаемых компанией для выполнения обязанности к исполнению, или потребленных для этого ресурсов относительно совокупных ожидаемых ресурсов, которые будут потреблены для выполнения такой обязанности к исполнению.

Монетарные активы – имеющиеся денежные средства и активы, подлежащие получению в виде фиксированных или определяемых сумм денежных средств.

Наиболее вероятная величина – единственное наиболее вероятное значение ожидаемого возмещения из диапазона его возможных значений (т.е. единственный наиболее вероятный результат договора).

Налоговая база актива – сумма, которая будет вычитаться для целей налогообложения из любых налогооблагаемых экономических выгод, которые получит компания после того, как она возместит балансовую стоимость актива.

Налоговая база обязательства – балансовая стоимость, за вычетом любой суммы, которая будет вычитаться для целей налогообложения в отношении этого обязательства в будущих периодах.

Налогооблагаемая прибыль (налоговый убыток) – сумма прибыли (убытка) за период, определяемая в соответствии с правилами, установленными налоговыми органами, в отношении которой уплачивается (возмещается) налог на прибыль.

Негарантированная остаточная стоимость – та часть остаточной стоимости арендованного актива, получение которой арендодателем не гарантировано либо гарантировано исключительно стороной, связанной с арендодателем.

Неконтролирующая доля участия – доля в собственном капитале дочерней компании, не относящаяся прямо или косвенно на материнскую компанию.

Нематериальный актив – идентифицируемый немонетарный (неденежный) актив, не имеющий физической формы.

Обесценение – падение возмещаемой суммы актива ниже балансовой стоимости.

Обременительный договор – договор, неизбежные затраты на выполнение обязанностей по которому превышают ожидаемые от его исполнения экономические выгоды.

Объединение бизнеса – операция или иное событие, при котором покупатель получает контроль над одним или более бизнесами.

Объект приобретения – бизнес или бизнесы, контроль над которыми получает покупатель при объединении бизнесов.

Обязанность к исполнению – обещание в договоре с покупателем передать покупателю (а) товар или услугу (или пакет товаров или услуг), которые являются отличимыми либо (b) ряд отличимых товаров или услуг, которые являются практически одинаковыми и передаются покупателю по одинаковой схеме.

Обязательство – существующая (текущая) обязанность компании, возникающая из прошлых событий, урегулирование которой, как ожидается, приведет к выбытию, содержащих экономические выгоды.

Обязательство по договору – обязанность компании передать покупателю товары или услуги, за которые компания получила возмещение от покупателя.

Обязывающее событие – это событие, создающее юридическое или обусловленное практикой обязательство, в результате которого у компании нет реалистичной альтернативы проведению расчетов по этому обязательству.

Ожидаемая стоимость – это сумма взвешенных с учетом вероятности возможных значений ожидаемого возмещения из диапазона его возможных значений.

Операционная аренда – аренда, отличная от финансовой аренды.

Операционная деятельность – основная приносящая доход деятельность компании и прочая деятельность, отличная от инвестиционной и финансовой деятельности.

Операционный сегмент – это компонент компании (а) осуществляющий деятельность, от которой он может получать выручку и на которую нести расходы (включая выручку и расходы, связанные с операциями с другими компонентами той же компании) (b) результаты операционной деятельности которого регулярно анализируются руководством компании, принимающим операционные решения, для того, чтобы принять решения о распределении ресурсов сегменту и оценить

результаты его деятельности и (с) в отношении которого имеется отдельная финансовая информация.

Операция со связанной стороной – это передача ресурсов, услуг или обязательств между связанными сторонами, независимо от того, взимается ли при этом плата.

Опцион – финансовый инструмент, предоставляющий его владельцу право покупки или продажи обыкновенных акций на заранее определенную дату по заранее установленной цене.

Основные средства – это материальные активы, которые предназначены для использования в процессе производства или поставки товаров и предоставления услуг, при сдаче в аренду или в административных целях и предполагается использовать в течение более чем одного отчетного периода.

Отдельная финансовая отчетность – это финансовая отчетность, составляемая материнской компанией или инвестором, имеющим совместный контроль над объектом инвестиций или значительное влияние на него, в которой инвестиции учитываются по первоначальной стоимости или в соответствии с IFRS 9 «Финансовые инструменты».

Отложенные налоговые активы – суммы налогов на прибыль, подлежащие возмещению в будущих периодах в отношении вычитаемых временных разниц, перенесенных на будущие периоды неиспользованных налоговых убытков и перенесенных на будущие периоды неиспользованных налоговых льгот.

Отложенные налоговые обязательства – суммы налога на прибыль, подлежащие уплате в будущих периодах в связи с налогооблагаемыми временными разницами.

Отчет о финансовом положении (баланс) – это финансовый отчет, отражающий финансовое положение компании на определенную дату.

Ошибки предшествующего периода – пропуски и неверные данные в финансовой отчетности компании за один или более предшествующих периодов, которые происходят вследствие неиспользования или неверного использования такой надежной информации.

Пенсионные планы – соглашения, по которым компания предоставляет вознаграждения (пенсии) своим сотрудникам по окончании или после завершения трудовой деятельности (либо в виде годового

дохода, либо в виде единовременной выплаты).

Пенсионные планы группы работодателей – пенсионные планы с установленными взносами (кроме государственных пенсионных планов) или пенсионные планы с установленными выплатами (кроме государственных пенсионных планов).

Пенсионные планы с установленными взносами – планы пенсионного обеспечения, предполагающие, что компания выплачивает фиксированные взносы в отдельный фонд и не будет иметь каких-либо юридических или иных обязательств по уплате дополнительных взносов, если фонд не будет иметь достаточных средств для выплаты всех вознаграждений работникам.

Пенсионные планы с установленными выплатами – планы пенсионного обеспечения, отличающиеся от пенсионных планов с установленными взносами.

Первая финансовая отчетность, подготовленная по МСФО – первая годовая финансовая отчетность компании, в которой эта компания принимает Международные стандарты путем прямо выраженного и безоговорочного заявления о соответствии требованиям МСФО, сделанного в этой финансовой отчетности.

Первоначальная стоимость – сумма затрат, связанной с приобретением, доставкой и приведением в рабочее состояние актива.

Покупатель – сторона, заключившая договор с компанией на получение товаров или услуг, которые являются результатом обычной деятельности компании, в обмен на возмещение.

Полномочия – это существующие права, которые предоставляют возможность в настоящее время управлять значимой деятельностью.

Потенциальная обыкновенная акция – это финансовый инструмент или другой контракт, который может наделить своего держателя правом собственности на обыкновенные акции.

Прекращенная деятельность – это компонент компании, который либо выбыл, либо классифицирован как предназначенный для продажи.

Признание – включение в отчетность статьи, отвечающей определениям элементов финансовой отчетности.

Промежуточная финансовая отчетность – это финансовый отчет, содержащий либо полный комплект финансовой отчетности, либо комплект сокращенной (сжатой) финансовой отчетности за промежу-

точный период.

Промежуточный период – это отчетный финансовый период короче полного финансового года (например, квартал или полугодие).

Процентный риск – риск того, что справедливая стоимость финансового инструмента или будущие потоки денежных средств по нему будут колебаться из-за изменений рыночных процентных ставок.

Прочие долгосрочные вознаграждения работникам – это все виды вознаграждений работникам, кроме краткосрочных вознаграждений работникам, вознаграждений по окончании трудовой деятельности и выходных пособий.

Прочий ценовой риск – риск того, что справедливая стоимость финансового инструмента или будущие потоки денежных средств по нему будут колебаться из-за изменений рыночных цен.

Разводнение – это уменьшение прибыли на акцию или увеличение убытка на акцию в результате предположения о том, что конвертируемые инструменты были конвертированы, опционы или варранты были исполнены или что обыкновенные акции были выпущены после выполнения оговоренных условий.

Разработка – применение результатов исследований или иных знаний при планировании или проектировании производства новых или существенно улучшенных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг до начала их коммерческого производства или использования.

Расход по налогу (доход по налогу) – это агрегированная (совокупная) сумма, включаемая в расчет прибыли или убытка за период в отношении текущего налога и отложенного налога.

Расходы – уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода в форме выбытия или «истощения» активов, или увеличения обязательств, которые приводят к уменьшению собственного капитала, не связанному с его распределением между участниками капитала.

Резерв (оценочное обязательство) – это обязательство с неопределенным сроком исполнения или с неопределенной величины.

Реструктуризация – это программа, планируемая и контролируемая руководством, которая существенно изменяет масштабы деятельности, осуществляемой компанией либо способы ведения этой деятельности.

Риск ликвидности – риск того, что у компании возникнут слож-

ности при выполнении обязанностей, связанных с финансовыми обязательствами, предполагающими осуществление расчетов денежными средствами или иным финансовым активом.

Рыночный риск – риск того, что справедливая стоимость финансового инструмента или будущие потоки денежных средств по нему будут колебаться из-за изменений рыночных цен.

Сбор продукции – отделение продукции от биологического актива или прекращение жизнедеятельности биологического актива.

Связанная сторона – это физическое (частное) или юридическое лицо, связанная с компанией, составляющей свою финансовую отчетность («отчитывающаяся компания»).

Сельскохозяйственная деятельность – осуществляемое компанией управление биотрансформацией и сбор продукции с биологических активов с целью их продажи или преобразования в сельскохозяйственную продукцию или в дополнительные биологические активы.

Сельскохозяйственная продукция – продукция, собранная с биологических активов компании.

Сложные финансовые инструменты – финансовые инструменты, которые состоят из двух элементов: финансового обязательства и долевого инструмента.

Собственность, занимаемая владельцем – это собственность, удерживаемая (собственником или же арендатором на правах финансовой аренды) для использования в производстве или поставке товаров, или оказании услуг либо в административных целях.

Собственный капитал – остаточная доля в активах компании после вычета всех ее обязательств.

События после отчетного периода – это события, как благоприятные, так и неблагоприятные, которые происходят в период между концом отчетного периода и датой одобрения финансовой отчетности к выпуску.

Совместная деятельность – это деятельность, совместно контролируемая двумя или большим числом сторон.

Совместная операция – это совместная деятельность, которая предполагает наличие у сторон, обладающих совместным контролем над деятельностью, прав на активы и ответственности по обязательствам, связанным с деятельностью.

Совместное предприятие – это совместная деятельность, кото-

рая предполагает наличие у сторон, обладающих совместным контролем над деятельностью, прав на чистые активы деятельности.

Совместный контроль – контроль, разделенный между сторонами в соответствии с договором, причем совместный контроль имеет место только тогда, когда принятие решений касательно значимой деятельности требует единогласного согласия сторон, осуществляющих совместный контроль.

Справедливая стоимость – цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки.

Средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении в течение периода – это количество обыкновенных акций, находившихся в обращении на начало периода, скорректированное на количество акций, выкупленных или выпущенных в течение этого периода, умноженное на коэффициент взвешивания по фактору времени.

Срок аренды – это период, в течение которого договор аренды не может быть расторгнут, на который арендатор договорился арендовать актив.

Суды и дебиторская задолженность – это производные финансовые активы, представляющие собой денежные средства, товары и услуги, непосредственно предоставленные дебитору, по которым у компании нет намерения переуступки.

Субсидии, относящиеся к активам – государственные субсидии, основное условие предоставления которых состоит в том, что данная компания-получатель должна купить, построить или приобрести внеоборотные активы.

Субсидии, относящиеся к доходу – это государственные субсидии, не относящиеся к активам (например, создание новых рабочих мест на предприятии, выпуск определенного количества продукции).

Существенность – информация является существенной, если ее пропуск или неверное представление могут повлиять на экономические решения, принимаемые пользователями финансовых отчетов.

Текущий валютный курс (спот-курс) – обменный курс для немедленных расчетов.

Текущий налог – это сумма налогов на прибыль, подлежащих уплате (возмещению) в отношении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) за период.

Убыток от обесценения – это сумма, на которую балансовая стоимость актива или генерирующей единицы превышает его возмещаемую сумму.

Условно-безвозвратные займы – займы, от погашения которых кредитор отказывается при выполнении определенных предписанных условий.

Условное обязательство – это (а) возможная обязанность, которая возникает из прошлых событий и наличие которой будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного, или нескольких будущих событий, в наступлении которых нет уверенности и которые не полностью находятся под контролем компании или (б) существующая (текущая) обязанность, которая возникает из прошлых событий, но не признается.

Условный актив – это возможный актив, который возникает из прошлых событий, и наличие которого будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного, или нескольких будущих событий, в наступлении которых нет уверенности и которые не полностью находятся под контролем компании.

Учетная политика – конкретные принципы, основы, соглашения, правила и практика, применяемые компанией для подготовки и представления финансовой отчетности.

Финансовая аренда – аренда, при которой происходит передача практически всех рисков и выгод, связанных с владением активом.

Финансовая деятельность – деятельность, которая приводит к изменениям в размере и составе внесенного капитала и заемных средств компании.

Финансовая отчетность – структурированное отображение финансового положения и финансовых результатов деятельности компании.

Финансовое обязательство – обязательство, представляющее собой предусмотренную договором обязанность передать денежные средства другой компании или обменяться финансовыми инструментами на потенциально невыгодных условиях.

Финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи – это производные финансовые активы, которые классифицированы по усмотрению компании как имеющиеся в наличии для продажи либо

которые не классифицированы как (а) ссуды и дебиторская задолженность, (b) инвестиции, удерживаемые до погашения, или (с) финансовые активы, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток.

Финансовый актив – актив, представляющий собой: денежные средства; долевого инструмент другой компании; договорным правом получения денежных средств или другого финансового актива от другой компании; договорным правом на обмен финансовыми активами или финансовыми обязательствами с другой компанией на потенциально выгодных условиях.

Финансовый инструмент – договор, в результате которого возникает финансовый актив у одной стороны и финансовое обязательство или долевого инструмент у другой стороны.

Функциональная валюта – валюта, используемая в основной экономической среде, в которой компания осуществляет свою деятельность.

Хеджирование – использование производных и непроизводных финансовых инструментов для частичной или полной компенсации изменения справедливой стоимости хеджируемой (защищаемой) статьи или связанных с ней поступлений и платежей денежных средств.

Хеджируемая статья – актив или обязательство, которое подвергает компанию риску изменения справедливой стоимости или изменению потоков будущих платежей.

Цена обособленной продажи (товара или услуги) – цена, по которой компания продала бы покупателю обещанный товар или услугу в отдельности.

Цена операции (для договора с покупателем) – сумма возмещения, право на которое ожидает получить компания в обмен на передачу обещанных товаров или услуг покупателю за минусом сумм, полученных от имени третьих сторон.

Ценность использования – дисконтированная (приведенная) стоимость будущих денежных потоков, получение которых ожидается от актива или генерирующей единицы.

Чистые активы, доступные для выплат – это активы плана за вычетом обязательств, отличных от актуарной приведенной стоимости причитающихся пенсионных выплат.

Чистые инвестиции в аренду – валовые инвестиции в аренду,

дисконтированные с использованием ставки процента, подразумеваемой в договоре аренды.

Чистые инвестиции в иностранное подразделение – доля участия отчитывающейся компании в чистых активах данного подразделения.

Эквиваленты денежных средств – краткосрочные высоколиквидные инвестиции (например, три месяца с даты приобретения или менее), легко обратимые в заранее известные суммы денежных средств и подверженные незначительному риску изменения их стоимости.

Эффективная ставка процента – ставка, которая обеспечивает точное дисконтирование ожидаемой суммы будущих денежных выплат или поступлений вплоть до наступления срока погашения по данному финансовому инструменту.

Эффективность хеджирования – степень, в которой удалось компенсировать изменение справедливой стоимости или потоков денежных средств от хеджируемой статьи, с помощью инструмента хеджирования.

Юридическое обязательство – это обязательство, возникающее из договора, законодательства или иного действия правовых норм.

Учебное пособие

Мирзохаёт Усмонович Бобоев

**Международные стандарты
финансовой отчетности**

Технический редактор

ИБ № 3900

Сдано в набор ... Подписано в печать

Формат 84x108/32. Бумага офсетная. Гарнитура
литературная. Печать офсетная. Усл. печ. л. ...

Уч. изд. л. Тираж 500. Заказ № Цена договорная

Издательское предприятие «Ирфон» Министерства
культуры Республики Таджикистан, 734018,
г. Душанбе, Н. Карабаева, 17

Отпечатано в типографии
735700, г. Худжанд, ул.

