

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ  
Учреждение образования  
«Витебский государственный технологический университет»

А. В. Бугаев

## **МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

Конспект лекций  
для студентов специальности  
1-25 01 08 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Витебск  
2019

УДК 657.0/5  
ББК 65.052.2  
Б 90

Рецензенты:

заместитель директора по финансам ЧУПДП «Творческая мастерская  
члена БСА Лукомского В.В.» Н. В. Омельчук;

главный бухгалтер ООО «Сити-Арх плюс» О. И. Моисеенко

Рекомендовано к изданию редакционно-издательским  
советом УО «ВГТУ», протокол № 4 от 26.04.2019.

**Бугаев, А. В.**

Б 90      Международные стандарты финансовой отчетности : конспект лекций /  
А. В. Бугаев. – Витебск : УО «ВГТУ», 2019. – 107 с.  
ISBN 978-985-481-616-6

Конспект лекций содержит основные лекционные темы, предусмотренные учебной программой по курсу «Международные стандарты финансовой отчетности». Изложенный материал увязан с действующим законодательством в Республике Беларусь и соответствует современным подходам к порядку формирования элементов финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами.

УДК 657.0/5  
ББК 65.052.2

ISBN978-985-481-616-6

© УО «ВГТУ», 2019

## СОДЕРЖАНИЕ

Введение	4
Лекция 1. Сближение национальных учетных стандартов с МСБУ и МСФО как направление государственной политики Республики Беларусь	5
Лекция 2. Основы построения и концепция международных стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности	12
Лекция 3. Принципы подготовки финансовой отчетности согласно МСБУ/МСФО	16
Лекция 4. Особенности учета долгосрочных активов в соответствии с МСБУ/МСФО	18
Лекция 5. Особенности учета запасов в соответствии с МСБУ/МСФО	39
Лекция 6. Особенности учета счетов к оплате (финансовых обязательств) в соответствии с МСБУ/МСФО. Представление финансовых инструментов согласно IAS 32	41
Лекция 7. Капитал организации: его определение и раскрытие в финансовой отчетности в соответствии с МСБУ/МСФО	47
Лекция 8. Особенности учета доходов и расходов в соответствии с МСБУ/МСФО	56
Лекция 9. Консолидированная финансовая отчетность	82
Лекция 10. Особенности составления финансовой отчетности в формате МСФО	87
Литература	105

## ВВЕДЕНИЕ

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) представляют собой учетную систему, функционирующую на международном уровне, и их особенностью является то, что они содержат одновременно и концептуальные основы составления отчетности, и собственно стандарты финансовой отчетности.

Основная задача международных стандартов финансовой отчетности – формирование отчетности, объективно отражающей состояние и результаты деятельности предприятий, необходимой для принятия решений различными группами пользователей. Составленная в соответствии с международными стандартами отчетность дает пользователям объективную и надежную информацию о финансово-хозяйственной деятельности предприятий, является базой для принятия обоснованных решений.

МСФО внесли большой вклад как в совершенствование, так и в гармонизацию финансовой отчетности в мировом масштабе. Эти стандарты используются:

- как основа национальных систем бухгалтерского учета и отчетности во многих странах;
- как международный норматив для стран, которые разрабатывают свои собственные требования к учету и отчетности (основные развитые страны и возрастающее число новых рынков);
- фондовыми биржами и различными регулирующими организациями, разрешающими иностранным и национальным компаниям представлять финансовые отчеты в соответствии с МСФО;
- наднациональными органами для выработки требований при составлении документов, отражающих потребности рынков капитала;
- растущим числом коммерческих организаций.

Конспект лекций по дисциплине «Международные стандарты финансовой отчетности» составлен на основе статей автора, опубликованных в журнале МСФО в 2016–2019 гг. на основе действующих в 2019–2020 гг. стандартов, и предназначен для студентов дневной и сокращенной заочной форм обучения специальности 1-25 01 08 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит».

# **Лекция 1. СБЛИЖЕНИЕ НАЦИОНАЛЬНЫХ УЧЕТНЫХ СТАНДАРТОВ С МСБУ И МСФО КАК НАПРАВЛЕНИЕ ГОСУДАРСТВЕННОЙ ПОЛИТИКИ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ**

*1.1 История создания МСБУ/МСФО*

*1.2 Роль и значение МСБУ/МСФО*

*1.3 Классификация и характеристика моделей бухгалтерского учета*

*1.4 Международные и региональные организации, их влияние на гармонизацию учета и отчетности*

*1.5 Международные этические нормы бухгалтеров-аудиторов*

## **1.1 История создания МСБУ/МСФО**

В последнее время в специализированной литературе все чаще встречаются статьи о применении международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Однако следует отметить, что для многих специалистов в области бухгалтерского учета ясности в этом вопросе по-прежнему нет, что подтверждается использованием терминов МСБУ и МСФО в качестве синонимов.

МСБУ (английский вариант – IAS, International Accounting Standards).

МСФО (английский вариант – IFRS, International Financial Reporting Standards).

Аббревиатура МСФО действительно имеет право на существование, но только с середины 2003 года, использование ее для обозначения стандартов, принятых в более ранний период, не корректно и вносит путаницу в бухгалтерскую терминологию. Для того чтобы понять, почему справедливо данное утверждение, обратимся к истории создания Совета по международным стандартам бухгалтерского учета (который зачастую в литературе ошибочно именуется Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности, КМСФО, IASC – International Accounting Standards Committee).

Для обеспечения гармонизации финансовой отчетности на основании соглашения профессиональных организаций бухгалтеров десяти стран (Австралия, Великобритания, Германия, Ирландия, Канада, Мексика, Нидерланды, США, Франция и Япония) в 1973 году был создан Комитет по международным стандартам бухгалтерского учета (КМСБУ). Первоначально целью КМСБУ было формулирование, издание и усовершенствование в интересах общества стандартов бухгалтерского учета. За время своей деятельности КМСБУ выпустил 41 международный стандарт бухгалтерского учета (МСБУ).

До 2000 года членами КМСБУ были 153 профессиональные организации бухгалтеров из разных стран мира. В мае 2000 года был принят новый Устав, согласно которому индивидуальное членство отменено, а Комитет

переименован в Совет по международным стандартам бухгалтерского учета (МСБУ, английский вариант – IASB, International Accounting Standards Board).

В настоящее время МСБУ является независимой юридической организацией, управляемой 19 доверенными лицами (рабочий орган МСБУ – Правление, 14 членов которого представляют разные страны).

В соответствии с новым Уставом МСБУ в своей деятельности преследует следующие цели:

- разработка единой системы высококачественных и имеющих обязательную силу глобальных стандартов бухгалтерского учета;

- распространение и обеспечение строгого соблюдения данных стандартов;

- обеспечение максимального сближения (конвергенции) национальных учетных стандартов с международными стандартами.

После реорганизации МСБУ новое Правление приняло решение называть вновь принимаемые стандарты (начиная с 2001 года) международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Стандарты, выпущенные до 2001 года, сохранили свое прежнее название (МСБУ) и будут заменяться МСФО постепенно. Первый МСФО (IFRS 1) был утвержден 19 июня 2003 года, он распространяется на финансовую отчетность, начиная с 1 января 2004 года.

Следует отметить, что на сегодня на рынке объективно господствуют две основные системы учета: система, построенная на основе US GAAP (Generally Accepted Accounting Principles, Общепринятые принципы бухгалтерского учета США) и система, в основе которой лежат МСБУ/МСФО. При этом американская система имеет прочные позиции в первую очередь благодаря сильному американскому рынку, предлагающему эмитентам самые выгодные на сегодняшний день условия привлечения капитала. Поэтому неамериканские компании, желающие размещать свои ценные бумаги на американском рынке, охотно идут на огромные затраты, связанные с трансформацией отчетности по правилам US GAAP. Это даже позволило Совету по стандартам финансового учета США (FASB, Financial Accounting Standards Board) претендовать на роль органа по разработке международных стандартов. По мнению американских специалистов, МСБУ/МСФО уделяют недостаточное внимание интересам инвесторов по сравнению с US GAAP.

В свою очередь, европейские страны, составляющие конкуренцию США, активно высказываются в поддержку МСБУ. Многие из них, в том числе Франция, Германия, Италия, разрешили в законодательном порядке своим компаниям, акции которых обращаются на международном рынке капитала, использовать для представления консолидированной отчетности МСБУ/МСФО.

В опубликованном Европейской федерацией бухгалтеров документе по стратегии финансовой отчетности в Европе предлагается разрешить европейским компаниям пользоваться международными стандартами для подготовки финансовой отчетности даже в том случае, если существуют противоречия между МСФО и Директивами ЕС. Достаточно сильный стимул

для развития идеи стандартизации финансовой отчетности на основе МСФО был дан введением единой европейской валюты – евро. В результате в 1999 г. восемь крупнейших европейских бирж (Лондонская, Мадридская, Франкфуртская, Миланская, Амстердамская, Парижская, Брюссельская и Швейцарская) подписали Меморандум о взаимопонимании. По сути дела речь идет о создании единого общеевропейского рынка, который сможет составить конкуренцию американскому рынку. Очевидно, что в качестве единых стандартов финансовой отчетности эмитентов на европейском рынке будут использоваться МСФО.

Необходимо отметить, что некоторые компании весьма неохотно идут на трансформацию своей отчетности в соответствии с рекомендациями МСБУ/МСФО. Связано это с тем, что финансовый результат деятельности компании, рассчитанный согласно МСБУ, оказывается ниже соответствующего показателя, рассчитанного по правилам US GAAP.

Вместе с тем международные стандарты обладают рядом преимуществ. Во-первых, они имеют международное признание. Во-вторых, МСБУ/МСФО разрабатывались для стандартизации учета в разных странах, что делает их относительно дешевыми для применения по сравнению с существующими национальными стандартами развитых стран. В-третьих, они создавались с целью обобщить накопленный международный бухгалтерский опыт. Таким образом, применение МСФО будет способствовать получению белорусскими компаниями доступа на международные рынки капитала и привлечению жизненно необходимого внешнего финансирования.

Система международных стандартов включает в себя:

- международные стандарты бухгалтерского учета;
- международные стандарты финансовой отчетности;
- толкования, выпущенные Комитетом по толкованиям международной финансовой отчетности (IFRIC) или бывшим Постоянным комитетом по интерпретациям (SIC).

## **1.2 Роль и значение МСБУ/МСФО**

В международных стандартах нашли отражение все важнейшие вопросы бухгалтерского учета: учетная политика компаний, оценка материально-производственных ресурсов, порядок составления индивидуальной и консолидированной отчетности и т. д.

Каждый стандарт содержит информацию следующего характера:

- объект учета (дается определение объекта учета и основных понятий, с ним связанных);
- признание объекта учета (дается описание критериев отнесения объектов учета к различным элементам отчетности);

– оценка объектов учета (приводятся рекомендации по использованию методов оценки объектов учета).

Необходимо отметить, что в настоящее время к решению проблемы трансформации национальных бухгалтерских систем наиболее широкое распространению получили два подхода:

– гармонизация;

– унификация.

Идея гармонизации учетных систем заключается в том, что в каждой стране могут существовать своя модель учета и система национальных стандартов, ее регулирующих. Главное, чтобы эти стандарты не противоречили аналогичным стандартам в других странах, то есть находились в относительной гармонии друг с другом.

Идея стандартизации учетных процедур и составления финансовой отчетности реализуется в рамках унификации учета, которую проводит СМСБУ. Суть этого подхода состоит в разработке унифицированного набора стандартов, применяемых к любой ситуации в любой стране, в силу чего отпадает необходимость создания национальных стандартов.

В качестве необходимости создания международной системы учета на основе МСБУ/МСФО можно выделить следующие объективные причины:

1) экономическая интеграция (взаимодействие и взаимоприспособление национальных хозяйств, либерализация условий торговли, постепенное создание «единого рынка»);

2) корпоративная интернационализация, примером которой является приобретение контрольного пакета акций или полное поглощение некоторых национальных фирм зарубежными компаниями;

3) формирование международного рынка капитала (потенциальные инвесторы требуют прозрачности финансовой отчетности компаний, так как у инвесторов должна быть возможность проследить, как используется вложенный ими капитал);

4) развитие международного финансового рынка, то есть купля-продажа ценных бумаг на биржах различных стран;

5) усиление роли мультинациональных корпораций (национальных монополий с зарубежными активами – не менее 25 % всех активов – и филиалами не менее чем в 6 странах. Примеры: Nestle, Siemens, Ericsson, Volvo, Telecom. В условиях функционирования МНК проблема сопоставимости учетных данных становится особенно актуальной, так как по международным правилам филиал МНК должен руководствоваться учетными стандартами страны расположения, следовательно, финансовая отчетность различных филиалов будет не сопоставима, что значительно усложнит процесс ее консолидации);

6) международная статистика (представленные данные национальных экономик в международных статистических справочниках должны быть сопоставимыми).

### 1.3 Классификация и характеристика моделей бухгалтерского учета

Анализ факторов и элементов учетной системы разных стран позволяет выделить следующие основные модели бухгалтерского учета и отчетности: *британо-американскую, континентальную, южно-американскую.*

К *британо-американской* модели относятся Соединенные Штаты Америки, Великобритания, Индия, Индонезия, Южно-Африканская Республика, Канада, Израиль, Нидерланды, Австралия, Кипр, Гонконг, Венесуэла. Это самая многочисленная группа.

Страны, образующие эту модель, характеризуются самым низким уровнем государственного регулирования учета и отчетности, активным участием в международном бизнесе, высоким уровнем социально-экономического прогресса, наличием большого числа инвесторов, представленных физическими лицами, и их отделимостью от управления бизнесом, развитым рынком ценных бумаг.

Детерминированность учета в этих странах самая низкая. Отсутствует единый план счетов. Применяются же, как правило, планы счетов, разработанные профессиональными бухгалтерскими организациями в разрезе отраслей. Кроме того, заметная роль указанных организаций проявляется в реальном участии в разработке законодательства по бухгалтерскому учету и отчетности. Активное участие стран этой группы в международном бизнесе предопределило широкое применение методов консолидации.

Отсутствие единого плана счетов в большинстве стран, широкий круг финансовой отчетности, ориентированный на интересы инвесторов и кредиторов, сильная роль профессиональных бухгалтерских организаций, широкий спектр используемых методов учета — основные характеристики учетной системы стран, образующих британо-американскую модель.

*Континентальную модель* образуют учетные системы большинства стран Европы, а также Японии, Алжира, Анголы. Страны континентальной модели, как и британо-американской, характеризуются высоким уровнем социально-экономического прогресса, развитым рынком ценных бумаг, заметным участием в международном бизнесе. Основными кредиторами и инвесторами в этих странах выступают банки.

По сравнению со странами первой группы, роль профессиональных бухгалтерских организаций не так значительна, нормализация учета более высокая, что проявляется в наличии единых планов счетов, консервативности учета, заметном уровне государственного регулирования учета и отчетности, законодательном закреплении методов учета.

*Южно-американскую модель* образуют учетные системы стран, государственным языком которых является испанский (кроме Испании), и Бразилия. Экономика этих стран характеризуется высоким темпом инфляционных процессов, низким уровнем социально-экономического развития. Главным кредитором является государство. Эти факторы обусловили

высокую нормализацию учета, ориентацию финансовой отчетности на государственные органы управления и контроля. Во всех странах этой модели присутствует единый план счетов. Роль профессиональных бухгалтерских организаций незначительна. Законодательством жестко закреплены методы учета. Учет максимально унифицирован с целью контроля за исполнением налоговой политики государства. Одной из центральных проблем учета является учет инфляционных процессов.

В последнее время многие авторы выделяют так называемые «нарастающие» модели: исламскую и интернациональную.

Основным отличием стран, относящихся к *исламской модели*, является сильная подверженность учета влиянию богословских идей.

Развитие *интернациональной модели* связано с настоятельной потребностью унификации учета на международном уровне в связи с ростом транснациональных корпораций, развитием международного валютного рынка, расширением международных торговых отношений. Основной характеристикой этой модели учета является ориентация на международные и европейские стандарты учета.

#### **1.4 Международные и региональные организации, их влияние на гармонизацию учета и отчетности**

Расширение и активизация международной специализации, разделения труда, кооперирования, комбинирования производства между всеми странами привели к развитию, росту числа и размеров транснациональных корпораций к концу двадцатого века. Такие интеграционные процессы потребовали понимания информации учета во всех странах.

Гармонизация учета – это процесс уточнения, согласования терминологии, принципов и методов бухгалтерского учета с целью повышения единообразия понимания информации бухгалтерского учета и отчетности.

Гармонизация бухгалтерского учета и отчетности достигается за счет унификации и стандартизации учета.

Стандартизация учета – это разработка бухгалтерских стандартов, представляющих собой единые методы бухгалтерского учета и отчетности.

Унификация учета – это введение унифицированных правил, принципов и терминов бухгалтерского учета.

Объективная необходимость в унификации учета на международном уровне привела к созданию международных и региональных организаций.

Согласованием учетных и аудиторских стандартов занимаются следующие организации:

– Совет по международным бухгалтерским стандартам (IASB). Он был образован для разработки и распространения международных стандартов учета. Учетные стандарты комитета носят рекомендательный характер;

– Международная федерация бухгалтеров (IFAC). В ее состав входят комитет по обобщению практики аудирования, комитет профессиональной подготовки, комитет по бухгалтерской этике. Цель ее работы – развитие и укрепление престижа бухгалтерской профессии. На достижение этой цели направлено решение федерацией следующих задач:

– обобщение и анализ принципов бухгалтерского учета, аудирования;

– унификация квалификационных требований, предъявляемых бухгалтеру;

– разработка этических стандартов бухгалтерской профессии;

– ООН. Одной из ее задач является разработка требований к финансовой отчетности межнациональных корпораций. Непосредственно проблемами стандартизации учета в ООН занимается межправительственная рабочая группа экспертов по международным стандартам учета и отчетности;

– Организация экономического сотрудничества и развития (OECD). Ее цель – способствовать развитию стран-членов путем оказания консультативной помощи по проблемам учета и отчетности.

На региональном уровне унификацией и стандартизацией учета и отчетности занимаются следующие организации:

– ЕС. В рамках программы унификации принципов экономической деятельности опубликован ряд директив;

– *Африканский совет по бухгалтерскому учету*. Цель его деятельности – унификация методик учета, совершенствование профессионального образования, обмен опытом работы и идеями;

– *Ассоциация бухгалтеров стран Америки*. Объединяет организации бухгалтеров американского континента. Ставит своими задачами поднятие престижа бухгалтерской профессии и сотрудничество по вопросам бухгалтерского учета;

– *Федерация бухгалтеров ассоциации государств Юго-Восточной Азии*. Задачи: повышение статуса бухгалтерской профессии, согласование национальных методов учета;

– *Конфедерация бухгалтеров азиатских, тихоокеанских регионов*. Цель: координация развития методов бухгалтерского учета и бухгалтерской профессии;

– *Ассоциация бухгалтеров стран Европы*. Цели ее деятельности: выработка единых учетных принципов, проведение научных исследований по проблемам учета и публикация их результатов, поднятие престижа бухгалтерской профессии.

## **1.5 Международные этические нормы бухгалтеров-аудиторов**

Задача бухгалтерской профессии состоит в работе с наивысшей степенью профессионализма для достижения максимального уровня эффективности и для

удовлетворения общественных требований. Международный этический кодекс бухгалтера был разработан международной федерацией бухгалтеров и включает требования, предъявляемые бухгалтеру при осуществлении им профессиональной деятельности.

Согласно указанному международному документу бухгалтер при осуществлении своей профессиональной деятельности должен учитывать следующие требования:

Честность при выполнении профессиональных работ.

Объективность, требующая от бухгалтера правдивости и отсутствия предубеждения.

Профессиональная компетентность, требующая от бухгалтера при выполнении профессиональных услуг учета уровня своей компетентности.

Конфиденциальность, требующая сохранения, нераспространения информации, полученной в ходе выполнения работ.

Профессиональное поведение – работа бухгалтера должна соответствовать хорошей репутации профессии.

Технологические стандарты, требующие от бухгалтера выполнения его услуг с максимальным использованием технических средств.

## **Лекция 2. ОСНОВЫ ПОСТРОЕНИЯ И КОНЦЕПЦИЯ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

*2.1 Концепция МСБУ/МСФО*

*2.2 Цели и пользователи финансовой отчетности*

*2.3 Качественные характеристики финансовой отчетности согласно международным стандартам*

*2.4 Элементы финансовой отчетности по МСБУ/МСФО*

### **2.1 Концепция МСБУ/МСФО**

Необходимо отметить, что МСБУ/МСФО носят рекомендательный характер и страны могут самостоятельно принимать решения об их использовании.

Основой перехода на МСФО должно быть признание Концепции подготовки и представления финансовой отчетности (другой перевод – Принципы подготовки и представления финансовой отчетности, Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements). Данный документ не является стандартом и предваряет свод МСБУ/МСФО. Если какие-нибудь положения стандартов противоречат Концепции, то применяются положения стандарта.

Концепция финансового учета базируется на собственной внутренней логике, основой которой являются интересы пользователей финансовой отчетности.

## **2.2 Цели и пользователи финансовой отчетности**

К пользователям финансовой отчетности согласно международным стандартам относятся: инвесторы, работники фирмы, заимодавцы, поставщики, прочие кредиторы, покупатели, правительство и его органы, общественности.

Однако информационные потребности всех групп пользователей не могут быть в равной мере удовлетворены финансовой отчетностью. «Концепция подготовки и представления финансовой отчетности» устанавливает приоритет потребностей инвесторов перед другими группами пользователей.

Согласно «Концепции подготовки и представления финансовой отчетности» основная цель финансовой отчетности состоит в том, чтобы давать пользователям достоверное и полное представление:

- о финансовом положении компании;
- о результатах деятельности компании;
- об изменениях в финансовом положении компании.

*Полный комплект финансовой отчетности включает:*

- 1) баланс (отчет о финансовом положении);
- 2) отчет о прибылях и убытках;
- 3) отчет об изменениях в собственном капитале;
- 4) отчет о движении денежных средств;
- 5) примечания, включающие описание существенных элементов учетной политики и прочие пояснения.

Помимо целей Концепция определяет и общие принципы составления финансовой отчетности (принципы непрерывности, осторожности и соответствия доходов и расходов), которые были рассмотрены ранее.

Чтобы организация продолжила свою деятельность в обозримом будущем, ее руководители не должны принимать каких-либо решений, которые повлекли бы за собой значительное сокращение масштабов деятельности либо привели к банкротству.

## **2.3 Качественные характеристики финансовой отчетности согласно международным стандартам**

Для того чтобы информация могла использоваться на международном уровне, она должна соответствовать следующим

**качественным характеристикам:** понятность, уместность, надежность и сопоставимость.

**Понятность.** Информация, представленная в финансовой отчетности, должна быть доступной для понимания пользователем, который имеет достаточные знания в области бухгалтерского учета. Вместе с тем информация о сложных вопросах, требующая раскрытия в финансовой отчетности, не должна исключаться только из-за того, что может оказаться слишком сложной для понимания определенными пользователями.

**Уместность.** Информация является уместной, когда она влияет на экономические решения пользователей, помогая им оценивать прошлые, настоящие и будущие события, подтверждать или исправлять их прошлые оценки.

На уместность информации влияют ее характер и существенность. **Существенной** считается информация, если ее пропуск или искажение могут повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основании финансовой отчетности.

**Надежность.** Информация является надежной, когда в ней нет существенных ошибок и искажений и когда пользователи либо могут положиться на нее, как правдиво представляющую соответствующие факты и события, либо обоснованно ожидать от нее правдивого представления этих фактов и событий. Надежность – комплексное понятие, раскрывающееся через 5 характеристик (см. рис. 2.1).



Рисунок 2.1 – Качественные характеристики информации согласно МСБУ/МСФО

**Сопоставимость.** Пользователи должны иметь возможность сопоставлять финансовую отчетность компании за разные периоды времени, а также финансовую отчетность разных компаний.

Раскрывая принципы уместности и надежности, стандарты определяют и ограничения их использования: своевременность и баланс между выгодами и затратами. Так, в случае неоправданной задержки информации она может потерять свою уместность. Для своевременного представления информации часто бывает необходимо отчитаться до выяснения всех аспектов операции, снижая тем самым надежность информации.

Выгоды, извлекаемые из информации, должны превышать затраты на ее получение. Оптимальное соотношение между выгодами и затратами является своеобразным ограничителем полноты информации.

## 2.4 Элементы финансовой отчетности по МСБУ/МСФО

Элементами финансовой отчетности согласно «Принципам подготовки и представления финансовой отчетности» являются:

- активы;
- обязательства;
- собственный капитал;
- доходы;
- расходы.

**Активы** – это ресурсы, контролируемые компанией, использование которых, возможно, вызовет в будущем приток экономической выгоды.

Экономическая выгода от использования активов может возникать в тех случаях, когда:

- актив используется обособленно или в сочетании с другим активом для производства продукции, товаров и услуг, предназначенных для реализации;
- актив обменивается на другие активы;
- актив используется для погашения обязательств;
- актив распределяется между собственниками.

Активы принимаются на учет только по факту совершившихся операций.

Намерение приобрести актив не может считаться основанием для его постановки на учет.

**Обязательства** – это существующая на отчетную дату задолженность компании, погашение которой вызовет уменьшение экономической выгоды в виде оттока ресурсов.

*Погашение обязательств может осуществляться:*

- выплатой денежных средств;
- передачей других активов;
- предоставлением услуг;
- заменой одного обязательства другим;

- переводом обязательства в капитал;
- снятием требования со стороны кредитора.

Обязательства принимаются на учет только тогда, когда имеются основания полагать, что их погашение потребует определенных расходов.

**Собственный капитал** – это величина активов компании, остающаяся после выплаты всех ее обязательств. Иными словами, капитал представляет собой вложения собственников и накопленную прибыль компании.

*Капитал может функционировать в следующих формах:*

- акционерный капитал;
- партнерский капитал;
- резервы;
- нераспределенная прибыль.

**Доходы** – это увеличение экономической выгоды в течение отчетного периода в форме прироста активов или уменьшения обязательств, что выражается в увеличении собственного капитала, не связанного со вкладами участников.

Доход включает в себя выручку, полученную в результате операционной (основной) деятельности, и доходы, полученные в результате неосновной деятельности.

**Расходы** – это уменьшение экономической выгоды в течение отчетного периода в форме оттока или использования активов или возникновения обязательств, которые ведут к уменьшению собственного капитала, за исключением распределения капитала между владельцами.

Убытки рассматриваются как частный случай расходов. На основании соотнесения доходов и расходов определяется прибыль компании. Таким образом, все элементы финансовой отчетности связаны между собой понятием экономической выгоды.

### **Лекция 3. ПРИНЦИПЫ ПОДГОТОВКИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ СОГЛАСНО МСБУ/МСФО**

#### **3.1 Основополагающие международные принципы организации финансового учета и составления отчетности**

**Международные бухгалтерские принципы** – это совокупность соответствующих методов и приемов, составляющих базу организации финансового учета и являющихся общими для большинства экономически развитых стран.

Рассмотрим перечень принципов, которые составляют основу национальных стандартов для большинства стран:

1. **Принцип двойственности учета (принцип двойной записи).** Согласно этому принципу отражение в учете каждой операции осуществляется одновременно по дебету одного и по кредиту другого счета в равновеликой сумме.

2. **Принцип существующего предприятия.** Согласно этому принципу сфера ведения учета и составления ФО в каждом отдельном случае ограничивается рамками отдельно взятого самостоятельного предприятия со статусом юридического лица.

3. **Принцип действующей непрерывности деятельности** предполагает, что экономическая единица является действующим предприятием, которое будет продолжать функционировать в течение неопределенно долгого периода (т. е. предприятие не собирается прекращать или сворачивать свою деятельность и стремится избежать возможного банкротства).

4. **Принцип денежной оценки.** Вся сводная учетно-аналитическая информация должна иметь стоимостную оценку.

5. Сущность **принципа себестоимости (исторической стоимости)** состоит в том, что все объекты учитываются по стоимости приобретения. Однако применение этого принципа сталкивается с многочисленными препятствиями, так как случаи, когда справедливая (рыночная) стоимость актива, особенно долгосрочного, продолжает равняться себестоимости его приобретения, представляют собой скорее исключение, чем правило. К примеру, в США Совет по стандартам финансового учета (FASB) в период высокой инфляции в 70-е годы пошел на частичный отказ от этого принципа, обязав предприятия отражать в финансовой отчетности изменения в восстановительной стоимости активов. Однако после возврата уровня инфляции к приемлемым масштабам требование об отражении в отчетности изменяющихся цен отменили.

6. **Принцип начисления.** Предполагает, что влияние операций и событий учитывается тогда, когда они произошли, а не тогда, когда получены либо выплачены денежные средства.

7. **Принцип соответствия доходов и расходов.** Все затраты, вследствие которых стали возможны определенные доходы, должны быть признаны расходами и распределены между соответствующими доходами в те же промежутки времени, в которых эти доходы были учтены.

8. **Принцип последовательности.** Предполагает соблюдение относительного постоянства в использовании приемов и методов учета, которые были провозглашены предприятием.

9. **Принцип полного раскрытия данных.** Заключается в раскрытии всей существенной информации.

10. **Принцип периодичности.** Согласно данному принципу весь жизненный цикл предприятия разбивается на отрезки времени (месяц, квартал, год). Это обеспечивает сопоставимость отчетных данных и позволяет соотнести во времени доходы и порождающие их расходы.

11. **Принцип консерватизма (осторожности).** Определяет тактику поведения по отношению к возможным рискам. Согласно принципу осторожности для признания увеличения доходов необходимы более веские основания, чем для признания увеличения расходов, то есть доход признается тогда, когда на это имеется обоснованная уверенность, а расход – как только возникает обоснованная возможность.

#### **Лекция 4. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ДОЛГОСРОЧНЫХ АКТИВОВ В СООТВЕТСТВИИ С МСБУ/МСФО**

4.1 *Непосредственно относящиеся затраты в первоначальной стоимости объектов активов по МСФО (IAS) 16 «Основные средства»*

4.2 *Как показывать нематериальные активы в финансовой отчетности в соответствии с МСФО (IAS) 38. Примеры*

4.3 *Резерв по выводу объектов основных средств из эксплуатации по МСФО*

#### **4.1 Непосредственно относящиеся затраты в первоначальной стоимости объектов активов по МСФО (IAS) 16 «Основные средства»**

*Как известно, при приобретении долгосрочных активов непосредственно относящиеся затраты могут непосредственно включаться в первоначальную стоимость таких активов.*

Хотя IFRS достаточно четко определяют состав таких непосредственно относящихся затрат и показывают на примерах порядок их включения, однако в практике применения самих IFRS возникает достаточное количество спорных моментов, связанных с детализацией таких расходов. В этой статье рассмотрим непосредственно связанные расходы и дадим некоторые рекомендации для будущего использования.

Речь будет идти именно о приобретении материальных активов, описываемых МСФО (IAS) 16 «Основные средства», но подходы вполне применимы и в отношении нематериальных и других долгосрочных активов.

#### **4.1.1 Что определяют положения МСФО (IAS) 16 «Основные средства»**

В МСФО (IAS) 16 говорится, что мы можем капитализировать любые затраты, непосредственно относящиеся к доставке актива до предусмотренного местоположения и приведению его в состояние, необходимое для эксплуатации в соответствии с намерениями руководства (МСФО (IAS) 16.16 (b)).

В п. 17 МСФО (IAS) 16 приведены примеры того, какие расходы считаются непосредственно связанными затратами и, следовательно, могут быть капитализированы (или включены в стоимость актива), а именно:

- затраты на вознаграждения работникам (как этот термин определен в МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»), возникающие непосредственно вследствие строительства или приобретения объекта основных средств;

- затраты на подготовку площадки;

- первоначальные затраты на доставку и проведение погрузочно-разгрузочных работ;

- затраты на установку и монтаж;

- затраты на проверку надлежащего функционирования актива, оставшиеся после вычета чистых поступлений от продажи изделий, произведенных в процессе доставки актива до предусмотренного местоположения и приведения его в требуемое состояние (например, образцов, полученных в процессе тестирования оборудования);

- суммы вознаграждения за оказанные профессиональные услуги.

В отличие от указанного выше, в п. 19 МСФО (IAS) 16 приводятся примеры расходов, которые не являются расходами по объекту СИЗ и, следовательно, не могут быть капитализированы:

- затраты на открытие нового производственного комплекса;

- затраты, связанные с продвижением 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);

- административные и иные общие накладные расходы.

Кроме того, МСФО (IAS) 16 разъясняет в п. 20, что затраты, понесенные в то время, когда объект, пригодный к использованию в соответствии с намерениями руководства, еще не введен в эксплуатацию или работает не с полной загрузкой; первоначальные операционные убытки, такие как операционные убытки, понесенные в процессе формирования спроса на продукцию, производимую при помощи этого объекта; и затраты на частичную или полную передислокацию или реорганизацию деятельности организации не включаются в первоначальную стоимость объекта.

Казалось бы, достаточно ясно и доступно для понимания белорусскими бухгалтерами. Однако на практике существует множество вопросов, требующих более тщательного анализа, которые вызывают большие сомнения в части включения или же невключения отдельных затрат в первоначальную стоимость актива. Такие сомнения часто возникают при создании больших активов, как, например, завод или шахта. Рассмотрим подробнее.

#### 4.1.2 Сумма вознаграждения работникам

Как было указано выше, вы можете капитализировать только те вознаграждения сотрудников, которые возникают в результате строительства или приобретения актива.

Здесь возникают два основных вопроса:

1. Вознаграждения каких категорий сотрудников связаны со строительством или приобретением актива?

Понятно, что к таким затратам не могут относиться ни вознаграждение администрации организации, ни затраты на исследовательские работы, на маркетинг и рекламу, на обучение персонала. Это означает, что вы можете капитализировать вознаграждения персоналу в части оплаты разработчиков сайта, оплаты собственным архитекторам и геодезистам или начальникам производств. В какой-то мере вы также можете капитализировать затраты на контроль качества и тестирование (если такие затраты неизбежны для последующего использования актива). Но вы не можете капитализировать любую часть вознаграждений, выплачиваемых топ-менеджменту, работникам бухгалтерских служб и т.п.

2. Какие расходы, связанные с перечисленными выше работниками, могут быть капитализированы?

Ответ довольно прост: это все вознаграждения сотрудникам в соответствии с МСФО (IAS) 19, а именно:

- краткосрочные вознаграждения работникам (заработная плата, оплачиваемый отпуск и т. п.);
- вознаграждения по окончании трудовой деятельности;
- прочие долгосрочные выплаты;
- выходные пособия.

Следующие виды расходов не являются вознаграждениями работникам в соответствии с МСФО (IAS) 19, и поэтому они рассматриваются отдельно:

- командировочные расходы;
- расходы на обучение персонала.

Как же определяется сумма расходов на вознаграждение персоналу, включаемая в стоимость актива?

Ответ основан на использовании некоторого разумного метода распределения.

Например, вы строите калийную шахту. Основываясь на табелях учета рабочего времени, предположим, работник в 2018 году отработал:

- 750 часов на строительстве шахты;
- 150 часов при выполнении других проектов или работ.

Его оплачиваемый отпуск составил 240 часов.

Компания понесла следующие расходы на оплату вознаграждения работника:

- зарплата в 2018 году: 180 000 BYN;

– компенсация оплачиваемого отпуска (в соответствии с законом): 10 000 BYN;

– расходы на взнос в пенсионный фонд (план с установленными взносами): 20 000 BYN.

Рассчитаем сумму расходов на вознаграждение работника, которую можно включить в первоначальную стоимость шахты, исходя из доли времени, потраченного на ее строительство.

Итак, работник затратил на строительство шахты 750 часов, а всего отработал за год на компанию 900 часов ( $750 + 150 = 900$ ).

При этом не принимается для распределения сумма затрат на оплачиваемый отпуск, так как эта сумма также будет распределена между подлежащей и не подлежащей включению в первоначальную стоимость шахты. Причина в том, что компания обязана предоставить оплачиваемый отпуск своим работникам, и сумма выплат также будет являться затратами компании.

Расчет суммы затрат на оплату труда работника, включаемую в первоначальную стоимость шахты:

– распределение зарплаты:  $180\,000 \text{ BYN} \times 750 / 900 = 150\,000 \text{ BYN}$ ;

– компенсация за оплачиваемый отпуск:  $10\,000 \text{ BYN} \times 750 / 900 = 8\,334 \text{ BYN}$ ;

– взнос в пенсионный фонд:  $20\,000 \text{ BYN} \times 750 / 900 = 1\,667 \text{ BYN}$ ;

ИТОГО: 175 001 BYN.

Примечание: в первоначальную стоимость шахты включаются только расходы текущего года или расходы, понесенные при строительстве шахты.

#### **4.1.3 Стоимость перемещения объекта основных средств на новое место**

Предположим, вы строите новый завод и решили переместить некоторые объекты со старого завода в новое помещение. Поскольку оборудование является довольно тяжелым, то вы заплатили 500 BYN, чтобы переместить объекты.

Можно ли капитализировать понесенные расходы в стоимость оборудования?

Конечно же, нет. Это ведь затраты на перемещение, и в МСФО (IAS) 16 конкретно говорится, что такие затраты не могут быть капитализированы, а включаются в убытки по мере их возникновения.

#### **4.1.4 Страхование имущества**

Страховые взносы, выплачиваемые страховым компаниям, не могут быть капитализированы, а отражаются в составе прибыли или убытка в соответствии с условиями страхового полиса.

Причина в том, что эти затраты не являются неизбежными, чтобы привести активы в состояние, пригодное к использованию.

Фактически эти затраты были понесены для защиты актива от некоторых рисков в течение некоторого периода или же как условие получения банковского кредита, и поэтому было бы неверным включать эти затраты в стоимость актива и переносить их на финансовые результаты путем амортизации в течение срока полезного использования актива.

#### **4.1.5 Расходы по операционной аренде земли**

Вы можете понести некоторые расходы на аренду земли во время строительства вашего актива. Можно ли капитализировать такие расходы?

Этот вопрос довольно спорный.

Представим аргументы **за** и **против**.

##### ***Да, следует капитализировать***

Расходы по операционной аренде могут рассматриваться как непосредственно относящиеся расходы и включаться в первоначальную стоимость объекта основных средств, если такие затраты на аренду необходимы для приведения актива в желаемое состояние и местоположение. Таким образом, арендная плата в рамках операционной аренды земли, на которой вы строите здание, может быть капитализирована в первоначальную стоимость здания на стадии строительства.

##### ***Нет, нельзя капитализировать***

Причина в том, что такие затраты оказывают совершенно непоследовательное влияние на прибыль или убыток компании. Если вы включаете арендную плату в стоимость объекта основных средств только в течение периода строительства с отражением последующих арендных платежей после окончания строительства в составе финансовых результатов, то тогда арендные платежи в составе первоначальной стоимости объекта будут амортизироваться в течение срока полезного использования актива, а не вошедшие в первоначальную стоимость арендные платежи будут немедленно списываться на убытки компании. Это означает нарушение принципа соответствия.

Кроме того, земля все-таки представляет собой отдельный актив, потому что срок ее полезного использования отличается от срока полезного использования здания на ней. Все же арендные платежи относятся к «приобретению земли», а не к самому зданию.

В соответствии с новым стандартом вам придется признать право на использование активов вместо того, чтобы иметь дело с операционными лизинговыми платежами, и поэтому эта дилемма больше не будет существовать.

#### 4.1.6 Расходы на командировки

Можно ли капитализировать расходы в командировке (проживание, проезд), связанной с приобретением объекта основных средств?

Можно ли капитализировать расходы на проезд консультанта, который приехал к вам для выполнения профессиональной работы, связанной с объектами основных средств?

Если вы не нашли достаточно весомых аргументов для ваших аудиторов, то уж лучше не делать этого. Причина в том, что эти расходы связаны скорее с оказанием персональных услуг, чем с приведением актива в желаемое состояние.

Другие расходы, которые вы можете капитализировать:

- плата за различные экологические разрешения, сертификаты соответствия;
- расходы на необходимый ремонт на этапе строительства;
- расходы на устранение препятствий на участке (например, снос старого здания).

Не капитализируйте:

- расходы на обучение персонала;
- расходы на рекламу и маркетинг;
- расходы на наем сотрудников.

#### 4.2 Как показывать нематериальные активы в финансовой отчетности в соответствии с МСФО (IAS) 38. Примеры

Организации часто несут огромные затраты на то, из чего они ожидают получить экономические выгоды в будущем.

Например, организации платят зарплату разработчикам программного обеспечения за разработку ими какой-нибудь игры или приложения.

Как бы вы отразили в своей финансовой отчетности такие расходы? Вряд ли будет правильным относить заработную плату IT-персонала на прибыль или убыток по факту понесения таких затрат, потому что организация будет пользоваться результатами таких расходов в будущем. Как говорят в таких случаях продвинутые бухгалтеры, хотя бы потому, что затраты, понесенные в данный отчетный период, будут сопоставляться с доходами в будущем.

Одной из наиболее частых проблем, возникающих при применении положений МСФО (IAS) 38, является дилемма: в каких случаях понесенные затраты – это нематериальные активы, а в каких – просто убытки (затраты)?

Давайте рассмотрим этот вопрос подробнее.

#### 4.2.1 Активы, учитываемые согласно МСФО (IAS) 38

МСФО (IAS) 38 предписывает правила учета всех нематериальных активов, за исключением нематериальных активов, охватываемых другими стандартами, а именно:

- отложенные налоговые активы отражаются согласно МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»;
- гудвил отражается в финансовой отчетности согласно МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса»;
- нематериальные активы, удерживаемые для продажи, отражаются по правилам, изложенным в МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»;
- финансовые активы учитываются согласно подходам МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление» и МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»;
- объекты разведки полезных ископаемых и результаты оценки их запасов – в соответствии с МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых» и т. п.

#### 4.2.2 Что такое нематериальный актив?

Для определения того, является ли какой-либо объект нематериальным активом (hereinafter – НМА) или же текущей затратой организации, следует руководствоваться исходным определением актива в МСФО (IAS) 38 и в Концептуальной основе: активы – это ресурс, контролируемый субъектом в результате прошлых событий, от которого ожидается получение будущих экономических выгод предприятием (Концептуальная основа, пункт 4.4 (а)).

А МСФО (IAS) 38 расширяет это определение для нематериальных активов, указав, что помимо базового определения нематериальный актив является идентифицируемым неденежным активом, не имеющим физической формы.

*Нематериальный актив* – это идентифицируемый неденежный актив, не имеющий физической формы. Это определение НМА взято из МСФО (IAS) 38 (пар. 8).

Подведем итог: каждый нематериальный актив имеет **3 основные характеристики:**

1. Он контролируется предприятием.
2. Не имеет физической формы.
3. Он идентифицируется.

Но может так случиться, что у актива будут все 3 характеристики, но его нельзя будет отразить как НМА в отчете о финансовом положении.

Причина в том, что он все еще может не соответствовать критериям признания.

Например, предположим, что есть телекоммуникационная компания, у которой миллионы клиентов.

В этом случае у компании есть клиентская база (список клиентов), которая является нематериальным активом, но компания не может показать такую базу в своем балансе, потому что не может измерить ее первоначальную стоимость.

Итак, рассмотрим каждую из характеристик:

### ***1. Контроль предприятия.***

Если организация может получить будущие экономические выгоды от использования актива и в то же время может запретить другим получать эти выгоды, то тогда организация контролирует актив.

В большинстве случаев организация управляет нематериальными активами, когда у нее есть законные права на него.

Например, организация купила лицензии или подписала какой-то лицензионный контракт.

Иногда контроль осуществляется по-другому.

Например, организация может разработать отличное программное обеспечение сама и сама же контролирует его продажи.

В некоторых случаях организация не может продемонстрировать достаточный контроль над активом, следовательно, она не может актив распознать.

Типичным примером такой ситуации является квалифицированный сотрудник – человеческие ресурсы редко являются неосязаемыми активами, потому что организация не может продемонстрировать контроль над ним.

### ***2. Отсутствие физической формы.***

Это ясно любому: если какой-то актив имеет физическую субстанцию, то он осязаемый.

Однако есть небольшое исключение.

Иногда нематериальный актив привязан к чему-то физическому, чтобы носить его или хранить.

В этом случае актив по-прежнему неосязаем, поскольку стоимость связанного физического актива очень мала по сравнению со стоимостью нематериального актива.

### ***3. Он идентифицируется.***

И это очень важно. Активы идентифицируются в одном из двух случаев:

1. Он отделим, поэтому можно фактически разделить актив и продать его, перенести его, лицензировать или совершить с ним какое-либо другое действие (гипотетически).

2. Он возникает из юридических прав (из договора, законодательства и т. д.). В этом случае актив не обязательно должен быть разделяемым.

Например, представьте, что вы создали знаменитый бренд.

Является ли он идентифицируемым? Да, это так, потому что вы можете (гипотетически) лицензировать или продать его.

### **4.2.3 Можно ли капитализировать затраты на нематериальный актив?**

Иногда бывает так, что актив соответствует всем критериям и имеет все характеристики нематериального актива, но его все же нельзя отражать в финансовых отчетах.

Причиной такой ситуации может быть то, что актив в данном случае не соответствует критериям признания.

Если это нематериальный актив, то нужно ответить еще на два вопроса, прежде чем сказать «Да, это он»:

#### ***1. Можете ли вы надежно измерить его стоимость?***

Если вы не можете измерить стоимость, то вы не сможете капитализировать затраты, даже если это и нематериальный актив.

Так, вы не можете капитализировать затраты на клиентскую базу собственной разработки, потому что вы не можете определить свои затраты на ее разработку.

#### ***2. Предполагается ли, что будущие экономические выгоды от актива будут получены организацией?***

Согласитесь, что будущие экономические выгоды могут быть либо увеличением доходов, либо сокращением расходов.

В любом случае будущие экономические выгоды – это потенциал для увеличения прибыли организации.

Тем не менее специалисты по МСФО считают, что организация должна быть в состоянии их измерить, иначе они не являются будущими экономическими выгодами.

Но это совсем не так. В реальной экономической действительности измерить будущие экономические выгоды иногда невозможно.

Представьте, что организация проинвестировала в произведения искусства красивую мебель для офиса и в сам офис. В состоянии ли она будет измерить увеличение своих доходов как следствие приобретения таких активов?

Согласитесь, что вряд ли она измерит и вычленит такие доходы на самом деле, но все организации почему-то уверены, что более хороший офис поможет вытащить им больше денег из карманов их клиентов.

Помимо этих требований, по-прежнему существуют некоторые нематериальные активы, которые не являются нематериальными активами в соответствии с МСФО (IAS) 38, а являются чем-то иным.

Важное примечание: вышеизложенное полностью относится к нематериальным активам, которые не разрабатываются самой организацией. Если же организация сама разрабатывает нематериальные активы, тогда ей нужно выполнить еще 6 условий, чтобы капитализировать понесенные ею расходы.

#### **4.2.4 Случай, когда компания самостоятельно разрабатывает нематериальный актив**

Когда организация действительно покупает какой-то актив у кого-то, относительно легко решить, является ли он нематериальным активом или же расходами.

Кроме того, в этом случае более вероятно, что критерии признания актива нематериальным действительно были выполнены.

Но как поступать в ситуации, когда ваша организация сама разрабатывает нематериальные активы? МСФО (IAS) 38 предлагает конкретные рекомендации для нематериальных активов, создаваемых самой организацией.

##### **1. Научные исследования.**

*Научное исследование* – процесс изучения, эксперимента, концептуализации и проверки теории, связанных с получением научных знаний.

Например, организация оценивает различные альтернативы для своего нового программного продукта. Или же организация изучает конкурирующие продукты на рынке, изучает их характеристики и пытается найти недостатки в своем продукте, чтобы предложить рынку лучший продукт.

Согласно IAS 38 нельзя капитализировать любые расходы на научные исследования. Такие затраты отражаются в отчете о прибыли или убытках по мере их возникновения. Кроме того, все технико-экономические обоснования и исследования по жизнеспособности того или иного товара также являются расходами в отчете о прибыли или убытках. Причем независимо от размера понесенных затрат и независимо от того, кто проводил такие исследования: сама организация или же ее подрядчик.

##### **2. Опытно-конструкторские разработки.**

Опытно-конструкторские разработки обычно происходят после фазы исследования.

На стадии разработки разрабатываются новые продукты, материалы, процессы и т. д. Но перед началом коммерческого производства или использования.

Крайне важно различать разработки и исследования, потому что расходы на разработку можно капитализировать. А для этого понесенные расходы должны соответствовать следующим 6 критериям:

1. Вероятные будущие экономические выгоды.
2. Намерение завершить и использовать в своей деятельности или же продать актив.
3. Наличие ресурсов для завершения и последующего использования или продажи актива.
4. Возможность использования или продажи актива.
5. Техническая осуществимость.
6. Расходы могут быть надежно измерены.

Можно капитализировать расходы на разработки только при выполнении всех 6 критериев признания, никак не ранее этого. Так же, как и нельзя капитализировать понесенные расходы ретроспективно. Например, организация понесла затраты на разработки в 2 000 BYN в июне 2018 г. и следующие 2 000 BYN в августе 2018 г. Если были выполнены все 6 критериев признания в июле 2018 г., то в августе можно капитализировать затрат только на 2 000 BYN, понесенных в июле, а затраты июня должны быть учтены в составе убытков за июнь.

### **3. Гудвил.**

Никогда не капитализируется внутренне созданный гудвил.

Можно признать только гудвил, возникший при объединении бизнеса, но этот процесс регулируется совсем другим стандартом (IFRS 3).

### **4. Другие созданные самой организацией активы.**

Возможно, организация сама создала и некоторые другие нематериальные активы, такие как бренды, базы (списки) клиентов, названия изданий или нечто подобное.

МСФО (IAS) 38 запрещает капитализировать затраты на такие созданные самой организацией активы, потому что трудно, если не невозможно, надежно измерить затраты на их создание.

## **4.2.5 Как оценить нематериальные активы при их признании**

Исходная оценка нематериального актива зависит от того, как был приобретен этот актив (см. табл. 4.1):

Таблица 4.1 – Оценка нематериального актива от способа приобретения НМА

<b>Способ приобретения НМА</b>	<b>Способ оценки НМА при признании</b>
Простая покупка	По сумме затрат
Созданные самой организацией	Прямые понесенные затраты, после выполнения ранее указанных 6 критериев признания
Как часть стоимости приобретенного бизнеса	Справедливая стоимость на дату приобретения
По государственному гранту	Справедливая стоимость или номинальная сумма + непосредственно связанные расходы
При обмене активов	Справедливая стоимость; если это невозможно, то балансовая стоимость передаваемых активов

Составлено авторам.

### **1. Стоимость нематериального актива.**

Стоимость отдельно приобретенного нематериального актива включает (МСФО (IAS) 38.27):

– его покупную цену плюс импортные пошлины и невозмещаемые налоги, за вычетом скидок и возвратов;

– любые прямые затраты на подготовку актива для его предполагаемого использования.

## **2. Последующая оценка нематериальных активов.**

Впоследствии нематериальные активы оцениваются точно так же, как и основные средства.

Можно выбрать одну из двух моделей:

1. *Модель затрат*: нематериальный актив учитывается по его стоимости за вычетом накопленной амортизации за вычетом накопленного убытка от обесценения.

2. *Модель переоценки*: нематериальный актив учитывается по справедливой стоимости на дату переоценки за вычетом накопленной амортизации и за вычетом накопленного убытка от обесценения.

Следует подчеркнуть, что модель переоценки не применяется очень часто для нематериальных активов, потому что в этом случае должен быть активный рынок для переоцениваемых объектов, что на практике случается крайне редко.

И не получится применять модель переоценки для брендов, патентов, товарных знаков и аналогичных активов.

Причина в том, что эти активы очень специфичны и уникальны, и для них нет активного рынка.

## **3. Амортизация и срок полезного использования.**

Амортизация представляет собой распределение амортизируемой суммы нематериального актива в течение срока его полезного использования.

Для этого нужно принять решение:

1) сколько нужно амортизировать или чему равна амортизируемая стоимость (стоимость минус остаточная стоимость);

2) как долго можно амортизировать или каков срок полезного использования актива;

3) как амортизировать или какой метод амортизации следует применить.

Тем не менее есть одна особенность в отношении амортизации – это срок полезного использования нематериальных активов.

Нематериальные активы могут иметь:

– конечный срок полезного использования: в этом случае можно изначально установить срок службы актива, например, в отношении какого-либо программного обеспечения;

– неограниченный срок полезного использования: нет прогнозируемого предела периода, в течение которого актив будет генерировать денежные потоки, например, бренды.

Когда есть актив с неопределенным сроком полезной службы, то его не должны амортизировать.

Вместо этого следует пересматривать срок полезного использования актива в конце каждого финансового года и искать показатели его обесценения.

#### 4.2.6 Когда прекращается признание нематериальных активов?

Следует прекратить признание нематериального актива при его отчуждении, или если при использовании актива не ожидается больше получение будущих экономических выгод.

Прибыль или убыток от прекращения признания нематериальных активов рассчитывается как:

***Чистая выручка от реализации – Балансовая (остаточная) стоимость актива.***

Прибыль или убыток признаются в составе прибыли или убытка за период.

#### 4.2.7 Отражение в отчетности некоторых видов нематериальных активов

##### ***1. Интернет-сайты.***

Предположим, что компания управляет интернет-магазином через свой фирменный веб-сайт.

Интернет-магазин известен и привлекает множество клиентов. На сайте также есть раздел с блогом компании со статьями о новейших тенденциях моды.

Этот веб-сайт является нематериальным активом, потому что компания контролирует его, у него нет физической субстанции, и он идентифицируется (то есть компания может его продать).

Однако можно ли признать этот сайт как актив?

Да, он приносит будущие экономические выгоды, поэтому одно из требований выполняется.

Но можно ли надежно оценить его стоимость?

Если он был разработан подрядчиками, то тогда это можно сделать. Если же компания разработала его собственными силами, то следует применять правила МСФО (IAS) 38 и особенно SIC 32 «Нематериальные активы – затраты на веб-сайт» для определения возможности капитализации или некапитализации понесенных затрат.

##### ***2. Хоккейная команда.***

Представьте, что вашей организации крупно повезло, и она покупает хоккейную команду.

Цена, которую организация заплатила за свое приобретение, была связана с именами конкретных хоккеистов в этой команде и суммой контрактов с ними.

Итак, является ли в этом случае нематериальным активом приобретенная хоккейная команда (или, лучше сказать, совокупность заключенных с игроками контрактов)?

Обычно контракты с сотрудниками или какие-либо другие расходы, связанные с сотрудниками, не рассматриваются в качестве нематериальных активов, потому что организация не может их контролировать. Но в нашем случае ситуация несколько иная.

Например, хоккеистам может быть просто запрещено играть в других командах по правовым основаниям, установленным некоторым хоккейным органом страны.

Кроме того, контракты с отдельными игроками могут юридически обязывать игрока оставаться в одной команде в течение нескольких лет.

В этом случае организация сможет продемонстрировать контроль над игроками и признать хоккейную команду как свой неосязаемый актив.

### ***3. Лицензии на программное обеспечение.***

Организация приобрела несколько компьютеров для своих сотрудников.

По факту поставки компьютеров организация сделала онлайн-покупку соответствующего количества лицензий для операционной системы MAC XX для запуска компьютеров.

Кроме того, была приобретена лицензия на использование специального программного обеспечения для бухгалтерского учета.

В дополнение к стоимости покупки организация взяла на себя обязательство внести годовую оплату обновления программного обеспечения. Можете продолжать использовать лицензию для программного обеспечения для бухгалтерского учета даже без ежегодных сборов за обновление, но в этом случае организация не получит никаких обновлений.

В этом случае для организации возникает 3 объекта учета:

1. Операционная система MAC XX.

Да, это нематериальный актив, поскольку он соответствует всем критериям.

Однако операционная система является неотъемлемой частью компьютеров, поскольку компьютеры не могут работать без этой системы.

Поэтому следует признать компьютеры вместе с операционной системой как объекты основных средств, а отдельный объект в виде нематериального объекта в данном случае не возникает (для получения дополнительной информации см. пар. 4 МСФО (IAS) 38).

2. Лицензия на программное обеспечение для бухгалтерского учета.

Это нематериальный актив.

В этом случае организации необходимо признать лицензию в качестве нематериального актива, потому что бухгалтерское программное обеспечение не является необходимым для запуска компьютера.

### ***4. Ежегодные обновления ПО.***

Ежегодные обновления не соответствуют определению нематериального актива, поскольку они не отделяются от основной программы.

Они относятся на расходы в составе прибыли или убытка по мере их возникновения.

Их следует рассматривать как нечто похожее на расходы на техническое обслуживание и ремонт основных средств.

### ***5. Клиентская база (списки клиентов).***

Представьте, что организация купила список клиентов у телекоммуникационной компании с именами ее клиентов, адресами и телефонами.

Является ли такое приобретение нематериальным активом?

В большинстве случаев да, потому что:

- у него нет физической формы;
- он идентифицируется (да, это потому, что организация смогла его купить);
- организация контролирует его;
- организация может надежно оценить свои затраты (она же заплатила за покупку);
- организация ожидает будущих экономических выгод (увеличение продаж в результате появления нового списка потенциальных клиентов).

### **5. Рекламная кампания.**

Представьте, что организация планирует инвестировать 1 млн BYN в рекламную кампанию на сайте в течение следующего года.

Рекламное агентство организации сообщило, что эта рекламная кампания будет укреплять бренд и позиции организации на многие годы вперед.

Таким образом, некоторые специалисты по МСФО считают, что организация должна капитализировать расходы на рекламную кампанию, поскольку она приносит будущие экономические выгоды.

Но при этом рекламная кампания не идентифицируется, то есть организация не может ее разделить и продать кому-то другому.

Поэтому организация должна признать расходы на рекламную кампанию в прибыли или убытке.

Конечно, когда кампания планируется сроком, скажем, на 2 года, тогда организация должна признать расходы в течение 2 лет в период потребления услуг.

## **4.3 Резерв по выводу объектов основных средств из эксплуатации по МСФО**

*4.3.1 Как определить размер резерва на вывод объектов долгосрочного имущества из эксплуатации*

*4.3.2 Как первоначально признать резерв по выводу объектов долгосрочного имущества из эксплуатации*

Когда организация приобретает определенные виды долгосрочных активов, она иногда обязана вывести такие объекты из эксплуатации после окончания срока их полезного использования и восстановить находящийся под ними участок земли.

Типичными примерами таких активов являются нефтяная вышка или атомная электростанция.

Когда нефтяная вышка, электростанция или аналогичный объект выполняют свою задачу и заканчивается срок его полезного использования для окружающей среды и для людей, справедливо вывести ее из эксплуатации и восстановить участок земли настолько, насколько это возможно.

В Беларуси законодательство не требует от организации снести какое-либо здание и восстановить землю после окончания срока службы такого объекта.

Но во многих странах законодательство требует сноса здания и восстановление участка земли, и поэтому организация, работающая с аналогичными активами, будет нести неизбежные расходы для вывода из эксплуатации своих активов в будущем.

Поэтому и возникает проблема, связанная с тем, когда и как следует учитывать такие расходы.

Было бы явно несправедливо учитывать такие расходы по мере их возникновения.

Причина в том, что обязательство по выводу объектов из эксплуатации и восстановлению окружающей среды возникло сразу же после создания соответствующих активов, и поэтому организация с самого начала знала об этих расходах.

Пользователи финансовой отчетности имеют право знать о таком обязательстве и соответствующих расходах.

Поэтому МСФО содержат несколько правил о так называемых «резервах по выводу объектов основных средств из эксплуатации».

IAS 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» требуют признания резерва при наличии обязательства, то есть уже существующей обязанности, возникшей в результате прошлых событий.

Когда вы приобретаете либо создаете актив, который требует ликвидации после окончания срока его полезного использования и восстановления участка земли, тогда на момент его создания или приобретения и возникает такая обязанность.

Обязательство может возникнуть либо из законодательства («юридического обязательства»), либо из действительных ожиданий третьих лиц, созданных компанией («конструктивное обязательство»).

Кроме IAS 37, положения IAS 16 «Основные средства» требуют включения первоначальной оценки затрат на демонтаж, на удаление объекта и восстановление окружающей среды в стоимость актива.

Это означает, что резерв на ликвидацию объекта не признается в составе прибыли или убытка, а признается как актив, как часть стоимости объекта основных средств.

Наконец, есть IFRIC 1 «Изменения в существующих обязательствах по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению окружающей среды и иных аналогичных обязательствах».

### 4.3.1 Как определить размер резерва на вывод объектов долгосрочного имущества из эксплуатации

Определение размера резерва является сложным процессом, поскольку при его расчете нужно учесть множество неопределенностей. Основная проблема здесь заключается в том, что делается попытка измерить расходы, которые будут понесены после окончания срока полезного использования конкретного актива. А это может произойти через 30, 40 или даже через 100 лет.

Согласитесь, что в нашей стране трудно спрогнозировать, что произойдет в течение ближайших полгода, не говоря уже о сроке в 100 лет.

И все же при расчете суммы резерва нужно обратить внимание на самое главное, а именно:

- на виды расходов по выводу объекта из эксплуатации, их детализацию, время, необходимое для вывода;
- на корректировки суммы резерва на уровень инфляции;
- на дисконтирование размера резерва.

Таким образом, процесс расчета суммы резерва будет состоять из следующих этапов:

#### *1. Привлечение экспертов для оценки будущих расходов.*

Несомненно, белорусские бухгалтеры очень умные люди, но, к сожалению, знают не все в отношении технической стороны ликвидации объекта. Поэтому технические специалисты в бухгалтерском деле также иногда оказываются очень даже полезными. По крайней мере, необходимо получить от них как минимум следующую информацию:

- какие работы необходимы для ликвидации/восстановления объектов;
- какова расчетная стоимость таких работ с достаточной их детализацией;
- какое время потребуется на выполнение таких работ исходя из расчетных сроков (несомненно, что даже белорусский бухгалтер не может предположить, что белорусская атомная электростанция будет разобрана в течение 1 года – для завершения работы может потребоваться и 10 лет, если не больше).

#### *2. Изучение отчета технических специалистов и его корректировка.*

Технические специалисты – профессионалы в своем деле, но они не бухгалтеры. Поэтому необходимо понять, как технические специалисты оценивают будущие затраты. А для этого из их отчета необходимо уяснить следующее: по каким тарифам – сегодняшним или прогнозным – были спрогнозированы затраты на ликвидацию объекта; принималась ли во внимание инфляционная составляющая прогнозирования таких тарифов.

В расчет бухгалтеров не должна включаться дважды инфляционная составляющая прогнозной оценки, поэтому если расчет был сделан в текущей оценке тарифов, тогда необходимо скорректировать примененный тариф на реальную ставку дисконтирования (исключая эффект общей инфляции).

Если же технические специалисты применили тариф с учетом инфляции (что бывает крайне редко в практике), то в этом случае бухгалтеры применяют номинальную ставку дисконтирования.

В правоприменительной практике обычно просят технических экспертов при осуществлении их расчетов использовать цены и тарифы текущего года, которые затем корректируются на эффект инфляции. Основная причина в том, что денежные потоки не заканчиваются горизонтом в один год, а все-таки будут продолжаться на протяжении нескольких лет, и оценка уровня инфляции может быть дифференцированной в разные годы;

— проводился ли расчет экспертов на основе существующих технологий или же они свои прогнозы затрат делали на основе технологий, которые пока еще недоступны для применения. Такие расчеты должны делаться на основании применения действующих на время расчета резерва технологий, а не на основании будущих и неприменяемых пока еще технологий, затраты по которым в настоящее время невозможно определить;

— какая часть этих расходов связана с ликвидацией зданий и сооружений, какая часть таких расходов относится к восстановлению окружающей среды.

Ответы на эти вопросы важны для определения размера и сроков формирования резерва.

*3. Выбор ставки дисконтирования и дисконтирование своих денежных потоков.*

IAS 37 требует выбрать «ставку(ки) до налогообложения, отражающую(ие) текущую рыночную оценку временной стоимости денег и риски, характерные для обязательства» (pre-tax rate(s) that reflect(s) current market assessment of the time value of money and the risks specific to liability).

В МСФО мало указаний относительно выбора ставки дисконтирования в каждом конкретном случае, поскольку существует множество подходов к выбору учетной ставки для конкретной ситуации. Причем у каждого из них есть свои плюсы и минусы.

Наиболее популярны в Беларуси ставки дисконтирования, которые принимаются на уровне ставки рефинансирования Национального банка или фактической ставки процента по долгосрочным кредитам банка. В последнем случае это текущая эффективная ставка процента по долгосрочной задолженности, то есть процент, под который предприятие может взять средства в долг в настоящее время. В необходимых случаях может учитываться надбавка за риск, которая добавляется к ставке дисконтирования для безрисковых вложений.

#### **4.3.2 Как первоначально признать резерв по выводу объектов долгосрочного имущества из эксплуатации**

После расчета размера резерва необходимо признать его в учете и финансовой отчетности. Как указывалось ранее, IAS 16 требует признания первоначальной оценки затрат на вывод из эксплуатации в стоимости актива.

Поэтому в бухгалтерском учете делается следующая запись:

**Дебет** «Основные средства (объекты: атомная электростанция, нефтяная вышка, здание, оборудование, что угодно)»;

**Кредит** «Резерв на вывод объектов долгосрочного имущества из эксплуатации».

Вопрос в том, когда следует признать такой резерв, поскольку белорусская атомная электростанция или аналогичные активы строятся в течение нескольких лет.

Резерв должен быть признан только тогда, когда произошло событие (в прошлом), которое создает обязательство в настоящем.

В большинстве случаев обязательство создается вместе с вашим активом. Конечно же, у вас будет меньше затрат на ликвидацию не смонтированного до конца реактора, чем на демонтаж полностью демонтированного реактора (что и следовало бы учесть строителям белорусской АЭС).

Поэтому наиболее рациональный вариант признания резерва состоит в распределении его размера по отдельным годам за весь период создания актива. Чем больший срок строительства от его начала, тем больше у вас размер возникшего обязательства.

Есть своя особенность по признанию резервов на покрытие будущих операционных убытков от хозяйственных операций.

Событие для возникновения обязательства в этом случае происходит при выполнении хозяйственных операций. Поэтому в данном случае не признаются никакие резервы на покрытие будущих операционных убытков, вызванных операциями на момент создания актива.

Кроме того, такой резерв к осуществляемым операциям, а не к самому активу, и поэтому этот резерв признается в составе прибыли или убытка (а не в стоимости актива).

Например, возьмем белорусскую АЭС. После монтажа реакторов возникает необходимость их демонтажа по истечении срока их полезного использования, поэтому резерв на демонтаж признается во время их монтажа в стоимости электростанции.

В процессе эксплуатации атомной электростанции образуются радиоактивные отходы. Конечно же, такие отходы необходимо извлекать и утилизировать, и это довольно дорого, потому что их нужно хранить в бетонных холодильных агрегатах, а затем в постоянном хранилище. Резерв на такие расходы признается при производстве радиоактивных отходов (то есть при эксплуатации АЭС).

### ***Последующий учет резерва на демонтаж***

Прежде всего необходимо каждый отчетный период дисконтировать сумму резерва. Это означает взимание процентов от суммы резерва с целью приведения в соответствие суммы обязательства до его будущей стоимости.

Во-вторых, не забывайте начислять амортизацию с вашего актива.

Наконец, необходимо пересмотреть размер вашего резерва в конце каждого отчетного периода и признать его изменения в соответствии с IFRIC.

Причем учет изменения резерва зависит от модели учета вашего актива:

– если вы учитываете свой актив по модели затрат (по первоначальной стоимости), то в этом случае вы признаете сумму изменения резерва в стоимости вашего актива;

– если вы учитываете свой актив по модели переоценки (по переоцененной стоимости), то тогда вы признаете изменение своего резерва как увеличение либо уменьшение резервов переоценки.

### **Рассмотрим учет резерва на демонтаж основных средств на примере.**

Допустим, ваши технические специалисты оценили расходы на вывод из эксплуатации атомной электростанции следующим образом (с учетом срока полезного использования в 30 лет) (рис. 4.1).

Годы	Расходы, млн долл. США
2069	800
2070	1 000
2071	1 200
2072	1 100
2073	500

Рисунок 4.1 – Исходные данные

Кроме того, эксперты оценивают ежегодные расходы в размере 200 млн долл. США для удаления радиоактивных отходов, вызванных деятельностью электростанции в течение срока ее полезного использования.

Все расходы указаны в реальных ценах (2019 год).

Исходя из достигнутых результатов социально-экономического развития страны за 2018 год вы предполагаете, что уровень инфляции составит 1,5 %, и соответствующая ставка дисконтирования составляет 2 %.

Рассчитаем резерв для вывода из эксплуатации белорусской атомной электростанции и признаем его в финансовой отчетности этой электростанции.

### **РАСЧЕТ**

После получения отчета наших экспертов оценки уровня инфляции и установления размера учетной ставки необходимо проверить все исходные данные для расчета, то есть нам необходимо:

– проинфляцировать денежные потоки, поскольку они указаны в текущих ценах;

– продисконтировать денежные потоки до их текущей стоимости.

При этом вы не должны включать прогнозные расходы на удаление радиоактивных отходов в сумму резерва для вывода АЭС из эксплуатации.

Причина в том, что в данном случае обязательство возникает, когда электростанция уже находится в эксплуатации, поэтому вам необходимо будет признать соответствующие резервы на покрытие будущих операционных убытков, когда АЭС уже работает и производит радиоактивные отходы (причем признать такой резерв именно в составе прибыли или убытка).

Первоначальный расчет резерва для вывода из эксплуатации АЭС представлен таблице 4.1

Таблица 4.1 – Первоначальный расчет резерва для вывода из эксплуатации АЭС

Годы	Количество лет с 2019 (А)	Расходы (В)	Расходы с учетом индекса в 1,5 % (С) (С=В x 1,015 x степень количества лет из А)	Фактор дисконтирования при 2 % (D = 1/(1,02) в степени количества лет из А)	Текущая стоимость (E = C x D)
2069	30	800	1 250	0,552	690
2070	31	1 000	1 586	0,541	858
2071	32	1 200	1 932	0,531	1 026
2072	33	1 100	1 798	0,520	936
2073	34	500	830	0,510	424
Всего		4 600	7 396	n/a	3 934

Составлено автором.

На счетах сумма начисленного резерва отразится как:

**Дебет** «Основные средства (собственность), основные средства (атомная электростанция)»: 3 934 долл. США;

**Кредит** «Резерв для вывода из эксплуатации»: 3 934 долл. США.

Если не происходит никаких изменений в исходных данных для расчета первоначального размера резерва, то просто необходимо отразить сумму дисконтирования. В учете за 2020 год будет сделана запись:

**Дебет** «Финансовые расходы»: 78 долл. США (3 934 x 2%);

**Кредит** «Резерв для вывода из эксплуатации»: 78 долл. США.

Теперь предположим, что в 2021 году размер ставки дисконтирования изменится до 1,8 %, а все остальные оценки (денежные потоки) останутся неизменными.

Необходимо будет пересчитать резерв и учесть его изменения в строгом соответствии с IFRIC 1.

Обратите внимание, что расчет делается за 2021 год, а не за 2019 год, и поэтому количество лет для дисконтирования изменяется (уменьшается) ровно на 2 (причем уменьшается вовсе не для учета инфляции по расходам, поскольку такие действия будут и дальше рассчитываться со дня отчета).

Новая таблица будет выглядеть примерно так: таблица 4.2.

Таблица 4.2 – Новая таблица первоначального расчета резерва для вывода из эксплуатации АЭС

Годы	Количество лет с 2019 (А)	Расходы (В)	Расходы с учетом индекса в 1,5 % (С) (С из предыдущей таблицы)	Фактор дисконтирования при 1,8 % (D)	Текущая стоимость (E = C x D)
2069	28	800	1 250	0,607	758
2070	29	1 000	1 586	0,596	946
2071	30	1 200	1 932	0,586	1 132
2072	31	1 100	1 798	0,575	1 034
2073	32	500	830	0,565	468
Всего	—	4 600	7 396	—	4 338

Составлено автором.

Как видим, размер пересмотренного резерва в сумме 4 338 долл. США отличается от изначально рассчитанного резерва (3 934 долл. США).

Предполагая, что используется модель затрат (по первоначальной стоимости) для учета электростанции как объекта основных средств, необходимо признать изменение размера резерва в учете и в финансовой отчетности.

Но прежде чем мы признаем такое изменение резерва в соответствии с IFRIC 1, необходимо также учесть сумму дисконта за 2021 год:

**Дебет** «Финансовые расходы»: 80 долл. США  $((3\ 934 + 78) \times 2\%)$ ;

**Кредит** «Резерв для вывода из эксплуатации»: 80 долл. США.

Затем мы признаем изменение в сумме резерва:

**Дебет** «Основные средства (АЭС)»: 246 долл. США  $(4\ 338 \times (3934 + 78 + 80))$ ;

**Кредит** «Резерв для вывода из эксплуатации»: 246 долл. США.

Наконец, когда организация начинает выводить белорусскую АЭС из эксплуатации, то есть ликвидирует электростанцию и восстанавливает землю и окружающую среду, именно тогда все понесенные затраты списываются за счет созданного резерва:

**Дебет** «Резерв для вывода из эксплуатации»: XXX долл. США;

**Кредит** «Банковский счет/Поставщики»: XXX долл. США.

## **Лекция 5. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ЗАПАСОВ В СООТВЕТСТВИИ С МСБУ/МСФО**

### **5.1 Особенности учета запасов**

Материально-производственные запасы первоначально признаются по себестоимости. Себестоимость запасов определяется за вычетом любых торговых скидок и компенсаций, предоставленных продавцом, и включает импортные пошлины, невозмещаемые налоги, затраты на транспортировку, погрузку-разгрузку и прочие затраты, непосредственно относящиеся к приобретению запасов. Запасы учитываются по наименьшей из двух величин: себестоимости и чистой цены продажи (net realisable value, NRV).

*Чистая цена продажи* – это оценочная цена возможной продажи в условиях обычной деятельности за вычетом расчетных затрат на завершение работ и возможных затрат по сбыту. В соответствии с МСБУ (IAS) 2 «Запасы» стоимость запасов, которые обладают индивидуально определенными признаками и не являются взаимозаменяемыми, а также тех запасов, которые были выделены под конкретный заказ, должна определяться для каждой единицы таких запасов. Стоимость всех прочих запасов определяется по формуле ФИФО «первое поступление – первый отпуск» (first-in, first-out, FIFO) или по формуле средневзвешенной стоимости. Использование формулы ЛИФО

«последнее поступление – первый отпуск» (last-in, first-out, LIFO) не допускается. Компания должна использовать одну и ту же формулу расчета стоимости для всех однотипных по характеру и сфере применения запасов. Если запасы имеют разную природу или применяются компанией в разных сферах деятельности, может оказаться целесообразным использовать разные формулы расчета стоимости. Выбранная формула расчета стоимости применяется последовательно от периода к периоду. Затраты на приобретение запасов включают в себя цену покупки, импортные пошлины и прочие налоги (за исключением тех, которые впоследствии возмещаются предприятию налоговыми органами), а также затраты на транспортировку, погрузку-разгрузку и прочие затраты, непосредственно относимые на приобретение готовой продукции, материалов и услуг. Торговые уценки, скидки 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 затраты* – 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.

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 оценки 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.

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 предприятием;
- 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;
- обстоятельства или события, которые привели к реверсированию уценки запасов;
- балансовая стоимость запасов, заложенных в качестве обеспечения исполнения обязательств.

## **Лекция 6. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА СЧЕТОВ К ОПЛАТЕ (ФИНАНСОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ) В СООТВЕТСТВИИ С МСБУ/МСФО. ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ФИНАНСОВЫХ ИНСТРУМЕНТОВ СОГЛАСНО IAS 32**

- 6.1 Основная цель IAS 32. Определение финансового инструмента*
- 6.2 Определение финансового актива*
- 6.3 Определение финансового обязательства*
- 6.4 Определение долевого инструмента*
- 6.5 Акционерный капитал или обязательство?*
- 6.6 Операции с собственным капиталом*
- 6.7 Сложные финансовые инструменты*
- 6.8 Выкупленные собственные акции*
- 6.9 Зачет финансового актива и финансового обязательства*

Существуют три IFRS, раскрывающих особенности наиболее сложной темы самих стандартов, а именно представление в финансовой отчетности финансовых инструментов:

1. IAS 32 Presentation of Financial Statements («Представление финансовой отчетности»). Этот стандарт дает основные определения и правила представления финансовых инструментов.

2. IFRS 7 Financial Instruments: Disclosures («Финансовые инструменты: раскрытие информации»). В данном стандарте приведен перечень всей необходимой информации, которую следует включить в примечания к финансовой отчетности о финансовых инструментах.

3. IFRS 9 Financial Instruments («Финансовые инструменты»). Самый новый и самый известный стандарт, поскольку именно он содержит все

необходимое для признания, прекращения признания и оценки финансовых инструментов.

Учитывая неоднозначность восприятия самих финансовых инструментов в Беларуси вследствие как полного отсутствия таковых в финансовой отчетности большинства белорусских организаций, так и проблем в их представлении в финансовой отчетности из-за их специфики, данная статья посвящена изложению основ понятий финансовых инструментов и их представлению в финансовой отчетности.

## 6.1 Основная цель IAS 32. Определение финансового инструмента

Международный стандарт бухгалтерского учета 32 (International Accounting Standard 32), или МСБУ 32 (IAS 32), устанавливает общие принципы представления финансовых инструментов в финансовой отчетности, в частности:

- дает определения финансовых инструментов;
- показывает, как отличить капитал от обязательств;
- содержит руководство по сложным (комбинированным) финансовым инструментам;
- устанавливает правила представления в отчетности выкупленных собственных акций;
- определяет условия, при которых можно зачесть финансовый актив и финансовое обязательство в отчете о финансовом положении (финансовой позиции).

**Финансовый инструмент** – это любой контракт, который приводит к возникновению финансового актива у одной организации и финансового обязательства или долевого инструмента у другой организации (IAS 32.11).

Обратите внимание, что в данном случае ключевым словом является «контракт».

И это основное различие между финансовыми инструментами и другими активами и обязательствами: именно наличие заключенного контракта.

Согласитесь, что если нет необходимости в заключении каких-либо контрактов для признания здания или же компьютерной программы в качестве внеоборотного актива, то вы должны заключить определенный контракт для признания финансового инструмента.

Из приведенного выше определения вытекают основные типы финансовых инструментов:

- финансовый актив;
- финансовое обязательство;
- долевыми инструментами.

Рассмотрим их поподробнее.

## 6.2 Определение финансового актива

В соответствии с IAS 32.11 под финансовым активом понимается любой актив, который представляет собой:

– денежные средства. Это предельно ясно – все денежные средства в кассе организации, на банковских счетах и другие денежные эквиваленты являются финансовыми активами;

– долевой инструмент другой организации. Например: если вы покупаете акции Минского тракторного завода (МТЗ) на валютно-фондовой бирже, то акции МТЗ являются вашим финансовым активом (и инструментом долевого участия для МТЗ).

Предусмотренное договором право (договорное право):

– получить денежные средства или другой финансовый актив от другого лица.

Например:

– дебиторская задолженность вашей организации, выданные кредиты, купленные облигации;

– обменяться финансовыми активами или финансовыми обязательствами с другим предприятием на условиях, которые потенциально благоприятны для предприятия.

Например:

– купленные опционы колл, купленные опционы пут;

– контракт, который будет или может быть урегулирован собственными долевыми инструментами предприятия;

– производный инструмент, по которому организация обязана или может стать обязанной получить переменное количество своих собственных долевого инструментов;

– производный инструмент, расчеты по которому будут или могут быть осуществлены иным способом, чем путем обмена фиксированной суммы денежных средств или другого финансового актива на фиксированное количество собственных долевого инструментов организации.

## 6.3 Определение финансового обязательства

Согласно IAS 32.11 финансовое обязательство – это любое обязательство, которое:

– является договорным обязательством (то есть предусмотренным договором обязательством), как то:

1) получить денежные средства или другой финансовый актив от другого лица.

Пример: кредиторская задолженность, взятые кредиты, выпущенные облигации;

2) обменять финансовые активы или финансовые обязательства с другим предприятием на условиях, которые потенциально неблагоприятны для предприятия.

Пример: письменные опционы колл, письменные опционы пут;

– представляет собой контракт, расчеты по которому будут или могут быть осуществлены собственными долевыми инструментами организации и который является:

1) непроизводным инструментом, по которому организация обязана или может стать обязана передать переменное количество своих собственных долевого инструмента;

2) производным инструментом, расчеты по которому будут или могут быть урегулированы иным способом, чем путем обмена фиксированной суммы денежных средств или иного финансового актива на фиксированное количество собственных долевого инструмента организации.

Есть несколько исключений, когда инструмент соответствует определению финансового обязательства, но он все еще классифицируется как долевого инструмент, например, инструменты с правом досрочного погашения или обязательства к погашению.

#### **6.4 Определение долевого инструмента**

В соответствии с IAS 32.11 долевым инструментом является любой договор, который подтверждает остаточную долю в активах предприятия после вычета всех его обязательств.

Таким образом, долевого инструмент – это, по сути, ваш собственный капитал, и он может включать не только акции, но также определенные warrants, опционы и другие инструменты.

Как представить финансовые инструменты в отчетности? Основное правило в IAS 32.15 – классифицировать финансовые инструменты при первоначальном признании как финансовое обязательство, финансовый актив или долевого инструмент в соответствии с:

– существом договора;

– определениями финансового актива, финансового обязательства и долевого инструмента.

Классифицировать финансовые активы не так уж и сложно, но иногда возникают проблемы с разграничением финансовых обязательств и долевого инструмента.

## 6.5 Акционерный капитал или обязательство?

Главный вопрос, на который нужно ответить при классификации инструмента как финансового обязательства или долевого инструмента: есть ли договорное обязательство по уплате денежных средств или передаче другого финансового актива другому лицу.

Или в качестве альтернативы обязательство обменять финансовые активы или финансовые обязательства в потенциально неблагоприятных условиях.

Если да, то инструмент является финансовым обязательством.

Если нет, то инструмент является долевым инструментом.

Однако что, если существует обязательство по передаче собственных долевых инструментов, а вовсе не денежных средств или другого финансового актива?

Обратимся к самой сложной части – сделкам с собственным капиталом.

## 6.6 Операции с собственным капиталом

Согласно IAS 32.16 долевого инструмента:

– непроизводный инструмент, который не включает в себя договорных обязательств по поставке переменного количества собственных долевых инструментов;

– производный инструмент, который будет погашен только эмитентом, который обменивает фиксированную сумму денежных средств или другой финансовый актив на фиксированную сумму своих собственных долевых инструментов.

Две самые важные вещи, на которые следует обратить внимание:

1. Долевые инструменты выпущены организацией или выпущены кем-то еще.

2. Является ли сумма к оплате или обмену фиксированной или переменной.

Несколько примеров:

1. Вы продаете опцион, чтобы передать 1 000 акций МТЗ своему партнеру.

Это финансовое обязательство, потому что акции не являются вашими собственными акциями. Они принадлежат кому-то другому (в данном случае МТЗ).

2. Вы продаете опцион, чтобы передать ваши собственные акции на общую сумму 1 000 BYN вашему партнеру.

Это также финансовое обязательство, потому что, хотя акции принадлежат вам, их количество является переменным. Почему?

Потому что точное количество акций будет зависеть от текущей цены акции при передаче.

Вы рассчитаете его как 1 000 BYN, деленное на рыночную цену одной акции на белорусской валютно-фондовой бирже.

3. Вы продаете опцион, чтобы передать 1 000 штук ваших собственных акций вашему коллеге.

В данном случае это долевого инструмент, потому что акции – ваши, а их количество фиксированное – 100.

Рассмотрим две составляющие в этих примерах:

1. Финансовое обязательство: кредит, потому что эмитент обязан погасить кредит с переводом денежных средств;

2. Долевого инструмент: опцион колл, предписывающий владельцу передать некоторое количество обыкновенных акций.

В этом случае эмитент должен классифицировать и представлять в отчетности эти два составляющих элемента по-отдельности:

- кредитный элемент представляется как финансовое обязательство;
- элемент опциона колл представляется в отчетности как долевого инструмент.

## **6.7 Сложные финансовые инструменты**

Некоторые финансовые инструменты представляют собой как обязательство, так и капитал.

Например, конвертабельная облигация, в которой эмитент выпускает облигацию для покупателя, и у покупателя есть возможность получить некоторое количество обыкновенных акций эмитента вместо того, чтобы получить платеж деньгами.

## **6.8 Выкупленные собственные акции**

Выкупленные собственные акции – это термин, используемый IAS 32 в отношении собственных акций.

Если вы приобретаете собственные акции, вам нужно вычесть их из капитала и не признавать в качестве финансовых активов.

## **6.9 Зачет финансового актива и финансового обязательства**

Зачет означает представление финансового актива и финансового обязательства в виде единой чистой суммы в отчете о финансовом положении.

IAS 32.42 устанавливает следующие правила, когда вы должны зачесть финансовый актив в финансовое обязательство:

1. Если у вас есть законное право на зачет признанных сумм;
2. Когда вы намереваетесь произвести расчет на нетто-основе или реализовать актив и обязательство одновременно.

Небольшой пример.

Представьте, что вы управляете торговой сетью и покупаете товары у местного белорусского производителя.

Вы приобрели некоторые его товары, и у вас есть кредиторская задолженность перед ним в размере 10 000 BYN.

Но вы выставили счет вашему поставщику за рекламу его товара в ваших рекламных материалах в целях продвижения этого товара в размере 2 500 BYN.

Таким образом, в то же время у вас есть и дебиторская задолженность в 2 500 BYN.

Вы можете представить в финансовой отчетности эти две статьи как одну в виде чистого финансового обязательства в сумме 7 500 BYN, если для этого нет юридических ограничений, и вы договорились с поставщиком в контракте о том, что вы будете делать чистые платежи.

## **Лекция 7. КАПИТАЛ ОРГАНИЗАЦИИ: ЕГО ОПРЕДЕЛЕНИЕ И РАСКРЫТИЕ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В СООТВЕТСТВИИ С МСБУ/МСФО**

*7.1 Капитал организации: его определение и раскрытие в финансовой отчетности*

*7.2 Концепция прибыли и убытков и прочей совокупной прибыли и убытков в IFRS: проблемы и решения*

### **7.1 Капитал организации: его определение и раскрытие в финансовой отчетности**

По существу, в финансовых отчетах представляются два класса капитала (capital): долговой капитал (или обязательства (debt)) и собственный капитал (equity). Однако долги и долевые инструменты могут иметь разные уровни выражаемых прав, доходности и рисков. Когда предприятие выпускает какой-то финансовый инструмент, ему прежде всего необходимо определить класс капитала, к которому этот финансовый инструмент относится, то есть либо к обязательствам, либо к собственному капиталу. Результат такой классификации может существенно повлиять на финансовые результаты деятельности и финансовое положение (позицию) компании. Классификация обязательства существенно влияет на коэффициенты финансового рычага компании и

приводит к необходимости возникновения платежей, в том числе и процентов, которые приводят к уменьшению прибыли предприятия. Классификацию же собственного капитала компании можно рассматривать как размывание существующих интересов собственников в собственном капитале.

Разнообразие инструментов, выпускаемых предприятиями, затрудняет эту классификацию, что иногда приводит к появлению финансовых инструментов, которые выглядят как составная часть собственного капитала, но учитываются как обязательства. Недавние изменения в видах выпускаемых финансовых инструментов усложнили структуру капитала с вытекающими из этого трудностями в толковании и понимании отдельных его составляющих. Следовательно, классификация капитала является субъективной, что имеет последствия, в первую очередь для анализа финансовой отчетности.

Чтобы избежать этой субъективности, инвесторам часто рекомендуется сосредоточиться на денежных средствах и движении денежных средств при анализе корпоративных финансовых отчетов. Однако недостаточный финансовый капитал может вызвать проблемы с ликвидностью и создать проблемы для роста компании. Исследование проблем управления финансовым капиталом обычно осуществляется на предприятиях, структура и размер капитала которых регулируются внешним регулятором, но оно не менее важно для всех остальных компаний, в отношении капитала которых такие регуляторы не действуют.

Не существует формализованного определения финансового капитала до настоящего времени; финансовый капитал определяется по-разному: как собственный капитал, принадлежащий акционерам, или как собственный капитал плюс заемный капитал, включая финансовую аренду. Такие разные подходы, как правило, влияют на то, как измеряется капитал, что влияет на финансовый показатель доходности используемого капитала (ROCE). Понимание того, что предприятие рассматривает как капитал и какова его стратегия управления таким капиталом, важно для всех компаний, а не только для банков и страховых компаний. Пользователи финансовых отчетов имеют разные взгляды на то, что важно для них при анализе капитала. Некоторые пользователи акцентируют внимание на исходном инвестиционном капитале, другие – на капитале, отраженном в финансовой отчетности (бухгалтерском капитале), а третьи – на показателе рыночной капитализации.

У каждого инвестора есть свои конкретные, но такие разные потребности в информации о капитале в зависимости от применяемого подхода к оценке деятельности. Если подход оценки основан на модели дивидендов, то нехватка капитала может повлиять на будущие дивиденды. Если ROCE используется для сравнения результатов деятельности различных компаний, то инвесторы должны знать природу и сумму исходного капитала, используемого в деятельности компании. На практике же существуют разные подходы как к самой структуре капитала компании, так и к тем показателям, на основе которых рассчитывается сама эффективность управления капиталом.

Существуют различные требования к компаниям в части раскрытия информации о «капитале». При разработке IFRS 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации» Совет по МСФО (IASB) рассмотрел вопрос о том, следует ли вообще требовать раскрытия в финансовой отчетности информации о капитале. При оценке уровня риска компании важно учитывать уровень управления капиталом и размер капитала предприятия. Совет по МСФО (IASB) полагает, что раскрытие информации о капитале полезно для всех компаний. Но такая информация в финансовой отчетности не предназначена для замены раскрываемой информации о капитале, требуемой регулирующими органами, поскольку их причины для раскрытия такой информации и состав раскрываемой информации могут существенно отличаться от требований IASB. Поскольку капитал компании не относится исключительно к финансовым инструментам, то IASB отразил состав раскрываемой информации именно в IAS 1 «Представление финансовой отчетности», а не в МСФО (IFRS) 7. МСФО (IFRS) 7 требует определенной информации о финансовых обязательствах; у него нет аналогичных требований к долевым инструментам.

Совет по МСФО (IASB) рассмотрел вопрос о том, отличается ли определение капитала от определения собственного капитала в МСФО (IAS) 32. Было установлено, что в большинстве случаев размер и структура капитала будут такими же, как и размер и структура собственного капитала, но могут быть и различия вследствие включения либо исключения некоторых других элементов. Походы к раскрытию капитала по IFRS предназначены для того, чтобы дать компаниям в финансовой отчетности возможность высказать свое мнение об элементах капитала, если они отличаются от элементов собственного капитала.

В результате IAS 1 требует, чтобы компания раскрывала информацию, которая позволяет пользователям оценивать цели, политику и процессы компании для управления капиталом. Эта цель достигается путем раскрытия качественных и количественных данных. Первые должны включать в себя описательную информацию, то, как компания управляет своим капиталом, независимо от того, существуют ли какие-либо внешние требования к размеру и структуре капитала, и как эти требования включены в систему управления капиталом. Некоторые компании рассматривают свои финансовые обязательства как часть их капитала, в то время как другие компании рассматривают капитал как результат исключения некоторых компонентов собственного капитала – например, из-за хеджирования денежных потоков.

IASB решил не требовать количественного раскрытия информации о внешних требованиях, предъявляемых к капиталу, а решил остановиться на том, что должно быть раскрыто в финансовой отчетности в отношении капитала, соответствует ли капитал компании любым внешним требованиям в его отношении, и если нет, то последствия такого несоблюдения. Кроме того, в настоящее время нет требования раскрывать целевые показатели капитала, установленные руководством компании, и показывать соответствие или же

несоответствие капитала компании этим установленным целям, равно как последствия любого их недостижения.

Как показывает практика, в финансовой отчетности различных компаний обычно представляют информацию о том, каковы результаты управления показателем финансового рычага, какова эффективность управления капиталом для поддержания будущей деятельности, как и какие финансовые коэффициенты используются для оценки уместности структуры их капитала. Компании основываются при этом в основном на внутренней информации, предназначенной для ключевого управленческого персонала. Если предприятие работает в нескольких юрисдикциях с различными внешними требованиями к характеристикам капитала, вследствие чего совокупное раскрытие капитала не предоставляет полезной информации для пользователей, то предприятие может раскрывать отдельную информацию для каждого отдельного требования каждого внешнего регулятора к капиталу.

Помимо требований МСФО (IAS) 1, предполагается, что руководство должно включать информацию о перспективах, о тенденциях, неопределенностях или других факторах, которые могут повлиять на капитальные ресурсы предприятия в соответствующих комментариях. Кроме того, некоторые юрисдикции относят раскрытие информации о капитале к своей компетенции (Англия и т. п.). Любой анализ финансового положения компании при этом должен включать рассмотрение того, сколько капитала у нее есть и достаточно ли его для нужд компании.

В дополнение к годовому отчету в этом случае инвестор может найти подробную информацию о структуре капитала предприятия, когда предприятие участвует в сделке, например, по продаже облигаций или акций. Считается вполне естественным, что предприятие должно составить таблицу о капитализации в проспекте эмиссии, отражающую влияние транзакций на структуру капитала. В таблице обычно могут быть показаны имущественные права и долговые обязательства организации, а также могут быть показаны потенциальные источники финансирования. Таблица капитализации может представлять собой и проформу влияния событий, которые произойдут в результате, например, возможной автоматической конвертации привилегированных акций, выпуска обыкновенных акций или использования предлагаемой выручки для погашения долга или других целей.

Совет по МСФО не требует составления такой таблицы и представления такой информации, но эта информация часто требуется регуляторами ценных бумаг.

Итак, как видим, информация о структуре капитала предприятия представляется и описывается в нескольких документах, включая комментарии руководства, примечания к финансовой отчетности, промежуточные отчеты и любые документы, требуемые регуляторами ценных бумаг.

Существует много подходов как к определению термина «капитал», так и к структуре капитала компании, что неудивительно, учитывая трудности с поиском источников информации о капитале и разнообразием бизнес-моделей в

экономике. Потребности в капитале очень специфичны для бизнеса и зависят от многих факторов, таких как долговые обязательства и сохранение долговых рейтингов. Разнообразие информации и несогласованность в области раскрытия капитала не способствуют процессу принятия решений инвесторами.

Поэтому все проблемы, имеющие отношение к определению структуры капитала компании, существенно влияют на оценку любого потенциального изменения в финансовой гибкости и стоимости компании.

## **7.2 Концепция прибыли и убытков и прочей совокупной прибыли и убытков в IFRS: проблемы и решения**

Показатели эффективности деятельности предприятия отражаются в отчете о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе. МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» определяет прибыль или убыток как «общий доход за вычетом расходов, за исключением компонентов прочего совокупного дохода» (the total of income less expenses, excluding the components of other comprehensive income). Прочий совокупный доход (OCI) определяется как включающий в себя «статьи доходов и расходов (в том числе и корректировки переклассификации), которые не признаются в составе прибыли или убытка по мере необходимости или разрешены другими МСФО». В целом совокупный доход определяется как «изменение капитала (equity) в течение периода, полученного в результате операций и других событий, за исключением тех изменений, которые произошли в результате операций с собственниками в качестве владельцев».

Цель отчета о прибылях и убытках и прочего совокупного дохода (далее – OCI) заключается в том, чтобы представить финансовые результаты предприятия в виде, полезном для широкого круга пользователей, с тем чтобы они могли попытаться оценить будущие чистые притоки денежных средств предприятия. Для этого сам отчет должен быть структурирован и агрегирован таким образом, чтобы сделать его понятным и сопоставимым. МСФО в настоящее время требуют, чтобы отчет представлялся либо как один отчет, представляющий собой комбинированный отчет о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе, или же как два отдельных отчета, а именно в виде отчета о прибыли или убытках и отчета о прочем совокупном доходе. Предприятие должно представлять отдельно в OCI те статьи, которые будут реклассифицированы (преобразованы) в последующем в прибыль или убыток, и те статьи, которые никогда не будут реклассифицированы (преобразованы) в прибыль или убыток. И соответствующие суммы налоговых эффектов должны быть распределены по этим разделам.

Прибыль или убыток включает все статьи доходов или расходов (включая корректировки реклассификации), за исключением тех статей доходов или

расходов, которые признаны в OCI по мере необходимости или разрешены же отдельными МСФО.

Корректировки переклассификации представляют собой суммы, преобразованные в прибыль или убыток (далее – P/L) за текущий период, которые были признаны составной частью OCI в текущем или прошлых отчетных периодах. При осуществлении переклассификации прибыль или убытки переклассифицируются из статей капитала в P/L посредством их корректировки. Другими словами, прибыли или убытки сначала признаются в OCI, а затем в последующие отчетные периоды признаются в составе P/L. Таким образом, прибыль или убыток отражаются в совокупном доходе как минимум в двух отчетных периодах.

Примером доходов, признанных в OCI, но которые могут быть реклассифицированы в прибыль или убыток, являются доходы или же убытки от пересчета операций иностранных подразделений в иностранной валюте и реализованные прибыли или убытки по хеджированию денежных потоков.

IAS 21 «Влияние изменений валютных курсов» является одним из примеров стандарта, который требует, чтобы прибыли и убытки были реклассифицированы из капитала в P/L в качестве корректировки при переклассификации. Когда у группы есть зарубежная дочерняя компания, курсовые разницы будут возникать при пересчете гудвила и чистых активов дочерней компании. В соответствии с IAS 21 такие курсовые обменные разницы признаются и накапливаются в OCI. IAS 21 требует, чтобы чистый остаток по накопленной курсовой разнице в рамках группы был реклассифицирован из капитала в P/L – то есть остаток курсовых разниц по группе в целом из OCE переносится в P/L для формирования части прибыли.

Примером доходов, которые не могут быть реклассифицированы, являются доходы от изменения в оценке объектов основных средств как следствие их переоценки в соответствии с IAS 16 («Основные средства»), а также актуарные прибыли и убытки по плану с установленными выплатами в соответствии с IAS 19 («Вознаграждения работникам»).

Так, IAS 16 PPE запрещает реклассификацию прибыли и убытков из капитала (equity) в P/L в качестве корректировки переклассификации. Рассмотрим в качестве примера основные средства, а именно землю, стоимостью 1 млн USD, которая была учтена в соответствии с IAS 16 PPE. Если земля впоследствии будет переоценена до 1,2 млн USD, то прибыль в размере 0,2 млн USD будет признана в OCI. При последующей продаже земли за 1,4 млн USD IAS 16 PPE конкретно требует, чтобы прибыль от выбытия, признанная в P/L, составляла 0,2 млн USD, то есть определялась как разница между доходом от продажи в сумме 1,4 млн USD и балансовой стоимостью в 1,2 млн USD. Ранее признанный доход в сумме 0,2 млн USD (1,2–1,0 USD) не реклассифицируется обратно в P/L в качестве части прибыли от выбытия. Однако разница в размере 0,2 млн USD в составе OCE в настоящее время является все же лишней, так как объект был продан и прибыль является

реализованной. Соответственно, в отчете об изменениях в капитале сумма в размере 0,2 млн USD будет переведена из состава OCE в RE.

Однако до настоящего времени не существует окончательной точки зрения в отношении того, какие статьи должны быть представлены в отчете о прибылях и убытках и какие – в OCI. Взаимосвязь между прибылью или убытком и OCI не совсем ясна, особенно в связи с необходимостью самого применения реклассификации, в том числе и с тем, когда и какие статьи OCI следует реклассифицировать. Основная проблема состоит в том, что различие между прибылью и OCI основано на понятии реализованной или нереализованной прибыли. Отсутствие самой законченной концептуальной основы для определения того, как и какие статьи должны быть представлены в OCI, привело к непоследовательному использованию самого термина OCI в МСФО.

Вообще просто неправильно будет заявить о том, что только реализованная прибыль включается в состав прибыли или убытка (P/L), что в состав OCI включаются только нереализованные прибыль и убытки. Например, как мы указывали ранее, прибыль от переоценки земли и других объектов основных средств, учитываемых в соответствии с IAS 16 «Основные средства», признается в OCI и накапливается в составе капитала в других компонентах капитала (OCE). С другой стороны, прибыль от переоценки земли и зданий, учитываемых в соответствии с IAS 40 «Инвестиционная недвижимость», признается в P/L и является частью нераспределенной прибыли (RE). Обе вышеуказанные разновидности дохода предприятия относятся к нереализованной прибыли. То же самое можно сказать и в отношении прибыли и убытков от финансовых инвестиций в акционерный капитал. Если такие финансовые инвестиции были оценены в соответствии с IFRS 9 «Финансовые инструменты» с момента их осуществления, на основе оценки по справедливой стоимости через прочий совокупный доход (Fair Value Through Other Comprehensive Income, или FVTOCI), то полученные в результате этого прибыли и убытки признаются в OCI и учитываются в составе капитала. Если же менеджмент решит идти по второму варианту учета, то инвестиции по умолчанию будут определяться и учитываться по справедливой стоимости через прибыль или убыток (Fair Value Through Profit or Loss, или FVTP & L), а прибыль и убытки будут признаваться в составе P/L и, таким образом, становятся в конечном счете частью нераспределенной прибыли (RE).

В настоящее время нет законченной бухгалтерской теории, которая бы устанавливала или объясняла, в какой части отчета какие виды прибыли или убытков следует отражать. В Conceptual Framework for Financial Reporting вы ничего по данному вопросу не найдете. Поэтому вместо четких принципов в такой ситуации приходится принимать решение, основываясь только на имеющихся подходах к данной проблеме в отдельных стандартах, которые указывают, когда доходы и убытки должны отражаться в OCI. А это крайне неудобно как для составителей, так и для пользователей финансовой отчетности.

Возникает реальное ощущение того, что сам ОСІ превратился в «сметник» для специфических доходов и убытков, сущность которых не совсем понятна для составителей и пользователей (особенно в Беларуси, вследствие специфики применяемой экономической модели), а также из-за отсутствия четкого определения тех статей, которые должны быть включены в ОСІ в финансовой отчетности. Поэтому многие составители и пользователи отчетности вообще игнорируют статьи ОСІ только лишь потому, что изменения в ОСІ не вызываются операционными денежными потоками, используемыми ими для целей прогнозирования будущей деятельности предприятия. Показатели финансовой эффективности не определены в Концептуальной основе, но они могут рассматриваться как отражение той стоимости, которую предприятие сформировало за отчетный период и которую (стоимость) можно оценить на основе статей из других финансовых отчетов, кроме отчета о прибыли или убытках и прочего совокупного дохода. Примерами могут служить отчет о движении денежных средств и раскрытия информации, относящиеся к операционным сегментам. Представление данных в отчете о прибылях и убытках и ОСІ должно позволять пользователю отслеживать показатели финансовой эффективности, включая суммы, сроки (распределение по времени) и неопределенности будущих чистых притоков денежных средств предприятия и то, насколько эффективно и результативно менеджмент предприятия выполнял свои обязанности в отношении управления ресурсами организации.

IFRS 9 также запрещает переклассификацию прибыли и убытков от инвестиций при их оценке по FVTOCI в P/L при последующем выбытии. Отсутствие требования о переклассификации как в IAS 16 PPE, так и в IFRS 9 означает, что полученная прибыль по этим активам показывается только в отчете о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе, то есть отражается только один раз и только в отчете ОСІ. Однако многие пользователи и составители отчетности в такой ситуации просто игнорируют необходимость отражения прибыли или убытков в составе ОСІ и просто основывают свою оценку деятельности компании только на показателе на P/L. В последующем это приводит к тому, что доходы, которые становятся реализованными за отчетный период, не отражаются в полном объеме в P/L отчетного периода. Что является важным аргументом в пользу проведения реклассификации. Без такой реклассификации доход (прибыль) на акцию – P/E – никогда не будет полностью включать прибыль от продажи инвестиций, оцененных по FVTOCI, а также объектов основных средств.

Существует еще несколько аргументов в пользу реклассификации. Многие эксперты утверждают, что реклассификация защищает целостность показателя прибыли или убытка и предоставляет пользователям соответствующую информацию об операциях, которые произошли в отчетном периоде. Кроме того, сама реклассификация может улучшить сопоставимость отчетных данных, когда МСФО допускают признание аналогичных статей в прибыли или убытке или в ОСІ.

Эксперты, выступающие против реклассификации, утверждают, что переклассифицированные суммы и без того усложняют финансовую отчетность, могут привести к потере управления прибылью, а сами корректировки переклассификации могут не соответствовать определениям доходов или расходов за отчетный период, поскольку изменение активов или обязательств предприятия могло произойти и в предыдущий период. Кроме того, если бы переклассификация прекратилась, тогда не было бы необходимости определять прибыль, убыток или иную промежуточную прибыль в отчете о прибылях и убытках, и любые решения по представлению такой информации могут быть оставлены для конкретных МСФО.

Первоначальная логика ОСІ заключалась в том, что он (ОСІ) содержал элементы, относящиеся к доходу, которые могли исказить сам размер прибыли за отчетный период. Рынки же полагаются на показатель прибыли или убытка, и сам показатель P/L широко используется для оценки позиции предприятия на рынке. Оценка же деятельности предприятия по показателю ОСІ вместо показателя P/L имеет решающее значение, поскольку он (ОСІ) может исказить общие методы оценки, используемые инвесторами, при расчете такого показателя, как цена/прибыль на акцию (P/E). Таким образом, показатель прибыли или убытка (P/L) должен содержать всю информацию, предназначенную в первую очередь для инвесторов. Неправильное использование ОСІ для расчета ряда показателей подрывает доверие к чистой прибыли. Использование же ОСІ для инструментов хеджирования денежных потоков и курсовых разниц иностранных подразделений в настоящее время является бесспорным.

Однако другие примеры корректировки реклассификации, например, как корректировки изменения стоимости инвестиций в акционерный капитал, с их отражением в составе ОСІ, не принимаются экспертами повсеместно.

Итак, в настоящее время существует три подхода экспертов к проблеме взаимосвязи прибыли или убытков и реклассификации ОСІ.

Первый подход предлагает вообще запретить реклассификацию. То есть нет ОСІ – нет и необходимости в реклассификации. Это бы избавило составителей отчета о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе от необходимости формально классифицировать прибыли и убытки между P/L и ОСІ. Что уменьшило бы сложности при составлении финансовой отчетности в формате МСФО, а прибыль или убытки признавались бы в такой отчетности только один раз. Хотя, несомненно, и в этом случае остались бы вопросы о том, как определить тогда прибыль на акцию (EPS), показатель, который так любят инвесторы, поскольку все-таки ОСІ содержит в своем составе нереализованную прибыль, неподконтрольную менеджменту, а также не относящуюся к данному отчетному периоду.

Другое предложение состоит в том, что понятие ОСІ следует ограничить, перейдя к применению в этом случае более узкого подхода к самому термину ОСІ. Исходя из этого в ОСІ должны включаться только те несоответствия

прибыли и убытков, которые будут впоследствии реклассифицированы из статей капитала в P/L.

Третье предложение заключается в том, чтобы структура OCI стала несколько шире, включив в себя также временные прибыли и убытки. Примерами таких временных прибылей и убытков являются те, которые возникают при переоценке пенсионных фондов с установленными выплатами и доходы от переоценки основных средств.

При всей спорности различных подходов к OCI все же следует согласиться с мнением, что:

а) прибыль или убыток (P/L) является основным источником информации о прибыли, которую организация заработала за определенный период, по сравнению с OCI;

б) для усиления значения показателей прибыли или убытка в финансовой отчетности показатель OCI следует использовать только в том случае, если в результате этого сам показатель прибыли или убытков становится более релевантным (актуальным) за отчетный период.

Таким образом, в настоящее время считается, что изменения в стоимостных показателях, равно как и прибыли или убытки, возникающие в результате первоначального признания, не должны быть представлены в OCI и что результаты операций по расходованию и обесценению активов и погашению обязательств должны отражаться в составе прибыли или убытка в том отчетном периоде, в котором они происходят. Прибыль или убыток рассматриваются в качестве наиболее часто применяемого показателя эффективности, хотя существует и ряд других показателей эффективности, рассчитываемых на основании данных отчета о прибылях и убытках и OCI.

## **Лекция 8. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ В СООТВЕТСТВИИ С МСБУ/МСФО**

*8.1 Определение и природа контракта согласно IFRS 15*

*8.2 Практическое применение положений МСФО 15 «Выручка по договорам с покупателями» при учете строительных контрактов*

*8.3 Несколько нюансов практического применения МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»*

*8.4 Информация для бухгалтеров об МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная собственность»*

*8.5 Как рассчитать резервы по сомнительным долгам согласно IFRS 9*

### **8.1 Определение и природа контракта согласно IFRS 15**

Как известно, основным принципом IFRS 15 «Выручка по договорам с покупателями» является то, что предприятие признает доход от передачи

обещанного второй стороне по сделке товара или оказанных услуг клиентам в размере, который отражает вознаграждение, которое предприятие рассчитывает получить в обмен на эти товары и услуги. Для этого IFRS 15 представляет 5-ступенчатую модель для признания выручки в финансовой отчетности.

5-ступенчатая модель применяется к доходам, полученным от выполнения практически всех видов контрактов с клиентами, с ограниченными исключениями из установленных IFRS 15 общих правил, независимо от типа сделки, использованной для получения дохода или же отрасли национальной экономики.

В этом пункте мы более подробно рассмотрим вопросы, связанные с определением и природой термина «контракт» в соответствии с IFRS 15.

Определение того, что представляет собой контракт для целей применения IFRS 15, имеет решающее значение и основано на определении контракта, применяемого в США, и аналогично определению в IAS 32 «Финансовые инструменты: представление информации»: договор существует, когда соглашение между двумя или несколькими сторонами создает принудительные права сторон и обязанности между этими сторонами.

Контракт не должен быть обязательно заключен в письменной форме как соглашение сторон, но решение о том, является ли договорное право или обязательство исполненным, рассматривается в контексте соответствующих правовых рамок юрисдикции конкретной страны.

Таким образом, может ли контракт быть исполненным на практике, будет варьироваться в зависимости от конкретной юрисдикции. Действительно, обязательство совершить определенные действия может включать в себя обещания, которые приводят к обоснованному ожиданию того, что предприятие будет передавать товары или услуги клиенту, даже несмотря на то, что эти обещания не имеют юридической силы.

IFRS 15 устанавливает 5 критериев, которые должны быть выполнены до того, как предприятие сможет применить модель признания выручки к любому из своих контрактов, и такие критерии признания были получены из опыта применения предыдущего стандарта, определяющего критерии признания доходов, и ряда других стандартов. Если некоторые из 5 или же все критерии не были соблюдены, то маловероятно, что контракт устанавливает принудительные права и обязанности. Оценка контракта на соответствие критериям осуществляется в самом начале работы по признанию дохода, и далее точка зрения в отношении контракта не меняется, за исключением тех случаев, когда происходят существенные изменения обстоятельств, что делает оставшиеся договорные права и обязательства невыполнимыми.

Первый из критериев заключается в том, что стороны должны были одобрить (подписать) контракт и обязуются выполнять взятые на себя соответствующие обязательства. В случае устных или подразумеваемых контрактов такие действия могут быть затруднены, но при оценке обязательств сторон следует учитывать все соответствующие факты и обстоятельства.

Стороны не всегда могут быть привержены выполнению всех обязательств по контракту.

IFRS 15 приводит пример, когда заказчику требуется приобрести минимальное количество товаров, но прошлый опыт показывает, что клиент (продавец) не всегда исполняет свои обязанности, а другая сторона не требует исполнения своих прав по контракту. Однако должны быть получены доказательства того, что стороны в основном привержены выполнению условий контракта. Если даже сторонами были выполнены все предусмотренные обязательства по контракту, но не были соблюдены критерии, установленные IFRS 15 для признания дохода, то в этом случае доход для целей финансовой отчетности не признается.

Второй и третий критерии устанавливают важность идентификации прав и условий (сроков) оплаты в отношении товаров или услуг, подлежащих передаче. Это последнее требование является ключом к определению цены сделки. Для строительных контрактов ключевым вопросом является вопрос определения условий оплаты заказов, в которых был определен объем подлежащих выполнению работ, но цена такой работы не может быть определена на конкретную отчетную дату. Такие сделки получили название заказов или обязательств без цены. IFRS 15 устанавливает в этом случае для предприятия право определения того, следует ли ему показывать в финансовой отчетности или же нет такие фактически выполненные, но не оцененные заказы или обязательства. Если объем работ был подтвержден клиентом и предприятие ожидает, что цена сделки будет также подтверждена, то тогда выручка может быть признана.

Четвертый критерий предусматривает, что контракт должен основываться на коммерческом интересе – получении прибыли, так как если доход будет признан без выполнения этого требования, то предприятие в этом случае может искусственно занижать свой доход, что вызывает сомнение в его действительных экономических интересах, а именно получении прибыли.

Наконец, должно быть вероятным, что предприятие получит причитающееся ему вознаграждение по контракту. Оценка кредитного риска клиента является важным элементом при принятии решения о действительности договора, но кредитный риск клиента не влияет на оценку или же представление дохода в финансовой отчетности. Реальный доход может отличаться от цены контракта на сумму скидок и бонусных предложений.

Предприятие должно оценить способность клиента платить и само намерение клиента оплатить в конечном счете установленное контрактом вознаграждение. В случаях, когда контракт не соответствует критериям признания в качестве договора в соответствии с IFRS 15, полученное вознаграждение должно быть признано в качестве дохода только тогда, когда условия договора были или выполнены, или же изменены, или же до тех пор, пока сам контракт (его условия) не будет отвечать всем критериям признания.

IFRS 15 не применяется к полностью неисполняемым контрактам, в которых все стороны имеют право прекратить действие договора без каких-

либо штрафных санкций. Такие контракты не влияют на финансовое положение предприятия, пока какая-либо сторона не выполнит сам контракт. Стандарт определяет термин «клиент» (customer) как «сторона, которая заключила контракт с предприятием на получение товаров или услуг, которые являются результатом обычной деятельности предприятия в обмен на возмещение» (party that has contracted with an entity to obtain goods or services that are an output of the entity's ordinary activities in exchange for consideration). Именно это и отличает контракты, которые должны учитываться в соответствии с IFRS 15, от учета согласно другим МСФО.

IFRS 15 исключает из доходов последствия сделок, связанных с неденежными обментами между компаниями в той же отрасли, с целью облегчения осуществления продаж клиентам или потенциальным клиентам. Например, в нефтяной промышленности принято обменивать запасы нефти с другим поставщиком нефти для снижения транспортных расходов и облегчения продажи нефти конечному потребителю. Сторона, осуществляющая обмен такими запасами с предприятием, соответствует определению клиента, именно из-за контрактного обязательства, которое приводит к тому, что сторона по контракту получает продукт обычной деятельности предприятия. В этой ситуации признание дохода было бы нецелесообразным, поскольку финансовым результатом такого обмена было бы излишнее увеличение доходов и расходов предприятия в отчетности.

Аренда, договоры страхования, финансовые инструменты и другие договорные права или обязательства в рамках IFRS 9 «Финансовые инструменты», IFRS 10 «Консолидированная финансовая отчетность», IFRS 11 «Соглашение о совместной деятельности», IAS 27 «Отдельная финансовая отчетность» и IAS 28 «Инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия» также рассматриваются в IFRS 15.

## **8.2 Практическое применение положений МСФО 15 «Выручка по договорам с покупателями» при учете строительных контрактов**

МСФО 15 «Выручка по договорам с покупателями» – международный стандарт финансовой отчетности, который устанавливает принципы применения информации о характере, величине, распределении во времени и неопределенности выручки и денежных потоков, обусловленных договором с покупателями. МСФО 15 «Выручка по договорам с покупателями» – международный стандарт финансовой отчетности, который устанавливает принципы применения информации о характере, величине, распределении во времени и неопределенности выручки и денежных потоков, обусловленных договором с покупателем (обнародован 28.05.2014 Советом по МСФО и начал действовать с 01.01.2018, введен в действие для применения на территории Республики Беларусь постановлением Совета Министров

Республики Беларусь и Национального банка Республики Беларусь от 19.08.2016 № 657/20).

После выхода в свет нового стандарта для учета доходов организации МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» у организаций строительного сегмента национальной экономики возник вопрос о практическом применении данного стандарта применительно к их виду деятельности. До этого момента ими применялись положения IAS 11 Construction Contracts, который отменен с 1 января 2018 г.

Согласно новому МСФО 15 к строительным контрактам применяются те же положения, что и к любому иному контракту гражданско-правового характера. Однако на практике все сложнее.

Поэтому в данной статье покажем, как необходимо в реальной практике применения положений МСФО 15 учитывать строительные контракты.

Итак, что устанавливает стандарт. МСФО 15 предписывает 5-ступенчатую модель для признания дохода организации.

Вот эти 5 шагов:

1. Идентифицировать договор с заказчиком.
2. Определить исполняемые обязательства согласно условиям контракта.
3. Определить цену сделки.
4. Распределить цену сделки в соответствии с исполняемыми обязательствами по контракту.
5. Признать доход, когда (или как только) организация выполнила свое обязательство по договору.

По каждому заключенному договору на строительство строительной организации необходимо выполнить именно эти 5 шагов в соответствии с МСФО 15. Рассмотрим применение положений стандарта на следующем примере.

*ПРИМЕР. Учет исполнения обязательств по контракту на строительство согласно МСФО 15.*

Строительная компания «К» заключила договор строительного подряда в мае 2018 г. на реконструкцию административно-производственного здания заказчика и установку новых пуленепробиваемых дверей (даже граната их не берет) (далее – двери). Общая контрактная цена составляет 6 млн USD.

Ожидаемые затраты по контракту составят:

- 3 млн USD на двери (приобретаются у поставщиков);
- 2 млн USD на оплату труда строителей, прочие материалы и другие расходы, связанные с проектом.

По состоянию на 31 декабря 2018 г.:

фирма «К» передала клиенту приобретенные двери, хотя установка их еще не завершена. Однако заказчик в результате таких действий получил контроль над дверями.

Прочие расходы, понесенные до 31 декабря, составили 1 млн USD.

Незадолго до конца года заказчик сделал свой первый платеж в сумме 4 млн USD.

Давайте рассмотрим 5 шагов для признания выручки фирмой «К» по состоянию на 31 декабря 2018 г. в соответствии с МСФО 15.

***Шаг 1. Идентификация контракта с заказчиком.***

Итак, ясно, что в нашем случае есть четкое договорное соглашение между фирмой «К» и заказчиком.

***Шаг 2. Определение обязательств к исполнению согласно условиям контракта.***

Нужно определить не только отдельные товары и работы, которые были обещаны к поставке и выполнению в договоре, но также нужно установить, являются ли они отдельными (различными) или нет.

Если товары и работы невозможно отделить друг от друга, то есть они не могут быть выполнены или поставлены одни без других (хотя это очень упрощенное объяснение), то в этом случае они должны рассматриваться как одно обязательство к исполнению.

Согласно оценке фирмы «К» работы по реконструкции здания, услуги по возмещению ущерба, двери и установка дверей – одно обязательство к исполнению.

Большинство контрактов на строительство будут содержать только единственное обязательство к исполнению. Обязательство по такому контракту будет состоять в том, чтобы подрядчик построил или создал законченный объект для заказчика, как результат выполнения единого пакета строительных работ из приобретаемых для этих целей материалов, и когда у заказчика нет иного выбора, кроме как получить такой полный пакет работ от подрядчика.

Но такое бывает не всегда, и в результате может возникнуть два и более обязательств к исполнению.

В этом случае учет будет строиться несколько иначе.

***Шаг 3. Определение цены сделки.***

Цена сделки в контракте фирмы «К» составляет 6 млн USD.

Это ясно из условия примера, но на самом деле на практике цена сделки может меняться, например, индексироваться с учетом инфляции. Поэтому следует принимать во внимание такие факторы для определения цены сделки на дату составления отчетности.

***Шаг 4. Распределение цены сделки на цены на отдельные исполняемые обязательства.***

В нашем случае проблем для этого нет, поскольку, как установила фирма «К», на шаге 2 существует только одно обязательство к исполнению, и поэтому вся цена сделки относится к этому одному обязательству.

Если бы было более одного обязательства по исполнению, то фирме «К» пришлось бы распределять цену сделки на основе относительных независимых цен отдельных обязательств – этапов выполнения СМР согласно проектно-сметной документации (например, отдельно по возведению фундамента, возведению стен и т. п.).

***Шаг 5. Признать доход, когда (или как только) компания выполнит свои обязательства.***

МСФО 15 требует от предприятия признавать выручку в момент, когда клиент получает контроль над обещанными товарами или услугами (то есть в течение времени или в определенный момент времени).

В случае наступления события признание выручки должны быть определено отдельно для каждого обязательства к исполнению на этапе 2.

Необходимо иметь в виду, что исполнение обязательства может быть осуществлено:

- 1) в определенный момент времени – на дату исполнения обязательства;
- 2) или со временем (в течение времени его исполнения).

В стандарте МСФО 15 перечислено несколько критериев, когда обязательства выполнены в процессе его исполнения:

- 1) заказчик одновременно получает и потребляет активы в процессе исполнения обязательства;
- 2) заказчик контролирует актив, измененный или созданный субъектом;
- 3) подрядчик не создает актива с альтернативным использованием и имеет право на платеж за обязательство, исполненное на определенную дату.

Если выполняется только один из перечисленных выше критериев, то обязательства к исполнению будут выполнены с течением времени, в процессе их исполнения.

В рамках одного и того же договора некоторые исполнения обязательств могут быть удовлетворены с течением времени (в связи с чем выручка признается в процессе исполнения), в то время как другие обязательства к исполнению должны быть удовлетворены в определенный момент времени (это означает, что выручка признается в определенный момент времени).

МСФО 15 может быть основанием признания выручки в течение периода времени (если передача управления заказчику в течение периода времени может быть продемонстрирована), принимая во внимание, что в секторе создания объектов недвижимости в нашей стране выручка часто признается по завершению. То есть в большинстве контрактов на строительство обязательства к исполнению выполняются со временем и не в конкретный момент времени (хотя могут существовать исключения).

В этом случае необходимо признать доход, основанный на степени выполнения обязательства (the progress towards completion).

#### ***Как измерить степень прогресса завершения обязательства?***

Можно использовать методы ресурсов или метод результатов для измерения прогресса в завершении сделки.

Допустим, фирма «К» использует метод ресурсов, то есть делает расчеты степени прогресса в выполнении обязательства на основе затрат, понесенных организацией на дату производимого расчета выполнения (до настоящего времени).

*Внимание! Особенность для строительных контрактов: не может быть прямой связи между затратами организации и передачей контроля товаров или работ заказчику.*

Таким образом, следует исключать последствия влияния любых входных ресурсов при применении метода ресурсов, которые не отражают вашу эффективность при передаче управления товарами или услугами клиенту (параграф В19 МСФО 15).

Объясним применение такого подхода на простом языке применительно к нашему примеру.

Фирма «К» полагает, что затраты на двери являются значительной статьей расходов в рамках общих затрат, и поэтому использование таких затрат для измерения прогресса до завершения не будут подходящими, поскольку это, безусловно, завышает показатели фирмы.

Причина в том, что двери (пуленепробиваемые) приобретаются у третьей стороны, а передача дверей заказчику не имеет прямого отношения к выполняемым СМР фирмой «К».

Таким образом, степень завершенности работ будет измеряться за исключением стоимости дверей.

Вы должны применить полученный процент завершения к доходам, кроме дверей, просто для согласованности!

Давайте оценим прогресс в направлении завершения:

1. Общие затраты, исключая двери: 2 млн.
2. Общие понесенные затраты на сегодняшний день, за исключением окон: 1 млн.
3. Степень завершенности СМР:  $1 \text{ млн} / 2 \text{ млн} = 50 \%$ .
4. Общий контрактный доход, за исключением окон: 3 млн (6 млн – 3 млн).
5. Общий доход на 31 декабря 2018 г., за исключением окон:  $3 \text{ млн} \times 50 \% = 1,5 \text{ млн}$ .

Записи в учете на 31 декабря 2018 г.

Поскольку исключили окна из расчета степени готовности объекта, то будут составляться отдельно записи для дверей и остальных СМР.

#### **Двери пуленепробиваемые**

Поскольку фирма «К» передала двери и исключила их из оценки степени завершенности объекта из-за того, что понесенные затраты на двери не внесли вклад в достижение организацией текущей степени выполнения обязанности, доход от продажи дверей был признан во время их доставки.

Покупка дверей фирмой «К» (на момент поставки от поставщика):

**Дебет «Запасы»:** 3 млн.

**Кредит «Поставщики»:** 3 млн.

Фирма «К» признает доход от передачи дверей с нулевой маржой прибыли (равный их стоимости – в соответствии с параграфом В19(b) МСФО 15):

**Дебет «Контрактный актив»:** 3 млн.

**Кредит «Доход от строительного проекта»\*:** 3 млн.

Стоимость дверей:

**Дебет «Затраты на строительство в составе прибыли или убытка»:** 3 млн.

**Кредит «Запасы»:** 3 млн.

**Остальные затраты/доходы:**

Затраты на оплату труда, материалы и т. д. для завершения контрактов учитываются на основе контрактных затрат (в момент их фактического возникновения):

– затраты на окраску здания:

**Дебет** «Расходы по контракту (актив в балансе)»;

**Кредит** «Зарплата к оплате (или поставщики или что-то другое)»;

– расход красок:

**Дебет** «Расходы по контракту (актив в балансе)»;

**Кредит** «Запасы».

По состоянию на 31 декабря 2018 г. фирма «К» должна списать затраты по контракту исходя из степени его завершения.

Поскольку степень завершения измеряется ресурсным методом (понесенными затратами), то все расходы, понесенные до указанной даты, списываются.

Однако если для измерения прогресса до завершения используется другой метод, компания списывает расходы исходя из процента завершенности.

В этом случае по состоянию на 31 декабря 2018 г. делаются записи:

**Дебет** «Затраты строительства в составе прибыли или убытка»: 1 млн.

**Кредит** «Расходы по контракту»: 1 млн.

Давайте узнаем доход от выполненных СМР (остальное, кроме дверей).

Такие доходы составили 1,5 млн (с учетом степени завершенности СМР) (см. выше).

Записи в учете:

**Дебет** «Контрактный актив»: 1,5 млн;

**Кредит** «Доход от контракта на строительств»: 1,5 млн.

Оплата клиентом СМР и дверей в размере 4 млн в конце года:

**Дебет** «Дебиторская задолженность (Деньги на банковском счете)»: 4 млн;

**Кредит** «Контрактный актив»: 4 млн.

Давайте определим стоимость контрактного актива на 31 декабря 2018 г.:

Контрактный актив, возникший при признании выручки (3 + 1,5) : 4,5 млн минус оплата заказчика СМР и дверей в конце года: 4 млн.

Остаток: +0,5 млн.

Поскольку контрактный актив положителен на 31 декабря 2018 г., он должен быть представлен в составе активов в отчете о финансовом положении.

Конечно, более предпочтительно иметь контрактные обязательства, а не контрактные активы в финансовой отчетности на конец года, потому что в этом случае:

– нет кредитного риска, так как нет выполненных СМР на дату отчетности, которые не оплачены заказчиком;

– не нужно рассчитывать и оценивать обесценение контрактных активов.

\* Помните: не выручка от продажи окон, весь проект – это одно обязательство к исполнению, и в этом случае признаем доход в целом.

### 8.3 Несколько нюансов практического применения МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»

Сельское хозяйство важно практически для экономик всех стран мира и настолько отличается от других отраслей (или, другими словами, секторов) национальных экономик, что для отражения в учете и финансовой отчетности специфики сельского хозяйства в системе стандартов МСФО был специально разработан отдельный одноименный стандарт – IAS 41 «Сельское хозяйство». Во многих развивающихся странах (например, в Беларуси) сельскохозяйственная деятельность представляет собой один из важнейших источников дохода. Согласитесь, что, в конце концов, все мы хотим иногда кушать. И это говорит о важности сельского хозяйства для населения планеты.

В отличие от других отраслей, сельское хозяйство работает с живыми животными и растениями. По определению, живые животные и растения рождаются, растут и умирают. Поэтому-то и возникает несколько специфических проблем в практике учета и представлении в финансовой отчетности результатов деятельности сельскохозяйственных предприятий по сравнению с предприятиями других секторов национальных экономик.

Итак, если вы уже занимаетесь сельскохозяйственным бизнесом или вам в ближайшем будущем по планам райисполкома подсеют убыточный колхоз, то эта статья для вас.

Итак, проблема 1: то, чем вы занимаетесь, – действительно сельское хозяйство?

Первый и главный вопрос, связанный с живыми растениями и животными: что такое сельскохозяйственная деятельность?

Согласно вышеупомянутому стандарту сельскохозяйственная деятельность – это управление биологической трансформацией (например, ростом) биологических активов (МСФО (IAS) 41.5) для продажи или в сельскохозяйственную продукцию либо в дополнительные биологические активы.

Вопрос только на первый взгляд кажется довольно простым, но от правильного ответа на него (действительно ли то, чем занимаетесь, является сельским хозяйством) зависит ваш учет и финансовая отчетность. И это так на самом деле. Представьте себе, что у вас на фирме живет кот. Несомненно, что это живое существо, и поэтому оно является биологическим активом. Поэтому первая профессиональная мысль, которая возникает у бухгалтера по МСФО в отношении кота, сводится к следующему: «Поскольку представление биологических активов регулируется МСФО (IAS) 41, поэтому и мне нужно оценивать кота по справедливой стоимости в конце каждого отчетного года». Но, оказывается, все не так просто.

Для начала следует определить, для какой цели у вас на фирме находится кот. Если просто для красоты или же для того, чтобы ловить мышей с целью сохранения вашей собственности, то вы в этом случае не должны применять

подходы МСФО (IAS) 41, а должны использовать положения МСФО (IAS) 16 «Основные средства», и в конце каждого отчетного периода оценивать вашего кота по стоимости за вычетом накопленной амортизации.

Основная причина такого подхода состоит в том, что защита вашей собственности не является сельскохозяйственной деятельностью, и в этом случае подходы МСФО (IAS) 41 не применяются.

Вот если же ваш кот предназначен для производства котят и их последующей продажи либо дарения всем сотрудникам фирмы на 8 Марта, то в этом случае применяется МСФО (IAS) 41, поскольку селекция и продажа котят являются сельскохозяйственной деятельностью.

Но если вы думаете, что напрямую не связаны с сельским хозяйством и необходимость применения IAS применительно к видам деятельности вашей компании не возникает, то вы можете и ошибаться в некоторых случаях: отдельные островки сельского хозяйства можно найти и в вашей деятельности.

Всего несколько ярких примеров:

### **1. Фармацевтические компании.**

Некоторые фармацевтические компании выращивают собственные растения для производства лекарственных форм. Да, это сельскохозяйственная деятельность, и в этом случае применяется МСФО (IAS) 41.

### **2. Производители молочной продукции.**

Если компания выращивает свои собственные бактерии и их культуры, а затем добавляет их к своим йогуртам, то это также относится к сельскохозяйственной деятельности с применением положений МСФО (IAS) 41.

### **3. Производители ювелирных изделий.**

Некоторые крупные производители ювелирных изделий производят свой собственный жемчуг, поместив в мягкие тела живых устриц посторонние предметы (например, куски раковин и т. п.). Затем устрица производит жемчуг, выделяя кристаллическое вещество вокруг помещенного объекта, чтобы защитить себя. И в этом случае имеет место сельскохозяйственная деятельность, и применяются положения МСФО (IAS) 41.

Но, с другой стороны, не все, что связано с живыми растениями или животными, представляет собой сельскохозяйственную деятельность.

Опять же несколько примеров:

**Зоопарк.** Основная цель зоопарка (включая сафари, рекреационный парк, верховую езду и т. п.) состоит в том, чтобы заработать деньги на показе животных публике, а не на их репродукции; а это (показ животных публике) не является сельскохозяйственной деятельностью, и в данном случае для учета животных зоопарка МСФО (IAS) 41 не применяется, а применяются положения МСФО 16.

Да, иногда животные, живущие в зоопарке, спариваются и производят потомство, но если это естественный процесс, не управляемый зоопарком, то такой процесс не является сельскохозяйственной деятельностью.

Ситуация была бы иной, если бы зоопарк реализовал активную программу воспроизведения животных и управлял бы этой программой. В этом случае племенные животные не были бы случайными, и для составления финансовой пришлось бы применять МСФО (IAS) 41.

**Рыболовство.** Все рыбаки, ловившие рыбу в белорусских реках и озерах, могут вздохнуть с облегчением. Но только в одном случае: если они не выращивают рыбу активно, а просто ловят рыбу из озер, то это не сельскохозяйственная деятельность. Основная причина состоит в том, что в этом случае рыба выросла естественным образом в озерах, что не является сельскохозяйственной деятельностью.

То же самое относится к охоте, сбору дикорастущих лесных ягод и грибов и другим аналогичным видам деятельности по добыче (сбору) биологических активов из природы.

**«Рабочие животные».** Когда вы содержите животное в первую очередь для выполнения некоторых видов работ, например, лошадей для использования в качестве тягловой силы, собак в качестве сторожевых и т. п., то тогда вы не применяете подходы МСФО (IAS) 41, потому что все эти виды деятельности не представляют собой биологическую трансформацию.

Поэтому вместо применения МСФО (IAS) 41 в данном случае будет уместен МСФО (IAS) 16.

Проблема 2: это действительно биологический актив?

Очень распространенное заблуждение в бухгалтерском учете сельского хозяйства – это убеждение, что все, что получается на выходе сельскохозяйственной деятельности, является биологическим активом. Но это не совсем верно.

Биологические активы – это только живые растения и животные.

Собранными продуктами биологических активов являются сельскохозяйственные продукты.

Яблоки, груши, молоко, клубника, малина – все это сельскохозяйственная продукция. В чем же тогда основная учетная и отчетная проблема? Да только лишь в том, что как только вы отделите сельскохозяйственную продукцию от биологического актива, другими словами, после того, как вы собрали выращенный и спелый продукт в предназначенную для этого тару, он переклассифицируется в ваши запасы, для учета которых вы должны применять положения МСФО (IAS) 2 «Запасы».

И если в момент сбора урожая вы оцениваете ваши новые запасы по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, то затем вы начинаете оценивать их согласно МСФО (IAS) 2 по наименьшей из себестоимости и чистой стоимости реализации.

Вы не переоцениваете в этом случае сельскохозяйственную продукцию по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу на дату отчетности.

Проблема 3: всегда ли биологические активы оцениваются по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу?

Ответ: нет, не всегда.

Общее правило в МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» заключается в измерении всех биологических активов по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

Однако есть несколько исключений:

1. Биологический актив не является частью сельскохозяйственной деятельности.

Примеры были приведены автором выше: сторожевые коты и собаки и т.п.

2. Биологический актив – это растение-носитель.

Это относительно новая идея как в МСФО (IAS) 41, так и в МСФО (IAS) 16. Растение-носитель – это живое растение, используемое в производстве или поставке сельскохозяйственной продукции, которое (растение), как ожидается, будет плодоносить более одного отчетного периода.

Примерами таких биологических активов являются фруктовые деревья, виноградники и т. п.

Поскольку было сложно и нецелесообразно устанавливать справедливую стоимость таких активов в конце каждого отчетного периода, то они были исключены из сферы применения МСФО (IAS) 41.

Таким образом, вы можете учитывать эти активы по себестоимости за вычетом накопленной амортизации согласно МСФО (IAS) 16.

Но следует учесть один очень важный нюанс – речь идет только о растениях, а не о животных. Итак, если вы владеете дорогими собаками и используете их для разведения, то такая собака вовсе не растение-носитель.

3. Справедливая стоимость не поддается достоверному измерению.

Когда справедливая стоимость не может быть измеримой, то вы можете измерить актив по его стоимости за вычетом накопленной амортизации.

Однако это почти никогда не имеет отношения к делу сельского хозяйства, и в МСФО (IAS) 41 прямо говорится, что справедливая стоимость может быть надежно измерена для биологических активов.

Кроме того, такая ситуация обычно возникает только при первоначальном признании, но не позднее. Итак, если вы получили биологический актив в качестве подарка (котенка к 8 Марта как сотрудница компании), а рыночные цены недоступны, то вы сможете использовать в этом случае модель затрат. Другого просто не бывает.

#### **8.4 Информация для бухгалтеров об МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная собственность»**

Многие бухгалтеры ошибочно полагают, что существует только один-единственный стандарт, который касается учета и представления в финансовой отчетности долгосрочных материальных активов, а именно МСФО (IAS) 16 «Основные средства».

Хотя верно, что следует применять МСФО (IAS) 16 для большинства имеющихся в вашей организации долгосрочных материальных активов, однако это является справедливым не для всех случаев. Кроме МСФО (IAS) 16, в МСФО представлены и другие стандарты, также предназначенные для отражения долгосрочного имущества компании. МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная собственность» – один из таких стандартов.

Напомним:

- что такое инвестиционная собственность;
- как следует учитывать ее при признании и после признания;
- в чем отличие модели оценки инвестиционной собственности по справедливой стоимости от модели переоценки.

Итак, учет недвижимости по МСФО (IAS) 40 идентичен учету по МСФО (IAS) 16, за исключением того, что результаты переоценки такой собственности, как положительные, так и отрицательные, отражаются в отчете о прибыли или убытках и прочем совокупном доходе в составе прибыли, а не в составе прочего совокупного дохода (в резерве переоценки). Кроме того, не начисляется амортизация, если переоценка инвестиционной собственности осуществляется каждый год.

#### **8.4.1 Цель МСФО (IAS) 40**

Итак, IAS 40 предписывает сам учет и раскрытие информации в отношении инвестиционной собственности.

Но все-таки, что такое инвестиционная собственность?

Инвестиционная собственность – это земля, здание (или его часть) или и то и другое, предназначенная для следующих конкретных целей:

- для получения арендной платы;
- для получения выгоды от повышения (прироста) стоимости или
- и то и другое одновременно (МСФО (IAS) 40.5).

Здесь в первую очередь важна именно цель, для которой была приобретена собственность. Если вы используете здание или землю для одной (любой) из следующих целей, то такая собственность не может быть классифицирована как инвестиционная:

- для производства или поставки товаров или услуг;
- для административных целей; или
- для продажи в обычном порядке.

Если вы используете свое здание или землю для первых двух целей, то вам в этом случае следует руководствоваться положениями МСФО (IAS) 16; когда же вы используете имеющуюся собственность для продажи в ходе вашей обычной деятельности, то следует применять положения стандарта МСФО (IAS) 2.

## 8.4.2 Примеры инвестиционной собственности

Что же конкретно можно отнести к инвестиционной собственности?

Вот несколько примеров (см. МСФО (IAS) 40.8):

1. Земля как результат инвестиций в долгосрочный капитал или же земля с неустановленной целью для использования в будущем (то есть вы еще не знаете, для чего вы ее будете использовать).

Однако если вы покупаете землю и собираетесь через некоторое время строить на ней производственный цех для себя лично, то такая земля не является инвестиционной собственностью.

2. Здание, принадлежащее предприятию и переданное в аренду в рамках одного или нескольких договоров операционной аренды. Аналогично рассматривается и здание, которое все еще пустое, но вы планируете сдавать его в аренду.

3. Любое имущество, которое вы фактически строите или проектируете для будущего использования в качестве инвестиционной собственности.

Но в том случае, когда вы строите здание для какой-либо третьей стороны, то такое здание не является инвестиционной собственностью, и при этом вы должны руководствоваться МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями».

## 8.4.3 Когда признается инвестиционная собственность как объект учета и отчетности

Правила признания инвестиционной собственности в основном такие же, как указано в МСФО (IAS) 16 для основных средств, то есть вы признаете инвестиционную собственность в качестве актива только в случае выполнения двух условий:

1. Вероятно, что будущие экономические выгоды, связанные с этим объектом, будут поступать собственнику.

2. Стоимость инвестиционного объекта может быть надежно оценена.

## 8.4.4 Как первоначально оценить инвестиционную недвижимость

Инвестиционная собственность первоначально оценивается по себестоимости, включая все затраты по произведенным операциям.

А именно стоимость инвестиционной собственности включает в себя:

– цену ее покупки;

– любые непосредственно связанные с ее приобретением расходы.

Но в стоимость не должны включаться:

– расходы на запуск (Start-up expenses).

Однако если такие пусковые затраты напрямую связаны с объектом инвестиционной собственности, то их можно включать (например, для приведения данной недвижимости в состояние, необходимое для ее

функционирования таким образом, как запланировано руководством организации). Но только не включайте иные, не указанные выше, пусковые расходы;

- операционные расходы, которые вы понесли до достижения запланированного уровня использования; и

- сверхнормативные расходы материальных, трудовых или других ресурсов, понесенные при строительстве.

Когда платеж за инвестиционную собственность откладывается на определенное время, вам необходимо дисконтировать его размер до текущей стоимости, чтобы установить эквивалент денежной стоимости как первоначальной стоимости объекта.

К слову, вы можете также классифицировать активы, находящиеся в финансовой аренде, как инвестиционную собственность, и в этом случае первоначальная стоимость таких активов рассчитывается в соответствии с МСФО (IAS) 17 или МСФО 17.

#### **8.4.5 Варианты учета инвестиционной собственности**

##### *Вариант 1: модель справедливой стоимости*

По модели учета по справедливой стоимости инвестиционная собственность учитывается по справедливой стоимости на отчетную дату (МСФО (IAS) 40.33).

Справедливая стоимость определяется в соответствии со стандартом МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости».

Прибыль или убыток от переоценки по справедливой стоимости признается в составе прибыли или убытка.

Иногда справедливая стоимость не может быть достоверно измерена после первоначального признания. Это может произойти в абсолютно редких случаях (например, конкретные активы перестали существовать), и в этом случае МСФО (IAS) 40 предписывает (МСФО (IAS) 40.53):

- оценить инвестиционную недвижимость по стоимости, если она еще не завершена и находится в процессе строительства; или

- оценить инвестиционную собственность с использованием модели затрат, если она уже создана.

##### *Вариант 2: модель затрат*

Второй вариант на выбор для последующей оценки инвестиционной собственности – это модель затрат.

Здесь МСФО (IAS) 40 подробно не описывает, как это делать, а отсылает непосредственно к стандарту IAS 16 (IAS) 16. Это означает, что вам нужно использовать ту же методологию, что предписана и в МСФО (IAS) 16 для объектов основных средств.

#### **8.4.6 Смена моделей учета инвестиционной недвижимости**

Можете ли вы фактически перейти от модели затрат к модели учета по справедливой стоимости или, наоборот, от модели учета по справедливой стоимости к модели затрат?

Ответ «да, можно», но только в том случае, если такая смена модели приводит к финансовым отчетам, в которых содержится более достоверная информация о финансовом положении, финансовых результатах и других событиях компании.

Что это означает на практике?

Переход от модели стоимости к модели справедливой стоимости, вероятно, будет соответствовать этому условию смены моделей в том случае, когда будете уверены, что сможете регулярно определять саму справедливую стоимость инвестиционной недвижимости, а модель оценки по справедливой стоимости подходит для этого лучше всего.

Однако противоположное изменение – переход от модели справедливой стоимости к модели затрат – вряд ли приведет к более надежной презентации стоимости вашей недвижимости. Поэтому на практике вряд ли вы будете в действительности менять модель учета в таком направлении, ну а если уж и будете, то крайне редко и по очень уважительным причинам.

#### **8.4.7 Переводы из и в инвестиционную собственность**

Когда мы говорим о переводах, связанных с инвестиционной недвижимостью, мы имеем в виду в первую очередь изменение классификации объекта; например, вы переклассифицируете здание, ранее принадлежавшее к классу «основные средства» согласно МСФО (IAS) 16, в объект инвестиционной собственности согласно МСФО (IAS) 40.

Такие переводы из одного класса в другой возможны, но только при изменении характера использования или же назначения актива, например (см. МСФО (IAS) 40.57):

– вы начинаете сдавать в аренду имущество, которое ранее использовалось в качестве вашей штаб-квартиры (перевод в инвестиционную собственность из собственности, занятой владельцем, согласно МСФО (IAS) 16);

– вы прекратите сдачу в аренду здания и начнете использовать его для себя;

– вы владели землей для неопределенной цели, недавно вы решили построить жилой дом для продажи квартир после окончания их строительства (переход от инвестиционной собственности к запасам).

Что такое изменение учетной модели в данном случае?

Это зависит от типа перевода и выбора учетной записи для вашего инвестиционного имущества.

Если вы решили учесть свою инвестиционную собственность по модели затрат, тогда никаких учетных проблем и не возникает: вы просто продолжаете оценивать и отражать в отчетности объекты недвижимости так же, как и делали ранее.

Однако если вы выбрали модель учета по справедливой стоимости, то все немного сложнее:

– когда вы переводите объект в инвестиционную собственность, то тогда условная стоимость является справедливой стоимостью на дату передачи. Разница между балансовой стоимостью актива и его справедливой стоимостью рассматривается таким же образом, как и при переоценке объекта недвижимости по МСФО (IAS) 16;

– когда же вы переводите объект из инвестиционной собственности, то тогда условная стоимость также является справедливой стоимостью на дату передачи.

#### **8.4.8 Прекращение признания инвестиционной собственности**

Правила прекращения признания (то есть когда вы можете удалить свою инвестиционную собственность из ваших бухгалтерских книг) в МСФО (IAS) 40 аналогичны правилам в МСФО (IAS) 16.

Вы можете прекратить признание своей инвестиционной собственности по двум обстоятельствам (МСФО (IAS) 40.66):

1) при утилизации;

2) когда инвестиционное имущество изымается из использования по его первоначальному предназначению, и ожидаемых экономических выгод в связи с этим больше не ожидается.

Вам в этом случае необходимо рассчитать прибыль или убыток от выбытия (МСФО (IAS) 40.69) в качестве разницы между:

– чистой выручки от продажи;

– балансовой стоимостью актива.

Прибыль или убыток от выбытия признаются в составе прибыли или убытка.

#### **8.4.9 Раскрытие информации об инвестиционной недвижимости**

IAS 40 предписывает много обязательных раскрытий, которые должны быть представлены в финансовой отчетности, включая описание выбранной учетной модели, как была получена справедливая стоимость, каковы критерии классификации инвестиционной собственности, движение инвестиционной собственности в течение отчетного периода (обратитесь в этом случае к МСФО (IAS) 40.74).

## 8.5 Как рассчитать резервы по сомнительным долгам согласно IFRS 9

Если у вас большая или же не очень дебиторская задолженность, то вы в любом случае столкнетесь с одной и той же проблемой: как рассчитать резерв по сомнительной задолженности по этой дебиторской задолженности.

Наиболее распространенный подход в нашей стране, как это ни удивительно, заключается в совершении двух следующих действий по любой дебиторской задолженности:

- 1) проанализировать дебиторскую задолженность на отчетную дату и проранжировать ее по срокам просрочки самой задолженности;
- 2) применить определенные проценты от сумм просроченной дебиторской задолженности в зависимости от срока просрочки.

В большинстве случаев на практике бухгалтеры применяют норматив для расчета резерва в размере около 2 % к сумме торговой дебиторской задолженности в течение срока погашения, норматив в размере 10 % к сумме торговой дебиторской задолженности, просроченной на 1–30 дней, и норматив в размере 100 % к дебиторской задолженности, просроченной на срок более чем на 360 дней.

Первый вопрос, который возникает в такой ситуации, состоит в том, откуда бухгалтер знает о том, что его компания действительно потеряет 10 % денег по дебиторской задолженности конкретного контрактора, которая просрочена на 1–30 дней. Ведь в большинстве случаев такие прогнозы не исполняются: компания либо теряет все деньги, либо рано или поздно их получает. Причем такая практика была характерна и для стран Дикого Запада до принятия IFRS 9.

МСФО (IFRS) 9 дает нам ценные рекомендации, как создать резерв по сомнительным долгам для торговой дебиторской задолженности и как получить эти нормативы для расчета суммы резерва.

### 8.5.1 Что устанавливают в этом случае правила 9?

IFRS 9 требует, чтобы вы признали обесценение финансовых активов в сумме ожидаемых убытков.

Фактически для этого есть два подхода:

#### **1. Общий подход.**

При общем подходе финансовый актив проходит три этапа, и убыток от обесценения признается в зависимости от того, на какой стадии находится рассматриваемый финансовый актив. Таким образом, убыток от обесценения представляет собой либо сумму ожидаемого убытка (expected credit loss (далее – ECL)) за 12 месяцев, либо ожидаемый убыток в течение срока существования самого финансового актива. Существует множество проблем, связанных с применением общего подхода. Например:

- как определить, на какой стадии находится финансовый актив?

– как определить, когда кредитный риск по некоторым финансовым активам значительно увеличился?

– как рассчитать 12-месячный ECL и продолжительность жизни финансового актива?

– как часто получаете и обновляете исходные данные для вычисления ECL?

Именно поэтому МСФО 9 разрешает альтернативу для некоторых видов финансовых активов.

## **2. Упрощенный подход.**

При упрощенном подходе вам не нужно определять стадию финансового актива, поскольку убыток от обесценения измеряется на протяжении всей жизни для всех активов. И это существенно упрощает жизнь белорусских бухгалтеров.

Однако упрощенный подход применяется не для всех активов, и даже если он и называется упрощенным, то все равно предполагает выполнение некоторых расчетов.

### **8.5.2 Кто может применять упрощенный подход?**

Применять упрощенный подход может любая организация, здесь в большей степени важнее вид финансового актива.

Следует применять упрощенный подход для:

– торговой дебиторской задолженности без существенного компонента финансирования;

– контрактных активов согласно IFRS 15 без существенного компонента финансирования.

Для этих двух типов активов у вас просто нет выбора – вы обязаны в отношении их применять упрощенный подход.

Но вот для следующих трех видов активов у вас действительно есть выбор в применении или упрощенного подхода, или же общего подхода, а именно:

– торговой дебиторской задолженности с существенным компонентом финансирования;

– контрактных активов по IFRS 15 с существенным компонентом финансирования;

– дебиторской задолженностью по лизингу (МСФО (IAS) 17 или МСФО (IFRS) 16).

### **8.5.3 Может ли одна компания применять обе модели?**

Да, конечно, может, но не для одного и того же типа финансовых активов.

Рассмотрим в качестве примера банк.

Банки обычно в основном предоставляют кредиты, и согласно МСФО (IFRS) 9 они должны применять общие модели для расчета убытка от обесценения кредитов.

Но иногда банки могут иметь и другие финансовые активы.

Например, они могут сдавать в аренду свободные площади под офисы и иметь таким образом лизинговую дебиторскую задолженность.

Или же они могут оказывать консультационные услуги и взимать плату за это, вследствие чего у них возникает стандартная торговая дебиторская задолженность.

Для этих двух видов активов банк может применять упрощенный подход при расчете резервов по сомнительным долгам.

#### **8.5.4 Как же применять упрощенный подход?**

Как указывалось выше, при упрощенном подходе вы определяете убыток от обесценения как ожидаемые кредитные убытки за весь срок.

МСФО (IFRS) 9 разрешает использование нескольких практических инструментов для расчета, и один из них – матрица оценочных резервов.

#### **8.5.5 Что такое матрица оценочных резервов?**

Проще говоря, это расчет убытка от обесценения на основе дефолтной процентной ставки, применяемой к группе финансовых активов.

Здесь у нас есть два важных элемента:

1) группа финансовых активов;

2) ставки дефолта.

Давайте рассмотрим их подробнее.

#### **8.5.6 Как же можно сгруппировать финансовые активы?**

Когда вы используете матрицу оценочных резервов при упрощенном подходе, вам все равно не следует далеко уходить от реальности. Поэтому, прежде чем применять какие-либо ставки по убыткам, сначала необходимо сгруппировать свои финансовые активы. Разделите (просегментируйте) их.

Причина в том, что вся торговая дебиторская задолженность необязательно имеет одни и те же характеристики, и поэтому было бы не очень разумно объединять всю дебиторскую задолженность в одно целое.

Группировка дебиторской задолженности зависит от того, какие факторы влияют на погашение вашей дебиторской задолженности.

Возможно, существует различие между вашими покупателями, занимающимися перепродажей товаров, и покупателями-производителями: торговые организации, например, менее надежны и более медлительны в оплате, чем юридические лица – производители, или же наоборот. Таким образом, вашими сегментами или группами будут организации торговли и организации-производители. Или, может быть, вы продаете в нескольких географических регионах, и вы заметили, что клиенты из столицы платят менее

надежно, чем покупатели в сельской местности (возможно, это как-то связано с уровнем безработицы).

Таким образом, вашими сегментами станут подрядчики из городов и сельской местности.

Итак, вам следует выбрать группировку вашей торговой дебиторской задолженности (или других финансовых активов) в зависимости от вашей специфики.

Всего несколько предложений для сегментации:

- по типу продукта;
- по географическому региону;
- по валюте;
- по рейтингу клиента;
- по типу дилера или по каналу сбыта и т. п.

Важным моментом здесь является то, что клиенты в пределах одной группы должны иметь одинаковые или похожие размеры обесценения (убытков).

Как получить ставки дефолта? Не просто придумать их, а вы действительно должны их рассчитать на основе ваших собственных данных.

МСФО (IFRS) 9 говорит, что вы должны:

- взять ставки по дефолту из собственного исторического опыта кредитных убытков;
- откорректировать их для расчета будущей прогнозной информации.

### **8.5.7 Исторически сложившиеся ставки по дефолту**

Во-первых, вам необходимо проанализировать исторически сложившиеся кредитные убытки.

А для этого вы должны взять соответствующий период времени и проанализировать, какая часть торговой дебиторской задолженности, созданная в течение этого периода, пошла под дефолт. Здесь наиболее важным является выбор соответствующего периода для анализа.

Он не должен быть слишком коротким, чтобы был смысл для его исследования, и он также не должен быть длительным, потому что рыночные изменения даже в нашей стране происходят быстро, и длительный интервал может включать рыночные эффекты, которые больше не действуют. Я рекомендую выбрать один или два года.

Затем необходимо будет выбрать периоды, когда была погашена дебиторская задолженность, и суммы погашения. И только после этого есть все необходимое для расчета ставки дефолта для каждого периода.

### **8.5.8 Прогнозная информация**

После того как вы получили размер ставок дефолта, вы должны их правильно применить для расчета прогнозной информации. А это означает

выбор той информации, которая может повлиять на кредитные убытки в будущем, например макроэкономические прогнозы безработицы, цены на жилье и т. п.

Необходимо скорректировать исторически сложившиеся ставки дефолта для информации, которая имеет отношение к вашим финансовым активам.

Например, предположим, что у телекоммуникационной компании есть 2 сегмента дебиторской задолженности:

1) физические лица – для этой группы уровень безработицы является важным фактором, влияющим на уровень оплаты.

Если уровень безработицы растет, кредитный уровень торговой дебиторской задолженности розничных клиентов ухудшается;

2) юридические лица – для этой группы валовой внутренний продукт (GDP) и уровень инфляции являются важными факторами в нашей стране.

### 8.5.9 Как использовать полученную прогнозную информацию?

Когда существует линейная взаимосвязь между макроэкономическим фактором (то есть уровнем безработицы) и входными данными (то есть увеличением/уменьшением погашения сумм дебиторской задолженности), то применение довольно простое.

В этом случае вам нужно наблюдать, какой эффект имеет изменение в таком параметре, как ставка дефолта, и сделать простой расчет (см. пример ниже).

Однако когда связь не является линейной, тогда для корректировки может потребоваться более сложное моделирование с использованием метода Монте-Карло либо других аналогичных методов. Рассмотрим пример.

Обесценение торговой дебиторской задолженности по IFRS 9.

Корпорация «К» хочет рассчитать убыток от обесценения своей торговой дебиторской задолженности по состоянию на 31 декабря 2018 г. Политика «К» заключается в предоставлении покупателям 30 дней (согласно условиям договоров гражданско-правового характера) для погашения дебиторской задолженности (табл. 8.1).

Таблица 8.1 – Структура торговой дебиторской задолженности по состоянию на 31 декабря 2018 г. (по мере возрастания сроков неоплаты)

Количество дней после выписки отгрузочных документов	Сумма дебиторской задолженности, USD
В пределах срока погашения по договору	400
31–60	175
61–180	140
181–360	85
> 360	50
Всего	850

Примечание. Это очень важный момент: 30-дневный кредитный период означает, что в самой дебиторской задолженности нет значительного компонента финансирования, и поэтому вам не нужно беспокоиться о ее (зadolженности) текущей стоимости.

Корпорация «К» решила применить упрощенный подход в соответствии с IFRS 9 и рассчитать убыток от обесценения как ожидаемый убыток по кредиту.

В качестве практического метода корпорация «К» решила использовать матрицу оценочных резервов.

Во-первых, корпорации «К» необходимо рассчитать исторические ставки по дефолту.

Чтобы иметь достаточно исходных данных для расчета, корпорация «К» выбрала период в 1 год, с 1 января 2018 г. по 31 декабря 2018 г.

За этот отчетный период корпорация «К» произвела продажи на сумму 10 000 USD, все в кредит.

Разделим весь процесс анализа на несколько этапов.

**Шаг 1:** анализ погашения дебиторской задолженности по отдельным интервалам.

Корпорации «К» необходимо проанализировать, когда была погашена дебиторская задолженность, и сгруппировать полученные данные в таблице на основе количества дней с момента создания товаро-отгрузочных документов до момента полной оплаты дебиторской задолженности (табл. 8.2).

Таблица 8.2 – Данные на основе количества дней с момента создания товаро-отгрузочных документов до момента полной оплаты дебиторской задолженности

Сроки оплаты, дней	Оплаченная сумма, USD	Оплаченная сумма (накопленная), USD	Неоплаченная сумма, USD
В течение срока погашения по договору (0–30)	3 750	3 750	6 250
31–60	3 400	7 150	2 850
61–180	1 500	8 650	1 350
181–360	1 100	9 750	250
> 360	250 = списано	9 750	250 = списано
Всего	10 000	–	–

Примечания: Сумма в размере 500 USD в графе «Оплаченная сумма» более 360 дней представляет фактически дефолтную, неоплаченную сумму.

Накопленная оплаченная сумма рассчитывается как выплаченная сумма в определенное время и плюс уплаченная сумма в предыдущем интервале (сроки), то есть кумулятивная уплаченная сумма в интервале 31–60 дней рассчитывается как 3 400 USD + 3 750 USD. Исключение составляет интервал > 360 дней – здесь мы не можем принять во внимание сумму в 250 USD, потому что она не была оплачена.

Неоплаченная сумма в последней строке рассчитывается как сумма всего 10 000 USD за вычетом накопленной уплаченной суммы (9 750 USD).

**Шаг 2:** рассчитываем исторические значения убытков.

Корпорация «К» может теперь рассчитать исторические значения ставок убытков по дефолту делением суммы убытков в размере 250 USD на сумму неоплаченной дебиторской задолженности в конце каждого временного интервала (табл. 8.3).

Таблица 8.3 – Расчёт исторических значений ставок убытков по дефолту

Сроки оплаты, дней	Неоплаченная сумма, USD	Сумма убытка, USD	Ставка дефолта, %
В пределах срока погашения по договору (0–30)	10 000	250	2,5
31–60	6 250	250	4,0
61–180	2 850	250	8,8
181–360	1350	250	18,5
> 360	250	250	100,0

Примечание: ставка дефолта = убыток, деленный на неоплаченную сумму.

Как можно заметить, произошел сдвиг некоторых данных. Так, неоплаченная сумма по строке «в пределах срока погашения по договору» в размере 6 250 USD переместилась в строку «31–60 дней».

И это вполне нормально, потому что мы вычисляем суммы, которые попали в определенный интервал, причем в начало интервала, а не в его конец.

Таким образом, в столбце «в пределах срока погашения по договору» у корпорации «К» отразится торговая дебиторская задолженность в сумме 10 000 USD; в интервале «31–60 дней» отразится задолженность в сумме 6 250 USD и т. д.

Кроме того, возникает вопрос о применении убытка в 250 USD ко всем интервалам. Причина в том, что вся дебиторская задолженность, которая была списана (250 USD), находилась в каждом интервале в течение всей своей жизни.

Например, все списавшиеся дебиторские задолженности в размере 250 USD были текущими (в пределах срока погашения), или в пределах 10 000 USD, и поэтому мы можем сказать, что убыток, возникший в течение 2018 года (анализируемый период), составляет 250/10 000.

То же самое относится к любому другому интервалу времени.

Но это еще не все.

Мы только рассчитали исторические убытки или ставки дефолта.

Нам по-прежнему необходимо рассчитать информацию, имеющую прогнозный характер.

### **Шаг 3: прогнозная информация.**

Это несколько сложнее, но изложим один очень простой подход.

Предположим, что кредитные убытки корпорации «К» показывают почти линейную зависимость с уровнем роста кредитной задолженности родной страны.

Обратите внимание, что показатель «кредитная задолженность» не является рецептом для всех организаций родной страны – ваша организация должна найти свои собственные макроэкономические факторы, которые могут повлиять на ваши убытки по кредитам.

И, допустим, органы статистики в стране предполагают, что уровень кредитной задолженности будет расти с 50 % до 60 % в 2019 году.

Опыт корпорации «К» заключается в том, что, когда уровень кредитной задолженности страны увеличивается на 10 %, это вызывает увеличение убытков по дефолту на 20 % (обратите внимание: вы должны это доказать).

Поэтому корпорация «К» может разумно предположить, что убыток в 250 USD может увеличиться на 20 % из-за увеличения кредитной задолженности родной страны, то есть до 300 USD (табл. 8.4).

Таблица 8.4 – Расчёт убытков по дебиторской задолженности (по умолчанию), скорректированных с помощью прогнозной информации

Сроки оплаты, дней	Неоплаченная сумма, USD	Сумма убытка, USD	Ставка дефолта, %
В пределах срока погашения по договору (0–30)	10 000	300	3,0
31–60	6 250	300	4,8
61–180	2 850	300	10,5
181–360	1 350	300	22,2

Составлено автором.

**Шаг 4:** применение ставок убытков к портфелю текущей торговой дебиторской задолженности.

Давайте применим рассчитанные нами коэффициенты убытков к фактическому портфелю дебиторской задолженности по состоянию на 31 декабря 2018 г. (табл. 8.5).

Таблица 8.5 – Коэффициенты убытков к фактическому портфелю дебиторской задолженности по состоянию на 31 декабря 2018 г.

Количество дней после выписки отгрузочных документов	Сумма дебиторской задолженности, USD	Ставка дефолта, %	Ожидаемые кредитные убытки, USD
В пределах срока погашения по договору	400	3,0	12
31–60	175	4,8	8,4
61–180	140	10,5	14,7
181–360	85	22,2	18,9
> 360	50	100,0	50,0
Итого	850	–	104

Составлено автором.

Корпорация «К» запишет в своей финансовой отчетности убытки по обесценению дебиторской задолженности в сумме 104 USD:

**Дебет** счета Убытки по обесценению дебиторской задолженности: 104 USD

и

**Кредит** счета Торговая дебиторская задолженность: 104 USD.

## ЛЕКЦИЯ 9. КОНСОЛИДАЦИЯ ОТЧЕТНОСТИ, СОСТАВЛЕННОЙ В РАЗНЫХ ВАЛЮТАХ

9.1 Общие правила: перевод финансовой отчетности дочерней компании

9.2 Почему возникают курсовые разницы при пересчете (CURRENCY TRANSLATION DIFFERENCE)

9.3 Как перевести определенные статьи в валюту представления

9.4 Как пересчитывать статьи капитала

9.5 Пересчет акционерного капитала в валюту представления отчетности

9.6 Перевод других статей капитала

Сегодня большинство групп ведут свою деятельность за рубежом, и естественно, что разные участники группы совершают свои операции в разных валютах.

Отличается ли процесс консолидации финансовой отчетности двух (или более) компаний, составленной в разных валютах, от процесса консолидации отчетности, составленной в одной валюте?

И да, и нет.

Если вы хотите объединить финансовую отчетность, подготовленную в разных валютах, вы все равно будете следовать одним и тем же процедурам консолидации.

Вам все равно придется элиминировать акционерный капитал и прибыль до приобретения дочерней компании вместе с инвестициями материнской компании в дочернюю компанию (плюс признать некоторый гудвил и/или неконтролируемую долю участия).

Вам по-прежнему необходимо будет исключить внутригрупповые остатки имущества, обязательств и транзакции, в том числе нереализованную прибыль от внутригрупповых продаж и любые дивиденды, выплачиваемые дочерней компанией материнской компании.

Основная проблема такой консолидации заключается в том, что нельзя объединять белорусские рубли с монгольскими тугриками, потому что это не имеет смысла.

Поэтому перед тем как вы начнете выполнять процедуры консолидации, вам необходимо перевести финансовую отчетность дочерней компании в валюту представления материнской компании.

### 9.1 Общие правила: перевод финансовой отчетности дочерней компании

Вам придется руководствоваться правилами МСФО 21 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates (МСФО 21 «Влияние изменений валютных курсов») для перевода финансовой отчетности в валюту представления.

При этом важным является необходимость четкого разделения понятий функциональной валюты с валютой представления.

У каждой компании есть только одна функциональная валюта, но она может представлять свои финансовые отчеты во **многих** валютах.

В то время как функциональная валюта зависит от экономической среды компании и ее конкретных операций, валюта представления является вопросом **выбора** менеджмента группы.

Например, возьмите стандартную белорусскую компанию. Ее функциональной валютой в большинстве случаев будет белорусский рубль (BYN), но эта компания может принять решение о подготовке своей финансовой отчетности в EUR или USD – они и будут являться валютой представления отчетности.

В таблице (9.1) приведено, какие курсы валют следует использовать для перевода финансовой отчетности в валюту представления.

Таблица 9.1 – Курсы валют, которые следует использовать для перевода финансовой отчетности в валюту представления

Наименование	Дата	Курс валюты
Имущество (активы) и обязательства	Текущий период (20X1)	Курс на дату закрытия (20X1)
	Сопоставимый период (20X0)	Курс на дату закрытия (20X0)
Статьи капитала	Текущий и сопоставимый период	Не установлено
Доходы и расходы (прибыли/убытки и прочий совокупный доход)	Текущий период (20X1)	Действующий курс* или средний курс в 20X1
	Сопоставимый период (20X0)	Действующий курс или средний курс в 20X0
Курсовые разницы	Курсовые разницы при пересчете = отдельная статья в капитале	

\* Действующий курс – это курс на дату осуществления отдельных операций (транзакций), но вы можете использовать средний курс за отчетный год, если в целом курсы обмена по отдельным датам не сильно отличаются.

Обратите внимание, что положения в приведенной выше таблице применяются, если ни функциональная валюта, ни валюта представления отчетности не применяются при составлении отчетности в условиях гиперинфляционной экономики.

## 9.2 Почему возникают курсовые разницы при пересчете (CURRENCY TRANSLATION DIFFERENCE)

Если вы формируете финансовую отчетность с использованием разных валютных курсов, тогда отчет о финансовой позиции не будет балансировать (то есть активы не будут равны обязательствам плюс капитал).

Таким образом и возникает STD, или курсовые разницы, при пересчете отчетности в валюту ее представления: это результат последующего расчета с целью обеспечения условия выполнения балансового равенства в отчете о финансовой позиции.

### **9.3 Как перевести определенные статьи в валюту представления**

Если вы пересчитываете финансовые отчеты в валюту представления в целях консолидации, вам необходимо очень внимательно относиться к пересчету отдельных статей.

### **9.4 Как пересчитывать статьи капитала**

В тексте стандарта МСФО 21 о капитале вы практически ничего не найдете. А это означает, что в большинстве случаев компании сами решают, применяют они курс на дату закрытия или же курс на дату проведения операции. В практике белорусских организаций применяются оба подхода. Однако при этом вы должны быть последовательными в своих действиях, то есть не метаться в выборе способа пересчета от одного отчетного периода к другому (или от одного дочернего предприятия к другому).

### **9.5 Пересчет акционерного капитала в валюту представления отчетности**

Для акционерного капитала наиболее подходящим представляется, по-видимому, фактический (исторический) курс, применяемый на дату приобретения дочерней компании материнской компанией, а не фактический курс, применяемый при выпуске акционерного капитала.

Причина в том, что легче и логичнее установить и зафиксировать курс на дату приобретения дочернего предприятия, когда рассчитываются гудвил и/или неконтролируемая доля участия.

### **9.6 Перевод других статей капитала**

Если суммы (остатки) по отдельным статьям капитала возникают в результате операций с акционерами (например, эмиссионный доход), то тогда

целесообразно для пересчета применять фактический (исторический) курс, соответствующий курсу, применяемому к пересчету уставного капитала.

Если суммы (остатки) по отдельным статьям капитала возникают из доходов и расходов компании, представленных в прочем совокупном доходе (OCI; например, суммы переоценки объектов основных средств и нематериальных активов), то более целесообразно переводить их по курсу на дату операции.

## **9.7 Как перевести внутригрупповые балансы в валюту отчетности**

### **9.7.1 Внутригрупповые активы и обязательства**

Внутригрупповая дебиторская и кредиторская задолженность пересчитывается по курсу закрытия, как и любые другие активы или обязательства.

Иногда высказывается мнение о том, что курсовые разницы по внутригрупповой дебиторской задолженности или кредиторской задолженности **не должны** влиять на консолидированную прибыль или убыток. Но это не так. Фактически они влияют на прибыль или убыток компании, что отражается так:

*Дебет* счета Торговая задолженность к оплате;

*Кредит* счета Прибыли/убытки-доходы по курсовым разницам  
или же

*Дебет* счета Прибыли/убытки-убытки по курсовым разницам;

*Кредит* счета Торговая задолженность к оплате.

Но есть одно важное исключение: когда денежные статьи являются частью чистых инвестиций в зарубежную деятельность, то курсовая разница отражается в прочем совокупном доходе, а не в прибыли/убытках компании.

### **9.7.2 Внутригрупповые продажи и нереализованная прибыль**

Что касается статей прибыли, убытка или внутригрупповых продаж, вы должны пересчитать их по курсу на дату транзакции, если это необходимо. Если нет, то примените средний курс за отчетный период.

### **9.7.3 Резервы по нереализованной прибыли**

МСФО 21 опять же не дает конкретных комментариев, как действовать в этом случае, но, на наш взгляд, наиболее подходящим представляется применение ставки, действующей на дату совершения операции. Это полностью согласуется с US GAAP.

#### 9.7.4 Внутригрупповые дивиденды

Если дочерняя компания выплачивает дивиденды своей материнской компании, то тогда родитель регистрирует дивидендный доход по курсу на дату заявления о выплате дивидендов, а не по курсу на дату выплаты.

Причина в том, что материнская компания должна признать дивидендный доход, когда было установлено право акционеров на его получение (и это дата декларации, а не дата фактического платежа).

Теперь вы сможете самостоятельно консолидировать отчетность в иностранной валюте.

После перевода отчета о финансовой позиции в иностранной валюте и отчета о прибылях и убытках (или ОСИ) можно применить обычные процедуры консолидации.

Но есть определенные особенности в составлении консолидированного отчета о движении денежных средств.

Ошибочно составлять отчет о движении денежных средств на основе консолидированных балансовых ведомостей, то есть рассчитывать курсовые разницы в балансах, классифицировать их, делать неденежные корректировки и т. д.

Данные о движении денежных средств будут содержать в этом случае много неденежных валютных курсовых разниц, и это неверно. Кроме того, это не разрешено требованиями МСФО (IAS) 21.

Просто выполните следующие действия:

1. Сделайте отчеты о движении денежных средств отдельно для материнской и отдельно для дочерней компании.

2. Переведите отчеты дочерних компаний о движении денежных средств в валюту представления. Для этой цели обычно используются курсы на дату совершения отдельных операций, но вы можете использовать средние курсы в качестве приблизительных (точно так же, как и для пересчета доходов и расходов).

3. Консолидируйте (объедините) денежные потоки дочерних компаний и материнских компаний.

4. Исключите внутригрупповые транзакции. Для этого требуется немного больше работы, но это правильный подход в данном случае.

5. И на выходе у вас появился консолидированный отчет о движении денежных средств.

## Лекция 10. ОСОБЕННОСТИ СОСТАВЛЕНИЯ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В ФОРМАТЕ МСФО

*10.1 Требования к составлению, представлению и публикации финансовой отчетности*

*10.2 Отчет о финансовом положении: содержание и структура*

*10.3 Структура и основные требования к отображению информации в отчете о прибылях и убытках*

*10.4 Структура и методы составления отчета о движении денежных средств*

*10.5 Отчет об изменениях в собственном капитале*

*10.6 Примечания к финансовой отчетности*

*10.7 Промежуточная финансовая отчетность*

*10.8 Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции*

### **10.1 Требования к составлению, представлению и публикации финансовой отчетности**

Общие требования к предоставлению финансовой отчетности (ФО), рекомендации по ее структуре и минимальные требования к ее содержанию содержатся в МСБУ 1 «Представление финансовой отчетности». Стандарт в обязательном порядке должен применяться ко всей ФО общего назначения, которая готовится и представляется в соответствии с МСФО.

**ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ОБЩЕГО НАЗНАЧЕНИЯ** – это отчетность, которая предназначена для удовлетворения нужд тех пользователей, которые не имеют возможности истребовать предоставления отчетов, отвечающих их конкретным информационным потребностям.

**ЦЕЛЮЮ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ** общего назначения является представление информации о финансовом положении, финансовых результатах деятельности и движении денежных средств, которая может оказаться полезной для широкого круга пользователей при принятии ими экономических решений.

Финансовая отчетность представляет информацию о следующих показателях организации:

- а) активах;
- б) обязательствах;
- в) собственном капитале;
- г) доходах и расходах, включая прибыли и убытки;
- д) прочих изменениях в собственном капитале;
- е) движении денежных потоков.

Полный комплект финансовой отчетности включает:

- 1) баланс;
- 2) отчет о прибылях и убытках;
- 3) отчет об изменениях в собственном капитале;
- 4) отчет о движении денежных средств;
- 5) примечания, в которых изложены основные положения учетной политики, а также даны дополнительные пояснения.

ФО в обязательном порядке должна составляться на основе допущения о непрерывности деятельности. Когда ФО составляется не на основе допущения о непрерывности деятельности, этот факт должен раскрываться в обязательном порядке, наряду с той причиной, по которой организация не считается непрерывно действующей (*непрерывность деятельности*).

ФО, за исключением отчета о движении денежных средств, должна составляться на основе метода начисления (*учет по методу начисления*).

Представление и классификация статей в отчетах должны сохраняться от одного периода к другому, за исключением редких строго оговоренных случаев (*последовательность представления*).

Каждая существенная статья должна представляться отдельно, несущественные статьи должны объединяться со статьями аналогичного характера или назначения (*существенность и агрегирование*).

При составлении ФО активы и обязательства, доходы и расходы не должны взаимозачитываться, за исключением случаев, когда это разрешено или требуется каким-либо Стандартом (*взаимозачет*).

По всем суммам, показанным в финансовой отчетности, в обязательном порядке должна раскрываться сравнительная информация за предыдущий период, за исключением случаев, когда какой-нибудь Стандарт допускает иное или требует иного (*сравнительная информация*).

В США при составлении финансовой отчетности потребности акционеров и других инвесторов принимаются в качестве целевой установки. Интересы других пользователей ФО (работников, клиентов фирмы, кредиторов, правительственных органов и общественности) играют второстепенное значение. В европейских странах, в отличие от США, при подготовке отчетности руководствуются в том числе и интересами работников организации, а также государственных органов и общественности. Так, например, во Франции с 1977 г. действует закон, в соответствии с которым все организации с числом занятых более 300 человек обязаны ежегодно подавать совету работников предприятия так называемый «общественный (социальный) баланс», который не является финансовой отчетностью общего назначения и, помимо общей информации, должен содержать детализированные данные:

- 1) о затратах на оплату труда;
- 2) о затратах на здравоохранение и технику безопасности;
- 3) о затратах на обучение кадров и некоторую другую информацию.

Аналогичный подход к представлению данной информации используют Германия, скандинавские страны.

В Великобритании предоставление «социального баланса» работникам осуществляется на добровольной основе: компания самостоятельно решает, раскрывать соответствующую информацию или нет, а если раскрывать – то в какой форме.

Состав комплекта ФО общего назначения в разных странах не одинаков. В некоторых странах (например, Бельгии, Франции, Италии и Германии) акционеры получают только два финансовых отчета (отчет о прибылях и убытках и баланс, а также примечания к отчетности). В Швейцарии бухгалтерская отчетность включает в себя: баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет о движении фондов и примечания к отчетности. Годовая отчетность итальянских компаний включает в себя: баланс (обязательно), отчет о прибылях и убытках (обязательно), операционный отчет или отчет о текущей деятельности (обязательно), отчет внутренних аудиторов (обязательно), отчет о движении денежных средств, отчет о движении капитала, аудиторские выводы (обязательны для некоторых фирм – финансовых, страховых, медиа-холдингов и пр.).

В США годовая отчетность состоит из балансового отчета, отчета о прибылях и убытках, отчета о движении денежных средств, отчета о нераспределенной прибыли, отчета об акционерном капитале.

*В Великобритании обычный бухгалтерский отчет большого акционерного общества может содержать информацию более чем на 60 страницах.*

Публикация ФО в действующей практике большинства зарубежных стран стало своего рода вопросом имиджа и деловой активности фирмы. Требования к публикации финансовой отчетности в разных странах не одинаковы. Так, в Великобритании, Испании и Нидерландах публикация ФО означает, что вся ФО должна быть зарегистрирована в Реестре компаний.

Во Франции кроме регистрации ФО для ряда компаний предусмотрена публикация ФО в Бюллетене ФО. В Германии ФО всех компаний должна регистрироваться в Коммерческом реестре, а ФО крупных компаний – еще и публиковаться в Федеральной газете.

Публичная ФО, которая публикуется зарубежными компаниями, иногда представляет собой ярко оформленные буклеты, которые кроме самих форм бухгалтерских отчетов, заверенных аудитором, содержат много другой информации. Как правило, это обращение президента компании к акционерам, отчет совета директоров, анализ развития фирмы за предыдущие периоды, прогноз на ближайшие годы. Описание размещения и размеров инвестиций, международных связей. Такая информация иллюстрируется графиками, фотографиями, диаграммами. Количество и вид такой информации определяется противоречивыми тенденциями: с одной стороны, это желание менеджеров привлечь новых инвесторов и прорекламирровать свою деятельность, с другой – попытка замаскировать наиболее важную информацию и отвлечь внимание рядовых пользователей от самих форм ФО и показателей, которые в них содержатся.

## 10.2 Отчет о финансовом положении: содержание и структура

Несмотря на отличия в названии баланса (в США – это балансовый отчет/Balance Sheet, в РБ – бухгалтерский баланс, в некоторых европейских странах - отчет о финансовом положении (ОФП)/ Statement of Financial Position) и его построении, в основу данной формы ФО в любой стране положено основное балансовое равенство:

**Активы = Собственный капитал + Обязательства**

**Assets = Owner's Equity + Liabilities**

Основным отличием построения ОФП в разных странах являются форма расположения актива и пассива (вертикальная и горизонтальная) и группировка статей. ОФП в горизонтальной форме (актив слева, пассив справа) составляется в Бельгии, Италии, Германии, США, Франции. В Великобритании и Нидерландах разрешено использование двух форм построения ОФП (и горизонтальной, и вертикальной).

Принцип группировки статей в разных странах также не одинаков. В большинстве европейских стран и стран, применяющих МСБУ/МСФО в качестве национальных стандартов, статьи располагаются в порядке увеличения ликвидности. В США и некоторых других странах британо-американской модели учета – в порядке ее уменьшения. Порядок группировки основных компонентов ОФП в США следующий:

- Активы – в порядке уменьшения их ликвидности;
- Обязательства – в порядке сроков их погашения (чем ближе срок, тем раньше должны быть показаны обязательства);
- Собственный капитал – в порядке, соответствующем степени его постоянности (то есть первыми показываются его разновидности, в наименьшей степени подверженные изменениям).

В МСБУ/МСФО не дается четких рекомендаций относительно последовательности, в которой данные должны отображаться в ОФП, приводится лишь минимальный перечень статей, которые следует отобразить. В соответствии с МБУ/МСФО в ОФП необходимо представлять краткосрочные и долгосрочные активы, а также краткосрочные и долгосрочные обязательства как отдельные разделы.

К текущим (краткосрочным активам) относятся активы, которые удовлетворяют любому из следующих критериев:

- 1) активы предназначены для целей продажи или потребления в обычных условиях операционного цикла организации;
- 2) активы предполагается реализовать в течение 12 месяцев после отчетной даты  
либо
- 3) активы представляют собой денежные средства или эквиваленты денежных средств.

Все прочие активы должны классифицироваться как долгосрочные.

Основные статьи краткосрочных активов в порядке увеличения их ликвидности:

- запасы;
- векселя к получению;
- счета к получению;
- краткосрочные финансовые вложения;
- денежные средства и их эквиваленты.

К долгосрочным активам относятся: основные средства, нематериальные активы и долгосрочные инвестиции.

Критерии классификации долгосрочных и краткосрочных обязательств уже были рассмотрены ранее.

Состав и объем информации о собственном капитале, отображенной в ОФП, существенно зависят от организационно-правовой формы бизнеса. Собственный капитал в индивидуальном предпринимательстве должен быть представлен в ОФП одной строкой, отражающей его величину на отчетную дату. Для товариществ в ОФП требуется раскрывать величину капитала каждого партнера и затем его общую сумму (**Partner's Equity**). Акционерный капитал (**Stockholder's Equity**) состоит из двух составляющих:

- внесенный (авансированный, оплаченный) капитал (**Contributed Capital**);
- накопленный (заработанный) капитал или нераспределенная прибыль (**Retained Earnings**).

В разделе авансированного капитала непосредственно в балансе приводится полное описание всех его составляющих, а именно:

- количество и номинальная стоимость акций, разрешенных к выпуску, выпущенных и циркулирующих на рынке (привилегированных и обыкновенных отдельно);
- суммы капитала, оплаченные сверх номинальной стоимости;
- количество и стоимость собственных выкупленных акций (на данную сумму уменьшается величина акционерного капитала).

### 10.3 Структура и основные требования к отображению информации в отчете о прибылях и убытках

Одной из основных характеристик деловой активности фирмы является величина финансового результата ее деятельности за определенный период. Во всем деловом мире сведения о формировании и использовании прибыли рассматриваются как одна из самых важных частей ФО. В большинстве стран законодательно закреплены несколько форм отчета о прибылях и убытках, и организации имеют право выбирать такую форму данного отчета, которая наиболее точно представляет элементы результатов ее деятельности. Отчет о прибылях и убытках (другое название, используемое в некоторых европейских

странах – отчет о финансовых результатах, отчет о совокупном доходе) аккумулирует информацию о доходах и расходах организации за отчетный период.

Согласно МСБУ 1 «Представление финансовой отчетности» в отчете о прибылях и убытках обязательно должны содержаться как минимум такие показатели, как:

- выручка;
- расходы по финансированию;
- доля организации в прибылях и убытках ассоциированных компаний и совместных предприятий, учтенная по методу долевого участия;
- прибыль или убыток до налогообложения, признанные в связи с выбытием активов или погашением обязательств, относящихся к прекращаемой деятельности;
- расходы по налогу на прибыль;
- прибыль или убыток.

Далее в МСБУ 1 сказано, что в отчете о прибылях и убытках в обязательном порядке должны представляться дополнительные статьи, заголовки разделов и промежуточные суммы, если такое представление значимо для понимания финансовых результатов деятельности организации.

В зарубежной учетной практике применяется два формата отчета о прибылях и убытках – горизонтальный и вертикальный (в таблице 10.1 представлен первый формат, в таблице 10.2 – второй). В отличие от вертикального формата, где статьи доходов и расходов показываются в одной колонке, горизонтальный формат предоставляет информацию о доходах и расходах более наглядно. Отчет о прибылях и убытках, составленный в горизонтальном формате, как правило, составляется в одноступенчатой форме. Отчет о прибылях и убытках, составленный в вертикальном формате, может иметь как одноступенчатую, так и многоступенчатую формы.

МСБУ 1 оговаривается возможность представления отчета о прибылях и убытках по одному из двух методов – с группировкой расходов по их характеру или с группировкой расходов по их назначению. Согласно первому методу расходы в отчете о прибылях и убытках объединяются в соответствии с их характером (например, амортизация, транспортные расходы, расходы на вознаграждение работникам и т. д.) и не перераспределяются в соответствии с их функциональной классификацией.

Примерная форма отчета о прибылях и убытках с группировкой расходов по их характеру приведена в таблице 10.1.

Таблица 10.1 – Отчет с группировкой расходов по их характеру

Показатель	Расходы	Доходы
1	2	3
Выручка		X
Прочий доход		X

Окончание таблицы 10.1

1	2	3
Изменения в запасах готовой продукции и незавершенного производства	X	
Использованные сырье и материалы	X	
Амортизационные расходы	X	
Расходы на вознаграждения работникам	X	
Прочие расходы	X	
Итого расходы		(X)
Прибыль до налогов		X
Расходы по налогу на прибыль		(X)
Чистая прибыль		X

Составлено автором.

Для того чтобы представить отчет о прибылях и убытках по второй форме, необходимо осуществить разбивку расходов по их назначению, как это сделано в представленной ниже таблице 10.2.

Таблица 10.2 – Отчет с группировкой расходов по их назначению

Показатель	Сумма
Выручка	X
Себестоимость продаж	(X)
Валовая прибыль	X
Операционные расходы	(X)
В том числе:	
Коммерческие расходы	(x)
Административные расходы	(x)
Операционная прибыль	X
Прочие доходы	X
Прочие расходы	(X)
Прибыль до налога	X
Расходы по налогу на прибыль	(X)
Чистая прибыль	X

Составлено автором.

Как видно из таблицы, организация, составляющая отчет о прибылях и убытках по второму методу, должна как минимум раскрыть отдельно от других расходов свою себестоимость продаж. Этот метод может дать пользователям более значимую информацию, чем классификация расходов по характеру. Однако распределение расходов по их назначению характеризуется субъективностью и предполагает некоторые усилия по выработке соответствующего суждения. Организации, классифицирующие свои расходы по назначению, обязаны раскрывать дополнительную информацию о характере

расходов, включая расходы на амортизацию и расходы на вознаграждение работникам.

#### 10.4 Структура и методы составления отчета о движении денежных средств

Для пользователей ФО важно знать, что для финансирования бизнеса имеется определённая прибыль, и денежные средства присутствуют на расчётном счёте. Мы можем удостовериться в сумме прибыли на основании отчета о прибылях и убытках. Мы можем также проанализировать текущие активы баланса на предмет наличия денежных средств. Однако обе эти формы ФО не дают представления о том, как организация использовала свои денежные средства в течение отчетного периода. Кроме того, если отчёт о прибылях и убытках составлен методом начисления, то доходы и расходы, а также прибыль (убыток) представленные в нём носят виртуальный характер. Для того чтобы знать, откуда поступили деньги, для чего они были использованы и в каком объёме, необходимо составить отчет о движении денежных средств (cash flow statement). Таким образом, ОП, отчёт о прибылях и убытках и отчёт о движении денежных средств взаимно дополняют друг друга, отражая различные грани финансового состояния организации и обеспечивая пользователей всей необходимой экономической информацией.

Согласно МСБУ 7 «Отчет о движении денежных средств» в отчёте о движении денежных средств используется классификация отдельных видов деятельности в отношении денежных потоков, возникающих в результате хозяйственных операций, на операционную, инвестиционную и финансовую.

**Операционной (текущей) деятельностью** (operating activities) считается **краткосрочная** деятельность организации, связанная с изменением структуры и размера *текущих* активов и обязательств, как правило, краткосрочных. Это основная деятельность организации, приносящая доход, а также другие виды деятельности, отличные от инвестиционной или финансовой.

Примеры хозяйственных операций по движению денежных средств от операционной деятельности:

- поступление денежных средств от продажи продукции и товаров;
- поступление денежных средств от оказания услуг;
- поступление денежных средств в виде авторских гонораров и комиссионных вознаграждений;
- денежные поступления от аренды;
- выплаты денежных средств поставщикам товаров и услуг;
- выплаты денежных средств работникам организации;
- денежные поступления и платежи страховым компаниям в качестве страховых премий и исков, годовых взносов и прочих страховых вознаграждений.

**Финансовой деятельностью** (financing activity) считается деятельность организации, связанная с изменением структуры и размера *собственного капитала и заёмных средств* организации. В результате финансовой деятельности изменяются источники финансирования предприятия (пассив баланса).

Примеры хозяйственных операций по движению денежных средств от финансовой деятельности:

- поступление денежных средств от эмиссии акций и других долевых инструментов;
- поступления денежных средств от краткосрочных и долгосрочных кредитов;
- выплаты денежных средств для погашения кредитных сумм;
- денежные поступления от выпуска облигаций, займов, векселей.

**Инвестиционной деятельностью** (investing activities) считается *долгосрочная* деятельность организации, связанная с:

- изменением структуры и размера *долгосрочных* активов (выполнение СМР, приобретение или продажа оборудования, земельных участков, зданий и иной недвижимости, осуществление собственного строительства и др.) или
- осуществлением долгосрочных *финансовых* вложений – приобретение и продажа долевых инструментов других компаний.

Виды деятельности организации в разрезе статей бухгалтерского баланса представлены на рисунке 10.1.



Рисунок 10.1 – Виды деятельности и ОФП

***Потоки денежных средств и методы составления отчёта***

Отчёт о денежном потоке показывает источники поступления денежных средств и направления их использования. Поэтому источники поступления

наличных называются **притоком** денежных средств (inflow), а направления их использования **оттоком** денежных средств (outflow).

**Денежные потоки** (cash flows) – поступление и выбытие денежных средств и их эквивалентов.

### **Операционная деятельность**

В соответствии с МСБУ 7 движение денежных средств от операционной деятельности можно отражать с использованием прямого или косвенного методов. Прямой метод основан на учёте основных видов валовых денежных поступлений и выплат. Косвенный метод основан на корректировке прибыли отдельными статьями.

Согласно **прямому методу** поступление денежных средств от продаж товаров и оказания услуг, полученная арендная плата и другие виды доходов являются притоками денежных средств. В свою очередь, выплаченная заработная плата, оплата счетов поставщиков и подрядчиков, уплата налогов и другие виды расходов являются оттоком денежных средств.

Согласно **косвенному методу** к притоку денежных средств на фирму относятся: чистая прибыль; амортизация; уменьшение запасов товаров и уменьшение дебиторской задолженности; увеличение кредиторской задолженности и др. А к оттоку денежных средств с фирмы относятся: чистые убытки; увеличение запасов товаров и увеличение дебиторской задолженности; уменьшение кредиторской задолженности и др.

Эти явления связаны с движением денег и объясняются следующим образом:

Доходы (или прибыль) приносит наличные в фирму – это приток. Расходы (или убытки) наоборот забирают деньги из фирмы – это отток.

Уменьшение товарного запаса при нормальном стечении обстоятельств свидетельствует о продаже товаров и, как следствие, увеличении наличности. Увеличение товарного запаса происходит за счёт покупок товаров и следовательно возникают затраты денежных средств.

Уменьшение дебиторской задолженности говорит о поступлении денежных средств в фирму вследствие того, что должники платят по своим долгам. Увеличение суммы должников свидетельствует о снижении поступления наличности в фирму, то есть об оттоке наличности.

Увеличение кредиторской задолженности позволяет удерживать денежные средства в рамках фирмы и рассматривается в качестве дополнительного источника финансирования фирмы. Уменьшение – наоборот, в качестве оттока денежных средств с фирмы, так как фирма расплачивается с кредиторами по своим долгам.

### **Инвестиционная и финансовая деятельность**

Информация о движении денежных средств в результате инвестиционной и финансовой деятельности представляется только прямым методом. То есть по каждому виду деятельности показываются основные категории валовых поступлений и выплат денежных средств отдельно друг от друга. Однако многие статьи по этим видам деятельности также определяются непрямым

способом (путём сопоставления начального и конечного сальдо статьи по балансу).

В целом необходимо отметить, что МСБУ 7 поощряет использование прямого метода при составлении отчёта о денежном потоке, однако, многие организации отдают предпочтение косвенному методу. Так, в США более 95 % компаний отражают операционную деятельность косвенным методом, а в Испании и на Украине он является обязательным. В Австралии и Молдове обязательным методом является прямой.

Основная цель составления отчёта о движении денежных средств – это определение потока денежных средств как величины, изменяющей начальное сальдо денежных средств и их эквивалентов. Если нам известна сумма денег (включая денежные эквиваленты) на начало периода, а также притоки и оттоки денежных средств в течение периода, то мы можем вычислить сумму денежных средств на конец периода.

### ***Существующие противоречия в методических подходах к разграничению денежных потоков от различных видов деятельности для различных видов бизнеса***

В отчёте о движении денежных средств (и вообще в экономике) используются понятия операционной, инвестиционной, финансовой деятельности. Некоторые статьи этого отчёта довольно трудно однозначно классифицировать, особенно в отношении финансирования и кредитования текущей деятельности, а также отдачи от инвестиций.

Для различных видов бизнеса существуют различные методические подходы к классификации статей в части отнесения их к операционной, инвестиционной и финансовой деятельности.

Так выплаченные дивиденды можно рассматривать как финансовую деятельность, поскольку они являются платой за привлечённый акционерный капитал и выплачиваются за счёт чистой прибыли, или их можно считать операционной деятельностью, если они выплачиваются на ежемесячной основе.

Полученные проценты являются частью прибыли и их можно рассматривать в качестве притока от операционной (текущей) деятельности. Это будет особенно верно, если проценты поступают ежемесячно. Но в тоже самое время проценты можно рассматривать непосредственно как прибыль от инвестиций и считать эти потоки инвестиционной деятельностью.

В свою очередь приобретение и продажа ценных бумаг могут классифицироваться как текущая или инвестиционная, или финансовая деятельность в зависимости от вида ценной бумаги.

Кроме того существуют и такие события, как банковский овердрафт и операции с иностранной валютой. В одних странах банковский овердрафт рассматривается в качестве ссуды банка и соответственно классифицируется как финансовая деятельность, в других странах включается в состав эквивалентов денежных средств.

## 10.5 Отчет об изменении собственного капитала

За рубежом отчет об изменении собственного капитала, как правило, составляется корпорациями, акции которых котируются на фондовых биржах.

Данная форма отчетности должна содержать следующие числовые показатели:

- величина собственного капитала на начало отчетного периода;
- увеличение капитала – всего,

в том числе:

- за счет дополнительного выпуска акций;
- за счет переоценки имущества;
- за счет реорганизации юридического лица (слияние, объединение);
- за счет доходов, относящихся согласно учетным стандартам непосредственно на увеличение капитала;
- уменьшение капитала – всего,

в том числе:

- за счет уменьшения номинала акций;
- за счет уменьшения количества акций в результате их аннулирования;
- за счет реорганизации юридического лица (разделение, выделение);
- за счет расходов, относящихся согласно учетным стандартам непосредственно на уменьшение капитала;
- величина собственного капитала на конец отчетного периода.

Отчет об изменении собственного капитала обычно представляется в виде таблицы, в которой согласовывается сальдо каждого компонента собственного капитала на начало и конец периода, включая все вышеперечисленные статьи.

Схематически отчет об изменении собственного капитала схематически можно изобразить следующим образом (рис. 10.2):

Собственный капитал на начало года
+ Инвестиции владельцев
+ Прибыль после налогообложения
+ Доходы и расходы, относимые напрямую на капитал
– Изъятия владельцев
= Собственный капитал на конец периода

Рисунок 10.2 – Схематический отчет об изменении собственного капитала

Содержание информации, отражаемой в данном отчете согласно американским и международным стандартам, в целом идентично. Различия

существуют в используемых терминах, составе отдельных статей, что обусловлено различными правилами учета, степенью.

В США корпорации помимо отчета об акционерном капитале представляют отчет о накопленной (нераспределенной) прибыли.

## 10.6 Примечания к финансовой отчетности

В разных странах название документа, прилагаемого компаниями к годовой финансовой отчетности общего назначения и содержащего информацию, объясняющую приведенные в ФО данные, отличается. Например, в Италии, Португалии и Франции используется термин «пояснительная записка». В других странах применяются термины «примечания к финансовой отчетности», «приложения к финансовой отчетности», «комментарии к финансовой отчетности». Учитывая, что по существу эти документы раскрывают тождественную по смыслу информацию, далее по тексту для всех стран будем использовать один термин «примечания к финансовой отчетности».

Примечаниям во всех странах придается большое значение. Во многих государствах они являются обязательным составным элементом годового комплекта финансовой отчетности. К статьям баланса, отчета о прибылях и убытках, отчета о движении денежных средств, отчета об изменении капитала в примечаниях следует делать перекрестные ссылки на связанную с ними информацию, если такие ссылки являются значимыми для понимания пользователем элементов финансовой отчетности.

Форма и объем примечаний в большинстве стран не регулируется в законодательном порядке. Но, как правило, устанавливаются минимальные требования к количеству и качеству раскрываемой информации.

По своему характеру примечания можно поделить на:

*1. Касающиеся финансовой отчетности в целом, к ним относятся:*

- раскрытие учетной политики и основы используемых оценок;
- раскрытие непредвиденных событий, обязательств, другой финансовой и нефинансовой информации для достижения принципа достоверности представления данных ФО;

*2. Раскрывающие отдельные статьи финансовой отчетности.*

Для организаций, составляющих финансовую отчетность в формате МСФО, трудности в составлении примечаний возникают по той причине, что международные стандарты не содержат четкого указания на способ и последовательность представления информации в примечаниях, а дают лишь перечень минимально необходимых компонентов, которые должны присутствовать в примечаниях. Для руководства предприятия и составителей отчетности МСБУ/МСФО представляют достаточно большую степень свободы в принятии решений о том, каким образом и что именно будет раскрыто в

примечаниях. Объем примечаний, степень детализации информации об элементах финансовой отчетности, событиях и обстоятельствах, которые нужно раскрыть, являются предметом «профессионального суждения» бухгалтера с учетом критериев существенности, достоверности и полноты представляемой информации.

## 10.7 Промежуточная финансовая отчетность

Порядок составления промежуточной финансовой отчетности регулируется МСБУ 34 «Промежуточная финансовая отчетность». Целью данного стандарта является определение минимального содержания промежуточной финансовой отчетности, а также принципов признания и измерения в полной или сокращенной версии финансовой отчетности за промежуточный период. *Промежуточный период* представляет собой отчетный финансовый период короче, чем полный финансовый год.

Своевременная и надежная промежуточная финансовая отчетность повышает способность инвесторов, кредиторов и других лиц понять возможности организации по генерированию прибыли и потоков денежных средств, а также оценить ее финансовое состояние. Промежуточная отчетность может состоять из сокращенных форм финансовых отчетов, хотя не запрещается составлять ее в полном объеме, предусмотренном МСБУ/МСФО.

*Таким образом, промежуточный финансовый отчет* означает финансовый отчет, содержащий либо полный комплект финансовой отчетности (в соответствии с указаниями МСБУ (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»), либо комплект сокращенной финансовой отчетности (в соответствии с указаниями МСБУ (IAS) 34) за промежуточный период.

МСБУ 34 не определяет, какие организации должны публиковать промежуточную финансовую отчетность, с какой частотой или как быстро после окончания промежуточного периода это следует делать. Однако правительство, биржи и органы, регулирующие бухгалтерский учет, часто требуют, чтобы компании, долговые или долевые ценные бумаги которых обращаются на открытом рынке, публиковали промежуточную финансовую отчетность. МСБУ 34 применяется, если от организации в соответствии с действующим законодательством требуется публиковать промежуточную финансовую отчетность или она самостоятельно принимает такое решение в соответствии с МСФО. МСБУ приветствует предоставление промежуточной финансовой отчетности компаниями, ценные бумаги которых обращаются на открытом рынке, если такая отчетность соответствует принципам признания, измерения и раскрытия информации, установленным в МСБУ 34. В частности, приветствуется, когда компании, ценные бумаги которых обращаются на фондовом рынке:

- представляют промежуточную финансовую отчетность, по крайней мере, по состоянию на конец первого полугодия своего финансового года; и
- предоставляют свою промежуточную финансовую отчетность не позднее, чем через 60 дней после окончания промежуточного периода.

Промежуточная финансовая отчетность включает как минимум следующие компоненты:

- сокращенный отчет о финансовом положении;
- сокращенный отчет о совокупном доходе, представленный либо как:
  - ✓ сокращенный единый отчет или
  - ✓ сокращенный отдельный отчет о прибылях и убытках и сокращенный отчет о совокупном доходе;
- сокращенный отчет об изменениях в капитале;
- сокращенный отчет о движении денежных средств; и
- избранные примечания к отчетности.

Если компания публикует в своей промежуточной финансовой отчетности комплект сокращенной финансовой отчетности, то такая сокращенная отчетность должна как минимум включать каждый заголовок и промежуточный итог, которые были включены в ее последнюю годовую финансовую отчетность, а также избранные примечания к отчетности.

Предполагается, что каждый пользователь, рассматривающий промежуточную финансовую отчетность организации, имел в своем распоряжении ее годовую финансовую отчетность за предшествующий год. Поэтому, примечания к годовой финансовой отчетности не повторяются и не обновляются в промежуточной отчетности. Последняя должна содержать примечания по тем событиям и изменениям, которые произошли после отчетной даты последнего годового отчета и раскрывают результаты деятельности компании в новом отчетном году

#### **Финансовая отчетность в условиях гиперинфляционной экономики.**

Дополнительные статьи или примечания включаются в промежуточную отчетность, если при их отсутствии сокращенная промежуточная финансовая отчетность будет вводить пользователей в заблуждение.

Организация применяет в своей промежуточной финансовой отчетности те же принципы учетной политики, что и принципы, использованные в годовой финансовой отчетности, за исключением изменений в учетной политике, внесенных после даты последней годовой финансовой отчетности, которые должны быть отражены в следующей годовой финансовой отчетности.

### **10.8 Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции**

Наряду со странами Западной Европы с хорошими перспективами экономик существуют страны, в которых проблема гиперинфляции остается главной. Согласно стандартам бухгалтерского учета США (GAAP)

гиперинфляция возникает, когда общий уровень инфляции превышает 100 % в течение трех лет. Существует несколько дополнительных критериев, которые должны быть приняты в расчет согласно МСБУ/МСФО, чтобы определить, существует ли в стране гиперинфляция. Страны, которые обычно рассматриваются как страны с гиперинфляционной экономикой из-за того, что в последние три года общий уровень инфляции составлял 100 % или более: Ангола, Демократическая Республика Конго, Румыния, Суринам, Зимбабве и некоторые др. МСБУ 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции» должен применяться в отношении финансовой отчетности, включая консолидированную финансовую отчетность, всех организаций, функциональная валюта которых является валютой страны с гиперинфляционной экономикой.

В условиях гиперинфляционной экономики финансовая отчетность о результатах деятельности и финансовом положении организации, составленная в местной валюте без пересчета, является малосодержательной. Деньги теряют покупательную способность с такой скоростью, что сопоставление сумм операций и других событий, произошедших в разное время даже в пределах одного отчетного периода, будет вводить пользователей отчетности в заблуждение.

МСБУ 29 не устанавливает абсолютного значения уровня инфляции, при котором она считается переходящей в стадию гиперинфляции. То, в какой момент возникает необходимость пересчета финансовой отчетности в соответствии с настоящим стандартом, определяется на основе профессионального суждения бухгалтера. Однако, в стандарте сказано, что на наличие гиперинфляции указывают характеристики экономической среды в соответствующей стране, в число которых входят, помимо прочего, следующие:

а) основная часть населения предпочитает хранить свои сбережения в немонетарных активах или в относительно стабильной иностранной валюте; имеющиеся суммы в местной валюте немедленно инвестируются для сохранения покупательной способности;

б) основная часть населения рассчитывает денежные суммы не в местной валюте, а в относительно стабильной иностранной валюте; цены могут указываться в этой иностранной валюте;

в) продажи и покупки с отсрочкой платежа производятся по ценам, компенсирующим ожидаемые потери покупательной способности в течение периода отсрочки платежа, даже если этот период является краткосрочным;

г) процентные ставки, заработная плата и цены привязаны к ценовому индексу;

д) совокупный уровень инфляции за три года приближается к 100 % или превышает этот уровень.

Финансовая отчетность организации, функциональная валюта которой является валютой страны с гиперинфляционной экономикой (вне зависимости от используемого подхода – на основе исторической стоимости или на основе

метода учета по переоцененной стоимости) должна представляться в единицах измерения, действующих на конец отчетного периода.

1. Вариант корректировки статей отчета о финансовом положении в условиях гиперинфляции (для организаций, составляющих финансовую отчетность на основе исторической стоимости).

Показатели отчета о финансовом положении, не выраженные в единицах измерения, действующих на конец отчетного периода, пересчитываются с применением общего ценового индекса.

Монетарные (денежные) статьи не пересчитываются, поскольку они уже выражены в денежных единицах, действующих на конец отчетного периода. Монетарные статьи представляют собой имеющиеся денежные средства, а также статьи, которые подлежат получению или выплате в денежной форме.

Активы и обязательства, по условиям договора привязанные к изменениям в ценах, например, индексируемые облигации и займы, корректируются в соответствии с договором, с тем, чтобы установить сумму, оставшуюся непогашенной на конец отчетного периода. Эти статьи учитываются в пересчитанном отчете о финансовом положении на основе такой скорректированной суммы.

Все прочие активы и обязательства являются немонетарными. Некоторые немонетарные статьи учитываются на основе сумм, определяемых на конец отчетного периода, таких, как возможная чистая стоимость реализации и справедливая стоимость, поэтому они не пересчитываются. Все прочие немонетарные активы и обязательства пересчитываются.

Большинство немонетарных статей учитываются по себестоимости или по себестоимости за вычетом амортизации, то есть они выражены в суммах, определенных на дату приобретения. Пересчитанная себестоимость, или себестоимость за вычетом амортизации, каждой статьи определяется путем умножения ее исторической стоимости и накопленной амортизации на коэффициент изменения в общем ценовом индексе с даты приобретения по дату окончания отчетного периода. Например, стоимость основных средств, инвестиций, запасов сырья и товаров, гудвила, патентов, товарных знаков и аналогичных активов пересчитывается с даты их покупки. Запасы незавершенного производства и готовой продукции пересчитываются с дат, когда были понесены соответствующие затраты на приобретение и обработку.

Точные сведения о датах приобретения объектов основных средств могут отсутствовать, или их установление на основе расчетной оценки может оказаться невозможным. В этих редких случаях в первом отчетном периоде, в котором будет применяться МСБУ 29, может возникнуть необходимость в использовании независимой профессиональной оценки стоимости статей в качестве основы для их дальнейшего пересчета.

В отношении отчетных периодов, для которых МСБУ 29 требует пересчета стоимости основных средств, может отсутствовать общий ценовой индекс. В таких случаях может возникнуть необходимость в использовании расчетной оценки, основанной, например, на изменениях обменного курса

между функциональной валютой и относительно стабильной иностранной валютой.

На начало первого отчетного периода, в котором применяется МСБУ 29, компоненты капитала, за исключением накопленной прибыли и прироста стоимости от переоценки, пересчитываются с использованием общего ценового индекса с даты внесения средств в капитал или иного возникновения компонентов. Прирост стоимости от переоценки, возникший в предыдущих отчетных периодах, исключается. Пересчитанная накопленная прибыль определяется как остаточная величина на основе всех остальных сумм в пересчитанном отчете о финансовом положении.

2. Вариант корректировки статей отчета о финансовом положении в условиях гиперинфляции (для организаций, составляющих финансовую отчетность на основе метода учета по текущей стоимости)

Статьи, учитываемые по текущей стоимости, не пересчитываются, поскольку они уже выражены в единицах измерения, действующих на конец отчетного периода. Прочие статьи отчета о финансовом положении пересчитываются с применением общего ценового индекса по алгоритму, предусмотренному в 1 варианте.

#### **Сравнительные показатели**

Сравнительные показатели за предыдущий отчетный период, вне зависимости от используемого подхода (на основе исторической стоимости или на основе метода учета по текущей стоимости), пересчитываются с использованием общего ценового индекса, с тем, чтобы сравнительная финансовая отчетность была представлена в единицах измерения, действующих на конец отчетного периода. Информация, которая раскрывается в отношении более ранних периодов, также должна быть выражена в единицах измерения, действующих на конец отчетного периода.

#### **Раскрытие информации в финансовой отчетности**

Раскрытию подлежит следующая информация:

а) тот факт, что финансовая отчетность и соответствующие показатели предыдущих периодов были пересчитаны с учетом изменений в общей покупательной способности функциональной валюты и, таким образом, представлены в единицах измерения, действующих на конец отчетного периода;

б) подход к составлению финансовой отчетности – на основе исторической стоимости или на основе метода учета по текущей стоимости;

в) наименование и уровень ценового индекса на конец отчетного периода, а также изменение индекса в текущем и предыдущем отчетных периодах.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Маренков, Н. Л. Международные стандарты финансовой отчетности / Н. Л. Маренков, Т. Н. Веселова. – Москва : «Феникс», 2013. – 288 с.
2. Камышанов, П. И. Бухгалтерский учет : отечественная система и международные стандарты / П. И. Камышанов, И. В. Барсукова, И. М. Густяков. – Москва : ИД «ФБК-ПРЕСС», 2012. – 522 с.
3. Международные стандарты финансовой отчетности 2014 : издание на русском языке. – Москва : Аскери-АССА, 2014. – 1065 с.
4. Соколов, Я. В. Бухгалтерский учет в зарубежных странах : учебник / Я. В. Соколов [и др.]. – Москва : Изд-во «Проспект», 2014. – 664 с.
5. Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 4 мая 1998 г. № 694 «О государственной программе перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь».
6. Приказ Министерства финансов Республики Беларусь от 14 февраля 2008 г. № 48 «Об утверждении методических рекомендаций по трансформации отечественной бухгалтерской отчетности в формат, соответствующий международным стандартам финансовой отчетности и перечня организаций, обязанных составлять бухгалтерскую отчетность, соответствующую международным стандартам финансовой отчетности».
7. Бугаев, А. В. Секреты финансовой отчетности в формате МСФО / А. В. Бугаев. – Минск : ИПА «Регистр», 2012. – 124 с.
8. Качалин, В. В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GAAP / В. В. Качалин. – Москва : Эксмо, 2014. – 405 с.
9. Ковалев, С. В. Международные стандарты финансовой отчетности в примерах и задачах / С. Г. Ковалев, Т. Н. Малькова. – Москва : Финансы и статистика, 2012. – 296 с.

### Список стандартов МСФО

1. МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»
2. МСФО (IAS) 2 «Запасы»
3. МСФО (IAS) 7 «Отчеты о движении денежных средств»
4. МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»
5. МСФО (IAS) 10 «События после отчетной даты»
6. МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»
7. МСФО (IAS) 14 «Сегментная отчетность»
8. МСФО (IAS) 16 «Основные средства»
9. МСФО (IAS) 17 «Аренда»
10. МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»
11. МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»
12. МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов»

13. МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам»
14. МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»
15. МСФО (IAS) 26 «Учет и отчетность по пенсионным планам»
16. МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и индивидуальная финансовая отчетность»
17. МСФО (IAS) 28 «Учет инвестиций в ассоциированные организации»
18. МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции»
19. МСФО (IAS) 31 «Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности»
20. МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты – представление»
21. МСФО (IAS) 33 «Прибыль на прибыль»
22. МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность»
23. МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»
24. МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы»
25. МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»
26. МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»
27. МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная собственность»
28. МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»

Учебное издание

Бугаев Александр Владимирович

## **Международные стандарты финансовой отчетности**

Конспект лекций

Редактор *Т. А. Осипова*  
Корректор *Т. А. Осипова*  
Компьютерная верстка *С. И. Прихожая*

---

Подписано к печати 14.05.2019. Формат 60x90 <sup>1</sup>/<sub>16</sub>. Усл. печ. листов 6,7.  
Уч.-изд. листов 8,0. Тираж 50 экз. Заказ № 171.

Учреждение образования «Витебский государственный технологический университет»  
210038, г. Витебск, Московский пр., 72.

Отпечатано на ризографе учреждения образования

«Витебский государственный технологический университет».

Свидетельство о государственной регистрации издателя, изготовителя,  
распространителя печатных изданий № 1/172 от 12 февраля 2014 г.

Свидетельство о государственной регистрации издателя, изготовителя,  
распространителя печатных изданий № 3/1497 от 30 мая 2017 г.