**МСФО. Точка зрения КПМГ**

Практика применения Международных стандартов финансовой отчётности (МСФО) к конкретным операциям и соглашениям сопряжена с толкованием требований стандартов и разъяснений, что зачастую требует применения суждения. Настоящее руководство имеет толковательный характер и направлено на то, чтобы простым и доступным языком, используя примеры из практики, раскрыть логику МСФО с позиций практического применения их требований. Данную публикацию следует использовать вместе с текстом самих стандартов и разъяснений.

МСФО: точка зрения КПМГ. Практическое руководство по международным стандартам финансовой отчетности, подготовленное КПМГ. 2013/2014 (в 2-х томах). – М.: [Альпина Паблишер](https://www.alpinabook.ru/catalogue/1951673/?av=1), 2014 г. – 2832 с.[[1]](#footnote-1)



Исходная информация

1.1. Введение

1.2. Концептуальные основы финансовой отчётности

Общие вопросы

2.1. Форма и состав финансовой отчётности

2.2. Изменения собственного капитала

2.3. Отчёт о движении денежных средств

2.4. Оценка справедливой стоимости

2.5. Консолидация

2.6. Объединение бизнеса

2.7. Пересчёт из иностранной валюты

2.8. Учётная политика, ошибки и расчётные оценки

2.9. События после отчётного периода

2.10. Гиперинфляция

Отчёт о финансовом положении

3.1. Общие положения

3.2. Основные средства

3.3. Нематериальные активы и гудвилл

3.4. Инвестиционное имущество

3.5. Ассоциированные предприятия и метод долевого участия

3.6. Соглашения о совместном предпринимательстве

3.7. [Не используется]

3.8. Запасы

3.9. Биологические активы

3.10. Обесценение нефинансовых активов

3.11. [Не используется]

3.12. Резервы, условные активы и обязательства

3.13. Налог на прибыль

Отчёт о прибыли или убытке и прочей совокупной прибыли

4.1. Общие положения

4.2. Выручка

4.3. Государственные субсидии

4.4. Вознаграждения работникам

4.5. Выплаты на основе акций

4.6. Затраты, связанные с привлечением заёмных средств

Особые темы

5.1. Аренда

5.2. Операционные сегменты

5.3. Прибыль на акцию

5.4. Внеоборотные активы, удерживаемые для продажи, и прекращённые виды деятельности

5.5. Раскрытие информации о связанных сторонах

5.6. Инвестиционные предприятия

5.6А. Инвестиционные предприятия

5.7. Немонетарные операции

5.8. Сопутствующая информация финансового и нефинансового характера

5.9. Промежуточная финансовая отчётность

5.11. Деятельность в добывающих отраслях

5.12. Концессионные соглашения на предоставление услуг

5.13. Сделки между предприятиями под общим контролем и формирование новых компаний

Первое применение МСФО

6.1. Первое применение МСФО

Финансовые инструменты

7.1. Сфера применения и определения

7.2. Производные инструменты и встроенные производные инструменты

7.3. Собственный капитал и финансовые обязательства

7.4. Классификация финансовых активов и финансовых обязательств

7.5. Признание и прекращение признания

7.6. Оценка, а также прибыли и убытки

7.7. Специальный порядок учёта хеджирования

7.8. Финансовые инструменты: представление и раскрытие информации

7.A. Финансовые инструменты: МСФО (IFRS) 9

Страхование

8.1. Договоры страхования

Посетите наш сайт [www.kpmg.com/ifrs](http://www.kpmg.com/ifrs), где вы можете получить актуальную информацию об изменениях, происходящих в МСФО, и ознакомиться с обширной подборкой наших публикаций.

**1. ИСХОДНАЯ ИНФОРМАЦИЯ**

1.1.100.10. Международные стандарты финансовой отчётности (МСФО) – термин, используемый для обозначения всей совокупности официальных документов, разрабатываемых Советом по МСФО. К МСФО относятся:

* Международные стандарты финансовой отчётности (IFRS), изданные СМСФО;
* Международные стандарты финансовой отчётности (IAS), изданные предшественником СМСФО, т.е. Комитетом по МСФО, или их пересмотренные версии, выпущенные СМСФО;
* разъяснения (интерпретации) к МСФО (IFRS и IAS), подготовленные Комитетом по разъяснениям и утверждённые к выпуску СМСФО; а также
* разъяснения (интерпретации) к МСФО (IAS), подготовленные ПКР и утверждённые к выпуску СМСФО либо КМСФО.

1.1.210.10. В июле 2009 года СМСФО опубликовал МСФО для МСП. Данный стандарт облегчает процесс подготовки финансовой отчётности частными предприятиями, желающими применять международные стандарты.

1.1.210.20. МСФО для МСП представляет собой самостоятельный документ, организованный по темам. Ему не присвоен номер, соответствующий нумерации стандартов в полной версии МСФО.

1.2. Концептуальные основы финансовой отчётности

1.2.17.30. Полезность финансовой информации базируется на таких характеристиках, как значимость (уместность) и правдивое (достоверное) отражение. Полезность финансовой информации повышается, если эта информация сопоставима, поддаётся проверке, своевременна, понятна (рис. 1).

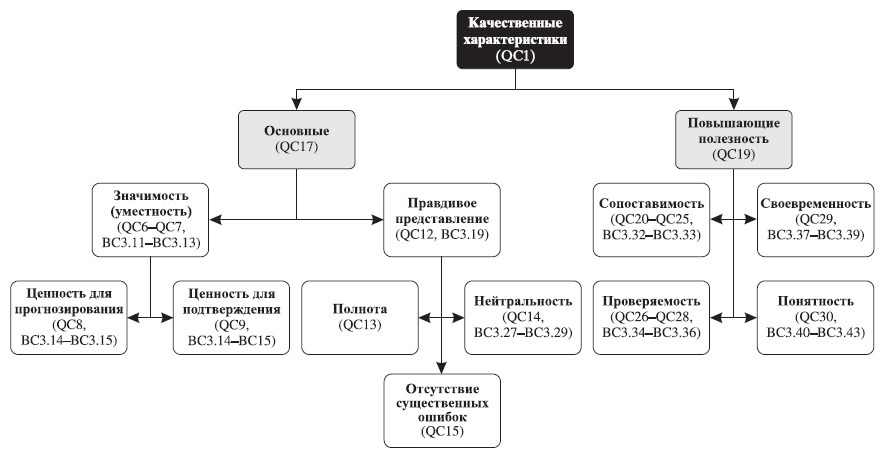


Рис. 1. Качественные характеристики финансовой информации

1.2.30.10. *Актив* представляет собой ресурс, который предприятие контролирует в результате прошлых событий и от которого оно ожидает получение будущих экономических выгод. *Обязательство* представляет собой существующую обязанность предприятия, являющуюся результатом прошлых событий, урегулирование которой, как ожидается, приведёт к оттоку из предприятия ресурсов, заключающих в себе экономические выгоды.

1.2.30.20. Определения собственного капитала, доходов и расходов являются производными от определений активов и обязательств:

* *Капитал собственников* (далее – собственный капитал) представляет собой остаточную долю участия в активах предприятия после вычета всех его обязательств.
* *Доходы* – это увеличение экономических выгод в течение отчётного периода в форме притока или повышения стоимости активов либо уменьшения обязательств, которое приводит к увеличению собственного капитала, кроме тех случаев, когда такое увеличение связано с вкладами в капитал его участников (собственников).
* *Расходы* – это сокращение экономических выгод в течение отчётного периода в форме оттока или истощения активов либо увеличения обязательств, которое приводит к уменьшению собственного капитала, кроме тех случаев, когда такое уменьшение связано с распределением капитала между его участниками (собственниками).

1.2.40.10. Объект учёта, отвечающий определению актива или обязательства, признаётся в том случае, если:

* существует высокая вероятность получения предприятием любых экономических выгод, связанных с этим объектом (в случае актива), или выбытия таких выгод из предприятия (в случае обязательства); и
* данный актив или обязательство имеет фактическую или иную стоимость, которую можно надёжно определить.

1.2.40.30. Условные активы (обязательства) не признаются в отчёте о финансовом положении, поскольку это могло бы привести к признанию дохода (расхода), который, возможно, никогда не будет реализован.

1.2.50.10. Одна из обычных задач при подготовке финансовой отчётности – согласовать доходы и расходы между собой. Исторически принцип согласования в значительной мере влиял на подготовку финансовой отчётности, однако в последнее время при разработке стандартов этому принципу перестали придавать особое значение по мере того, как стал преобладать балансовый подход. Соответственно, отражение расходов (доходов) может быть отложено (через их признание в отчёте о финансовом положении) только в том случае, если они отвечают определению актива (обязательства).

1.2.50.20. Пример: признание актива или расхода. Футбольный клуб может в течение пяти месяцев в году нести затраты по поддержанию технического состояния футбольного поля и подготовке его к предстоящему сезону. Если бы признание указанных расходов можно было отложить и затем признать одновременно с выручкой от продажи билетов, то данный клуб получил бы возможность не показывать убытки в течение этих пяти месяцев и значительные суммы прибыли в более поздний период. Однако, несмотря на столь «неравномерное» влияние на величину прибыли или убытка за период, затраты на техническое содержание относятся на расходы в момент их возникновения, поскольку такие затраты не отвечают определению актива.

1.2.55.20. Некоторые активы и обязательства, переоцениваются после первоначального признания: основные средства и нематериальные активы, инвестиционная недвижимость, займы и дебиторская задолженность, инвестиции, удерживаемые до срока погашения, и финансовые обязательства.

1.2.55.30. С другой стороны, балансовая стоимость следующих активов и обязательств определяется на основе показателей справедливой стоимости после их первоначального признания:

* Все производные инструменты, все финансовые активы и финансовые обязательства, предназначенные для целей торговли
* Биологические активы
* Некоторые группы основных средств
* Некоторые нематериальные активы
* Инвестиционная недвижимость при определенных условиях

1.2.60.20. Несмотря на то что права и обязанности, предусмотренные договорами, подлежащими исполнению в будущем, как правило, соответствуют определению и критериям признания активов и обязательств, на практике они обычно не признаются в финансовой отчётности, если соответствующие права и обязанности равновелики или если экономические выгоды, вытекающие из установленных договором прав, превышают по величине затраты, необходимые для выполнения обязанностей по договору. В случае если затраты на исполнение договора являются неизбежными и превышают экономические выгоды, ожидаемые в результате его исполнения, следует признать резерв по обременительному договору в соответствии с МСФО (IAS) 37.

1.2.70.10. Финансовая отчётность подготавливается исходя из допущения о непрерывности деятельности предприятия.

**2. ОБЩИЕ ВОПРОСЫ  
2.1. Форма и состав финансовой отчётности**

2.1.10.10. В состав полного комплекта финансовой отчётности входит: отчёт о финансовом положении, отчёт о прибыли или убытке, отчёт об изменениях собственного капитала, отчёт о движении денежных средств и др.

2.1.90.10. МСФО устанавливают три различных вида финансовой отчётности: консолидированную, индивидуальную и отдельную.

2.1.100.10. Консолидированная финансовая отчётность – это финансовая отчётность группы, представляющая активы, обязательства, собственный капитал, доходы, расходы и потоки денежных средств материнского предприятия и его дочерних предприятий как таковые единого экономического субъекта.

2.1.120.10. Индивидуальная финансовая отчётность представляет собой финансовую отчётность предприятия, которое не имеет дочерних предприятий, но имеет инвестиции в ассоциированные и/или совместные предприятия и отражает такие инвестиции методом долевого участия.

2.1.130.30. В МСФО не предусмотрено требование подготовки отдельной финансовой отчётности.

2.1.140.10. МСФО не содержат никаких требований касательно представления проформной (ориентировочной) информации в финансовой отчётности.

**2.2. Изменения собственного капитала**

2.2.10.10. Отчёт об изменениях собственного капитала представляется в соответствии с МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчётности».

2.2.30.10. Результат изменения учётной политики или исправления существенной ошибки прошлых периодов, как правило, отражается путём корректировки вступительного сальдо каждой затронутой статьи собственного капитала на начало самого раннего из представленных в отчётности периодов.

**2.3. Отчёт о движении денежных средств**

2.3.10.10. К денежным средствам относятся денежные средства в кассе и на банковских депозитах до востребования. Эквиваленты денежных средств – это краткосрочные высоколиквидные инвестиции, которые можно легко обратить в известные суммы денежных средств и которые подвержены лишь незначительному риску изменения стоимости.

2.3.10.60. Банковские овердрафты, подлежащие погашению по первому требованию банка, включаются в состав денежных средств или эквивалентов денежных средств в тех пределах, когда они используются в рамках политики предприятия по управлению денежными потоками.

2.3.20.10. В отчёте о движении денежных средств представляются потоки денежных средств и эквивалентов денежных средств за отчётный период, сгруппированные по категориям операционной, инвестиционной и финансовой деятельности.

* Операционная деятельность представляет собой основную, приносящую доход деятельность предприятия, а также другие виды деятельности, не относящиеся к инвестиционной или финансовой деятельности.
* Инвестиционная деятельность связана с операциями приобретения и выбытия долгосрочных активов и других инвестиций, отличных от эквивалентов денежных средств.
* Финансовая деятельность связана с операциями, затрагивающими капитал собственников и заёмные средства предприятия.

2.3.20.13. Предприятие представляет потоки денежных средств от своей деятельности наиболее подходящим для специфики своего бизнеса способом. Например, МСФО (IFRS) 6 позволяет предприятиям добывающих отраслей выбрать и закрепить в своей учётной политике для последовательного применения один из альтернативных методов учёта определённых затрат на разведку и оценку; такие затраты могут быть либо капитализированы в качестве актива, либо отнесены на расходы в момент возникновения. Однако если такие затраты капитализируются, то соответствующие потоки денежных средств будут классифицированы как инвестиционная деятельность, поскольку к этой категории могут быть отнесены только те затраты, которые приводят к признанию актива. Если же эти затраты признаются в качестве расходов, то соответствующие потоки денежных средств классифицируются в отчёте о движении денежных средств как относящиеся к операционной деятельности предприятия.

2.3.20.14. К инвестиционной деятельности могут быть отнесены только те затраты, которые приводят к признанию актива. Например, затраты, связанные с осуществлением сделки по объединению бизнеса, хотя они и являются сопутствующими по отношению к приобретённым активам, следует классифицировать как относящиеся к операционной деятельности, поскольку они не капитализируются.

2.3.30.10. Предприятие может представлять потоки денежных средств от операционной деятельности либо прямым методом (денежные поступления от покупателей, денежные платежи поставщикам и т.д.), либо косвенным методом (чистая прибыль или убыток за отчётный период, скорректированные таким образом, чтобы получить общую сумму чистого потока денежных средств от операционной деятельности). Несмотря на то что стандарт в большей степени поддерживает использование прямого метода, наш опыт показывает, что обычно применяется косвенный метод.

2.3.50.20. Стандарт не уточняет порядок отнесения полученных и выплаченных дивидендов и процентов к определённому виду деятельности. Предприятие само выбирает политику в отношении классификации каждого из этих потоков денежных средств и относит выплаченные проценты и дивиденды к операционной или финансовой деятельности, а полученные проценты и дивиденды к операционной или инвестиционной деятельности.

**2.4. Оценка справедливой стоимости**

2.4.40.10. Основные аспекты применения МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» требуют: определить оцениваемый объект, определить единицу учёта, определить участников рынка, определить рынок оценить справедливую стоимость, раскрыть информацию об оценках справедливой стоимости. При рыночном подходе возможный метод оценки – котировальные цены активного рынка, при доходном – дисконтированные потоки денежных средств, при затратном –стоимость замещения с учётом накопленной амортизации.

2.4.50.10. Справедливая стоимость представляет собой цену, которую можно было бы выручить от продажи актива или пришлось бы уплатить с целью передачи обязательства в рамках обычной сделки, совершённой между участниками рынка на дату оценки.

2.4.50.30. Справедливая стоимость представляет собой оценку, основанную на рыночных данных, а не данных, специфичных для предприятия, и она оценивается с учётом допущений, которые использовались бы участниками рынка при определении цены соответствующего актива или обязательства, в том числе допущений о риске. Следовательно, при оценке справедливой стоимости не имеет значения намерение предприятия удерживать актив либо погасить или иным образом выполнить обязательство. Например, тот факт, что цены обычных сделок являются – по утверждению предприятия – слишком низкими относительно его собственных ценовых ожиданий и что предприятие, соответственно, не захочет продавать актив по таким ценам, не имеет значения для оценки.

2.4.60.10. Оцениваемый объект. Важно отличать факторы, характеризующие актив или обязательство, от факторов, характеризующих держателя этого актива, или обязательства, которые представляют собой специфичные для предприятия характеристики.

2.4.70.40. Единица учёта. Например, для инвестиции в дочернее, совместное или ассоциированное предприятие единицей учёта является: вся инвестиция в целом; или отдельный инструмент из совокупности, составляющей данную инвестицию.

2.4.110.50. Справедливая стоимость не подлежит корректировке на затраты по совершению сделки, но корректируется на транспортные издержки, если место расположения является характеристикой соответствующего актива. Например, справедливая стоимость запасов сырой нефти, находящихся в Северном полярном круге.

2.4.110.110. При выборе рыночных цен для оценки актива или обязательства, следует ориентироваться на цены «спот» на дату оценки, а не форвардные цены. Цена «спот» – это цена, предполагающая немедленную поставку на дату оценки, тогда как форвардная или фьючерсная цена предполагает передачу объекта на некоторую дату в будущем. Например, компания X является товарным брокером, который оценивает физические запасы по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу. По состоянию на дату оценки (31 декабря 2013 года) физические запасы компании X размещаются на складах в Индии, и для доставки их на основной рынок в Нью-Йорке потребовалось бы два месяца. При оценке справедливой стоимости этих запасов компания X ориентируется на цену «спот», действующую на рынке в Нью-Йорке 31 декабря 2013 года, и корректирует её на транспортные издержки. Компания игнорирует котировальную цену форвардной сделки с исполнением через два месяца, установленную на рынке 31 декабря 2013 года.

2.4.150.10. В основе доходного метода лежит концепция того, что ценность актива определяется ожидаемыми от него доходами, величина которых дисконтируется с учётом временной стоимости денег и сопряжённых рисков.

2.4.170.10. Оценка с использованием приведённой стоимости основана на допущениях, которым свойственна неопределённость. Поэтому в оценку справедливой стоимости включается премия за риск, чтобы отразить сумму, которую потребовали бы участники рынка в качестве компенсации за неопределённость, связанную с этими потоками денежных средств.

2.4.190.10. Для оценки справедливой стоимости опционов могут использоваться модели ценообразования опционов, такие как формула Блэка-Шоулза-Мертона.

2.4.200.30. Метод «освобождения от роялти» предполагает оценку справедливой стоимости нематериальных активов с использованием допущений о том, в какую сумму обошлось бы участнику рынка использование приобретённого нематериального актива, если бы им владело другое предприятие. Метод предполагает допущения о величине требуемых платежей, обычно в форме роялти/ лицензионных платежей, другой стороне за право пользования рассматриваемым активом. Справедливая стоимость соответствующего нематериального актива оценивается в дисконтированной величине платежей, от которых «освобождается» предприятие в связи с тем, что оно владеет данным активом.

2.4.260.10. МСФО (IFRS) 13 устанавливает иерархию справедливой стоимости, выстраиваемую по исходным параметрам соответствующих методов и моделей, с помощью которых оценивается справедливая стоимость. Уровень 1. Прямые котировки с тех активных рынков для идентичных активов или обязательств, к которым предприятие может получить доступ на дату проведения оценки. Уровень 2. Рыночные данные, кроме котировок, отнесённых к Уровню 1. Уровень 3. Ненаблюдаемые исходные параметры для данного актива или обязательства.

2.4.280.150. В некоторых случаях котировальная цена с активного рынка может не отражать справедливую стоимость по состоянию на дату оценки – например, если какое-то значительное событие, такое как объявление о сделке по объединению бизнеса, произошло в период между закрытием торговой сессии и датой проведения оценки. В таком случае можно откорректировать цену котировки.

2.4.280.180. Однако, любая корректировка котировочной цены с активного рынка приводит к тому, что соответствующая оценка справедливой стоимости переводится на более низкий уровень в иерархии справедливой стоимости.

2.4.320.10. Справедливая стоимость при первоначальном признании обычно равна цене сделки.

2.4.320.20. Однако предприятия должны принимать во внимание специфичные для сделки факторы, которые указывали бы на то, что цена сделки и первоначальная оценка справедливой стоимости могут различаться. К таким факторам могут относиться следующие: сделка совершается между связанными сторонами; сделка осуществляется под давлением – например, если продавец испытывает финансовые затруднения.

2.4.320.60. «Прибыль или убыток первого дня» возникает в том случае, если цена сделки применительно к активу и/или обязательству отличается от справедливой стоимости этого актива и/или обязательства, оценённой при его первоначальном признании.

2.4.320.70. Поскольку затраты по совершению сделки не являются компонентом справедливой стоимости, они не олицетворяют разницу между ценой «выхода» и ценой «входа».

2.4.320.80. Пример. Влияние затрат по совершению сделки. Продавец осуществляет продажу актива по цене 100 д.е. в рамках обычной сделки (рис. 2). Комиссионные, уплаченные продавцом брокеру, составили 5% от суммы поступлений по сделке, а затраты по совершению сделки, понесённые покупателем, составили 2 д.е.

2.4.320.90. В данном примере справедливая стоимость оценивается как 100 д.е., а не 95 д.е. (цена «выхода» в сумме 100 д.е. минус 5 д.е. затрат по совершению сделки). С позиций покупателя справедливая стоимость будет также равна 100 д.е. Затраты по совершению сделки, понесённые покупателем в размере 2 д.е., также не принимаются в расчёт при оценке справедливой стоимости.



Рис. 2. Влияние затрат по совершению сделки

2.4.340.10. Концепция оценки на основе «наиболее выгодного и наилучшего использования» предусматривает такое использование нефинансового актива участниками рынка, при котором стоимость этого актива или группы активов и обязательств (например, бизнеса), в составе которой использовался бы данный актив, становится максимально высокой.

2.4.340.20. Чаще всего данный подход является уместным при оценке справедливой стоимости земельных участков. На следующей схеме представлены факторы, которые следует учесть при решении вопроса о наилучшем и наиболее выгодном использовании актива.

2.4.710.10. Приветствуется, но не является обязательным требованием, чтобы предприятие привлекало для проведения оценки независимого оценщика, обладающего признанной и соответствующей профессиональной квалификацией, а также имеющего недавний опыт проведения оценки объектов инвестиционного имущества в том же регионе и в той же индустрии.

2.4.920.10. Фактическая стоимость может служить корректным отражением справедливой стоимости по состоянию на дату оценки только в ограниченных случаях. Такая ситуация возможна, если имеющейся наиболее свежей информации недостаточно для оценки справедливой стоимости или же если диапазон возможных оценок справедливой стоимости широк и в пределах этого диапазона фактическая стоимость представляет собой наилучшую расчётную оценку справедливой стоимости.

2.4.1010.10. Принимая во внимание специализированный характер большинства нематериальных активов, не всегда возможно применить рыночный подход для оценки их справедливой стоимости. Как свидетельствует наш опыт, нематериальные активы обычно оцениваются с помощью методов, которые используются в рамках доходного подхода – техника расчёта приведённой стоимости, многопериодная модель избыточной прибыли, метод «с включением и исключая» и/или метод «освобождения от роялти».

2.4.1010.20. Как свидетельствует наш опыт, на практике затратный подход очень редко бывает уместным для определения справедливой стоимости нематериальных активов, кроме как в случае разработки программного обеспечения для собственных нужд.

**2.5. Консолидация**

Требования, относящиеся к данной теме, содержатся в следующих источниках: МСФО (IFRS) 10. Консолидированная финансовая отчётность, МСФО (IFRS) 12. Раскрытие информации об участии в других предприятиях.

2.5.10.10. «Дочерним» называется предприятие, которое находится под контролем другого предприятия.

2.5.10.20. Если (материнское) предприятие обязано подготовить консолидированную финансовую отчётность, то в эту консолидированную финансовую отчётность включаются все его дочерние предприятия.

2.5.10.30. Не предусмотрено никаких исключений из требования консолидации на основании того, что дочернее предприятие имеет иной характер деятельности, в его отношении действуют жёсткие долгосрочные ограничения или планируется его выбытие в ближайшем будущем.

2.5.30.10. Термин «инвестор» используется для обозначения предприятия, которое проводит анализ на предмет необходимости консолидации, и термин «объект инвестиций» для обозначения предприятия, которое оценивается на предмет необходимости его консолидации.

2.5.30.20. Инвестор контролирует объект инвестиций, когда данный инвестор подвергается рискам (или имеет права) в связи с переменными доходами, возникающими вследствие его участия в объекте инвестиций, и способен оказывать влияние на эти доходы в силу имеющихся у него правомочий в отношении данного объекта. Контроль предполагает правомочность, подверженность риску изменчивости доходов и взаимосвязь между этими двумя элементами.

2.5.30.50. На схеме (рис. 3) в обобщённой форме представлены шаги, выполняемые в процессе анализа наличия контроля.



Рис. 3. Схема анализа наличия контроля

2.5.30.100. Контроль является вопросом факта, и поэтому только один инвестор может контролировать объект инвестиций.

2.5.140.130. Пример. Потенциальные права голоса – цена исполнения опциона «колл» значительно превышает рыночную цену. Компании Р принадлежит 70% прав голоса в компании С. Остальные 30% прав голоса в компании С принадлежат компании В, и она же имеет опцион на приобретение половины пакета, принадлежащего компании Р (рис. 4).



Рис. 4. Потенциальные права голоса

2.5.140.140. Данный опцион может быть исполнен в любое время в течение следующих двух лет по фиксированной цене, которая значительно превышает рыночную (с учётом премии за контроль), и, как ожидается, опцион сохранит свой статус «вне денег» на протяжении этих двух лет. Компания P активно пользовалась своими правами при голосовании по стратегическим вопросам, касающимся деятельности компании C. Исходя из указанных факторов компания P заключает, что опцион «колл», имеющийся у компании B, не даёт последней действительных прав.

2.5.430.10. Примером обстоятельств, при которых требуется повторная оценка наличия контроля, являются случаи, когда объект инвестиций заявляет о своей несостоятельности или о начале конкурсного производства по делу о банкротстве или о ликвидации. Права, которыми обладает материнское предприятие при возникновении таких обстоятельств, могут различаться от одной юрисдикции к другой, в том числе различаются нормы, которые определяют, может ли конкурсный управляющий получить право распоряжаться некоторыми или всеми активами объекта инвестиций, или же распоряжаться акциями этого объекта. Поэтому материнскому предприятию потребуется тщательно оценить свои права, чтобы определить, позволяют ли они ему по-прежнему быть правомочным в отношении значимых видов деятельности соответствующего объекта инвестиций.

2.5.450.10. Неконтролирующие доли участия (НДУ) представляют собой собственный капитал дочернего предприятия в части, не относимой прямо или опосредованно к материнскому предприятию. Например, если материнскому предприятию непосредственно принадлежат 80 процентов дочернего предприятия, а оставшиеся 20 процентов принадлежат третьей стороне, то в консолидированной финансовой отчётности материнского предприятия эта 20-процентная доля, имеющаяся у третьей стороны, отражается как НДУ в указанном дочернем предприятии.

2.5.550.10. Сальдо по внутригрупповым расчётам и операции между предприятиями группы, а также возникающая при этом прибыль элиминируются полностью вне зависимости от того, у кого возникла нереализованная прибыль – у материнского или дочернего предприятия. Кроме того, потоки денежных средств материнского предприятия складываются с потоками денежных средств дочерних предприятий, при этом потоки от операций между предприятиями группы исключаются (элиминируются). Убытки, возникающие внутри группы, также элиминируются полностью, за исключением их части, отражающей сумму, на которую обесценился соответствующий (базовый) актив.

**2.6. Объединение бизнеса**

Требования, относящиеся к данной теме, содержатся в следующих источниках: МСФО (IFRS) 3. Объединение бизнеса, МСФО (IFRS) 13. Оценка справедливой стоимости.

2.6.20.10. Под объединением бизнеса понимается сделка или иное событие, в результате которого покупатель приобретает контроль над одним или несколькими бизнесами. Покупатель может получить контроль различными способами, например, посредством передачи денежных средств или иных активов, принятия на себя обязательств, выпуска долевых инструментов или же вовсе без передачи возмещения. Структура сделки (или события) не влияет на решение вопроса о том, является ли эта сделка объединением бизнеса; определяющим фактором является факт получения покупателем контроля над одним или несколькими бизнесами.

2.6.30.10. Чтобы взаимосвязанный комплекс функциональной деятельности и активов

считался бизнесом, необходимо наличие в нём двух составляющих – входящих потоков и процессов. Наличие результатов (исходящих потоков) не является обязательным при условии, что указанный комплекс способен создавать результаты (исходящие потоки). Если приобретённый комплекс содержит только входящие потоки, то данное приобретение учитывается как приобретение актива, а не как объединение бизнеса.

2.6.50.10. МСФО (IFRS) 3 требует, чтобы все относящиеся к сфере его применения сделки по объединению бизнеса отражались в учёте с использованием метода приобретения. Отражение в учёте сделки по объединению бизнеса с использованием метода приобретения предполагает выполнение ряда указанных ниже шагов:

* Идентифицировать покупателя
* Определить дату приобретения
* Идентифицировать состав возмещения, переданного в рамках сделки по объединению бизнеса, а также элементы сделки, которые следует отразить в учёте отдельно от результатов объединения бизнеса
* Оценить стоимость переданного возмещения
* Выявить идентифицируемые активы и обязательства, приобретённые и принятые в результате осуществления сделки по объединению бизнеса
* Оценить стоимость идентифицируемых активов и обязательств, приобретённых и принятых в результате осуществления сделки по объединению бизнеса
* Оценить величину неконтролирующих долей участия (НДУ)
* Определить величину гудвилла или прибыли от выгодного приобретения
* Признать любые корректировки, возникшие в течение периода завершения оценки

2.6.160.30. Пример. Идентификация покупателя – доминирующий акционер. Каждая из компаний В, С, D и Е управляет собственной сетью цветочных магазинов в населённых пунктах, расположенных близ одного и того же города. Компания F имеет четыре цветочных магазина непосредственно в указанном городе. С целью получения выгод, связанных с ростом эффективности при увеличении масштабов производства, и иного синергетического эффекта от объединения усилий, владельцы указанных компаний договорились сформировать единое предприятие (далее – компания Newco) посредством передачи этой компании своих бизнесов в обмен на её акции. Доли участия в компании Newco будут распределены следующим образом (рис. 5).

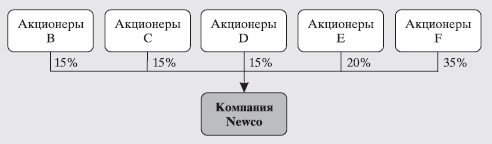


Рис. 5. Доли участия в компании Newco

2.6.160.40. Акционеры компании F получили наибольшую долю участия в компании Newco (35%) по сравнению с акционерами всех других объединяющихся компаний. Поскольку никакие иные факторы не свидетельствуют об обратном, компания F идентифицируется как покупатель. Финансовая отчётность компании Newco будет включать активы и обязательства компании F в их балансовой оценке до осуществления сделки по объединению бизнеса, а активы и обязательства компаний B, C, D и Е необходимо будет отразить методом приобретения.

2.6.650.20. Приведённая ниже схема в обобщённой форме представляет подходы МСФО (IFRS) 3 к решению вопроса о признании условных обязательств (рис. 6).



Рис. 6. Схема признании условных обязательств

2.6.720. *Нематериальные активы*

2.6.720.10. Все идентифицируемые нематериальные активы, приобретённые в рамках сделки по объединению бизнеса, признаются отдельно от гудвилла и первоначально оцениваются по справедливой стоимости, определённой по состоянию на дату приобретения. При этом во многих случаях идентифицируются и признаются нематериальные активы, ранее не признававшиеся приобретаемым предприятием в своей финансовой отчётности. Поэтому идентификация, признание и оценка нематериальных активов являются важной составляющей процесса отражения сделки по объединению бизнеса методом приобретения и зачастую требуют значительного времени и внимания.

2.6.720.20. Обычно нематериальный актив признаётся только в том случае, если он отвечает критериям признания актива – т.е. если высока вероятность получения предприятием будущих экономических выгод, связанных с активом, и фактическая стоимость этого актива может быть надёжно оценена. Применительно к идентифицируемым нематериальным активам, приобретённым в рамках сделки по объединению бизнеса, всегда считается, что соответствие указанным критериям признания уже достигнуто. Поэтому все идентифицируемые нематериальные активы, приобретённые в рамках сделки по объединению бизнеса, признаются отдельно от гудвилла.

2.6.720.50. Нематериальные активы группируются в следующие категории:

* связанные с маркетинговой деятельностью (рынками сбыта);
* связанные с клиентурой;
* связанные с искусством/творчеством;
* вытекающие из договоров с клиентами; и
* связанные с технологическими разработками.

2.6.720.130. Гудвилл представляет собой актив, который отражает будущие экономические выгоды, связанные с активами, приобретёнными в рамках сделки по объединению бизнеса, которые не были идентифицированы по отдельности и не признаны как самостоятельные активы. Нематериальный актив, приобретённый в рамках сделки по объединению бизнеса, который по состоянию на дату приобретения не соответствует ни критерию отделимости, ни критерию прав, вытекающих из договора, или иных юридических прав, включается в состав гудвилла. Аналогично, любые суммы, отражающие ценность статей, не отвечающих установленным требованиям для признания их в качестве активов по состоянию на дату приобретения, включаются в состав гудвилла.

2.6.720.140. К статьям, которые не поддаются идентификации, относятся, например, следующие:

* объединённая рабочая сила приобретаемого предприятия – т.е. действующий персонал, который обеспечивает покупателю возможность продолжить управление приобретённым бизнесом с даты приобретения;
* будущие договоры, являющиеся потенциально возможными по состоянию на дату приобретения, хотя с ними может быть связан нематериальный актив, отражающий взаимоотношения с клиентами;
* синергетический эффект объединения чистых активов приобретаемого предприятия с чистыми активами покупателя; и
* доля рынка.

2.6.720.160. В типичном случае коллективный трудовой договор регулирует условия трудового найма – например, величину заработной платы, – но обычно в нём не предусматривается обязанность персонала отработать у данного работодателя определённый период времени. Объединённая рабочая сила приобретаемого предприятия не подлежит признанию в качестве нематериального актива, поскольку не является идентифицируемой.

2.6.770.20. Пример. Приобретённые нематериальные активы – взаимоотношения с частично совпадающими клиентами. Компания Р приобретает компанию S в сделке по объединению бизнеса 31 октября 2013 года. Компании Р и S ведут деятельность в одной и той же отрасли, и обе продают свою продукцию клиенту С. Исходя из допущения, что взаимоотношения с данным клиентом отвечают критерию отделимости либо критерию прав, вытекающих из договора, или иных юридических прав, возникает вопрос о том, должна ли компания Р признать нематериальный актив, отражающий взаимоотношения компании S с клиентом С, отдельно от гудвилла, с учётом того, что компания Р уже имеет взаимоотношения с клиентом С.

2.6.770.30. Мы считаем, что компания Р должна признать нематериальный актив, отражающий взаимоотношения компании S с клиентом С, поскольку он отвечает определению идентифицируемого нематериального актива. Эти взаимоотношения оцениваются по их

2.6.1010.10. Гудвилл признаётся по состоянию на дату приобретения и оценивается как остаточная величина. Гудвилл, ранее отражённый приобретаемым предприятием, не признаётся покупателем в качестве отдельного актива (рис. 7).

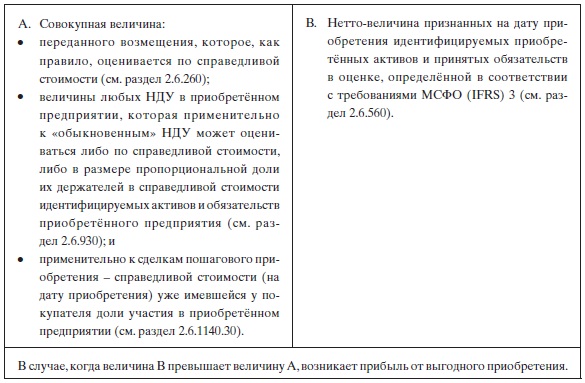


Рис. 7. Гудвилл оценивается в сумме превышения А над В

2.6.1010.60. Любая оставшаяся сумма прибыли от выгодного приобретения признаётся в составе прибыли или убытка за период на дату приобретения.

**2.7. Пересчёт из иностранной валюты**

Требования, относящиеся к данной теме, содержатся в следующих источниках: МСФО (IAS) 21. Влияние изменений обменных курсов иностранных валют, МСФО (IAS) 29. Финансовая отчётность в условиях гиперинфляционной экономики.

2.7.30.10. «Функциональная валюта» предприятия представляет собой валюту основной экономической среды, в которой данное предприятие осуществляет свою деятельность.

2.7.35.10. «Иностранная валюта» – это валюта, отличная от функциональной валюты предприятия.

2.7.50.10. «Монетарные статьи» представляют собой имеющиеся средства в какой-либо валюте и активы и обязательства, подлежащие получению или оплате в фиксированной или поддающейся определению сумме средств в какой-либо валюте.

2.7.70.30. При определении своей функциональной валюты предприятие акцентирует внимание на валюте, в которой определяются цены осуществляемых им операций, а не фокусируется на валюте, в которой данные операции выражаются (подробнее см. [Выбор валюты в управленческом учете](http://baguzin.ru/wp/?p=6856)). При определении подходящей функциональной валюты учитываются следующие факторы:

* валюта, которая в наибольшей степени влияет на цены продаж товаров и услуг – во многих случаях это будет валюта, в которой выражаются цены продаж;
* валюта страны, конкурентные силы и законодательное регулирование которой в основном определяют цены продаж товаров и услуг предприятия; и
* валюта, которая в основном влияет на затраты предприятия (материалы, оплата труда и другие затраты).

2.7.70.40. Могут существовать дополнительные, или «вспомогательные», факторы, которые служат дополнительным подтверждением при определении функциональной валюты предприятия, а именно:

* валюта, в которой формируются средства от финансовой деятельности; это валюта, в которой выпускаются долговые и долевые инструменты; и
* валюта, в которой предприятие предпочитает держать поступления от операционной деятельности.

2.7.70.70. Во многих случаях функциональной валютой предприятия является его национальная валюта.

2.7.70.75. Пример. Функциональная валюта совпадает с национальной валютой. Компания R, осуществляющая свою деятельность в России, производит товары, которые экспортируются во все страны Европы. Цены продаж этих товаров выражены в евро, с тем чтобы обеспечить удобный режим торговли и единообразие ценообразования; кроме того, некоторую часть своих свободных денежных средств компания R держит в евро. Однако все прочие факторы, в том числе валюта, оказывающая основное влияние на производственные затраты предприятия, указывают на то, что функциональной валютой компании R является российский рубль.

2.7.70.77. По нашему мнению, в данном случае функциональной валютой предприятия является российский рубль, поскольку отсутствуют достаточные свидетельства, указывающие на то, что использование евро опровергает допущение о том, что российский рубль наилучшим образом отражает экономическое содержание основных событий и обстоятельств, относящихся к операциям компании R.

2.7.90.10. Каждая операция в иностранной валюте отражается в функциональной валюте предприятия по обменному курсу на дату совершения операции.

2.7.90.20. Запасы, приобретаемые за иностранную валюту, оцениваются при первоначальном их признании по обменному курсу «спот». Предприятие может хеджировать свои будущие закупки запасов, для того чтобы минимизировать свою подверженность риску изменений обменных курсов.

2.7.90.30. Пример. Запасы закупаются за иностранную валюту – первоначальная оценка, когда используется специальный порядок учёта хеджирования. Компания B планирует приобрести запасы по цене, составляющей 100 единиц иностранной валюты (АС). В расчёте на данную сделку компания B заключает форвардный валютный договор на покупку 100 единиц АС за 180 единиц функциональной валюты (FQ. На дату приобретения обменный курс «спот» составляет АС 1 : FС 2. При первоначальном признании запасов их стоимость определяется с использованием обменного курса «спот».

2.7.90.35. Если данный форвардный договор был определён в качестве инструмента хеджирования потоков денежных средств по ожидаемой сделке приобретения запасов против валютного риска, то часть прибыли или убытка по инструменту хеджирования, отражающая эффективность хеджирования, может, в зависимости от выбранной учётной политики, увеличивать или уменьшать первоначально признанную стоимость соответствующих запасов (как корректировка базы). Альтернативно эта часть прибыли или убытка продолжает отражаться в составе собственного капитала, и её реклассификация в состав прибыли или убытка за период производится обычно в тот момент, когда стоимость соответствующих запасов включается в расчёт прибыли или убытка за период.

2.7.110.10. По состоянию на дату окончания отчётного периода активы и обязательства, выраженные в валюте, отличной от функциональной валюты предприятия, пересчитываются следующим образом:

* монетарные статьи пересчитываются по обменному курсу на дату окончания отчётного периода;
* немонетарные статьи, оцениваемые по первоначальной стоимости, не пересчитываются: они продолжают отражаться по обменному курсу на дату совершения соответствующей операции; и
* немонетарные статьи, оцениваемые по справедливой стоимости, пересчитываются по обменному курсу на дату определения справедливой стоимости.

2.7.120.10. Примерами немонетарных статей являются:

* предоплаченные расходы и полученные авансом доходы на том основании, что никакие суммы денежных средств по данным статьям не будут выплачены или получены в будущем;
* имеющиеся долевые ценные бумаги и акционерный капитал на том основании, что любые суммы будущих платежей по данным статьям не фиксированы и не поддаются определению.

2.7.130.10. Несмотря на то что при консолидации сальдо расчётов по операциям между предприятиями внутри группы взаимоисключаются, положительные или отрицательные курсовые разницы, относящиеся к таким операциям, не будут исключены. Это связано с тем, что группа в целом реально подвержена валютному риску, поскольку одному из её предприятий потребуется купить или продать иностранную валюту для урегулирования обязательства или реализации поступлений.

2.7.160.10. Стандарт требует раскрытия информации о величине курсовых разниц, признанных в составе прибыли или убытка за период, кроме тех, которые возникают в отношении финансовых инструментов, оцениваемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка за период. Однако в стандарте не уточняется, по какой именно строке следует представлять такие разницы.

2.7.160.20. Исходя из нашего опыта, наиболее распространённой практикой является отражение всех таких курсовых разниц, относящихся к монетарным статьям, в составе затрат на финансирование. Однако допустимо также отражение курсовых разниц по разным строкам, к которым они имеют отношение. Например, предприятие могло бы классифицировать курсовые разницы, возникающие в отношении торговой кредиторской задолженности по приобретённым товарным запасам, как часть себестоимости продаж, а курсовые разницы, возникающие в отношении займов, – как часть затрат на финансирование.

**2.8. Учётная политика, ошибки и расчётные оценки**

Требования, относящиеся к данной теме, содержатся в следующих источниках: МСФО (IAS) 1. Представление финансовой отчётности, МСФО (IAS) 8. Учётная политика, изменения в бухгалтерских расчётных оценках и ошибки.

2.8.40.10. В процессе применения учётной политики, принятой предприятием, его руководство использует определённые суждения, которые могут в значительной мере влиять на суммы, признаваемые в финансовой отчётности. Предприятие должно раскрыть информацию о тех суждениях (отличных от расчётных оценок, которые оказали наиболее значительное влияние на показатели, отражённые в его финансовой отчётности – например, суждение в отношении перехода рисков и выгод применительно к операции, приносящей выручку.

2.8.80.10. Ошибки возникают в результате неправильного применения учётной политики или неправильной трактовки фактов и обстоятельств, существующих на дату окончания отчётного периода. К ним, например, относятся математические ошибки, умышленные и непредумышленные искажения данных.

2.8.80.30. Для исправления существенной ошибки предыдущих периодов корректировка производится:

* либо путём пересчёта сравнительных данных за представленный в отчётности предыдущий период (периоды), в котором (которых) была допущена ошибка;
* либо путём пересчёта сальдо активов, обязательств и собственного капитала на начало самого раннего из представленных в отчётности предыдущих периодов, если ошибка возникла до начала этого предыдущего периода.

2.8.80.70. Пример. Исправление ошибки. В 2013 году компания Х обнаружила, что осуществлённая в 2011 году предоплата в размере 400 д.е. не была отражена в составе прибыли или убытка за период в момент возникновения соответствующих расходов. Указанную сумму предоплаты следовало отнести на расходы в следующем порядке: 100 д.е. в 2011 году, 250 д.е. – в 2012 году и 50 д.е. – в 2013 году. Данное искажение является существенным (рис. 8.1).



Рис. 8.1. Фрагмент финансовой отчетности до исправления ошибки

2.8.80.80. Для исправления ошибки вступительное сальдо нераспределённой прибыли корректируется, а сравнительные данные пересчитываются, если это практически осуществимо. При пересчёте необходимо отразить все налоговые последствия, которые в целях настоящего примера в расчёт не принимаются (рис. 8.2).

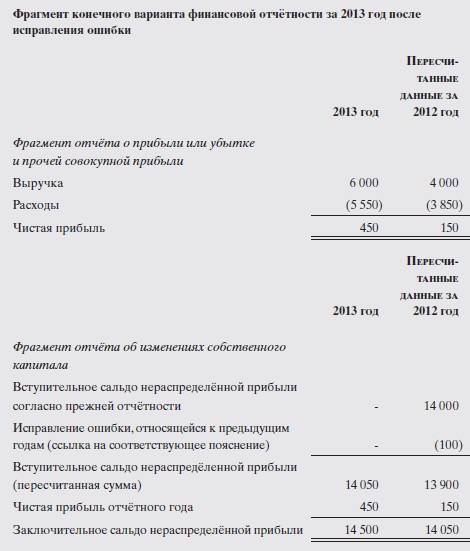


Рис. 8.2. Фрагмент финансовой отчетности после исправления ошибки

2.8.90.10. Ретроспективное применение изменённой учётной политики, а также пересчёт показателей для исправления существенных ошибок требуются во всех случаях, если только это не является практически неосуществимым.

2.8.90.20. Ретроспективное применение или пересчёт осуществляются исходя только из той информации, которая:

* была бы доступна при подготовке финансовой отчётности за соответствующий прошлый период; и
* подтверждает условия (обстоятельства), существовавшие на дату (даты) проведения соответствующей операции или возникновения соответствующего события.

2.8.90.30. Прочая информация – например, та, которая позволяет воспользоваться преимуществами оценки событий с учётом более поздних знаний, – использованию не подлежит.

2.8.110.10. Расчётные оценки являются неотъемлемой частью подготовки финансовой отчётности, и изменения в них отражаются в том периоде, когда произошли эти изменения. Например, изменение в расчётной оценке возмещаемой суммы дебиторской задолженности отражается в тот период, в котором произошло это изменение в расчётной оценке.

2.8.110.20. По нашему мнению, ситуация, когда предприятие изменяет применяемый им метод оценки себестоимости запасов – например, с метода ФИФО на метод средневзвешенной стоимости, – представляет собой изменение учётной политики, несмотря на тот факт, что оба указанных метода являются методами оценки фактической стоимости.

2.8.110.30. Изменение в расчётной оценке срока полезного использования основного средства или нематериального актива либо изменение метода начисления амортизации по ним учитываются перспективно, как изменение в расчётной оценке путём корректировки сумм амортизационных отчислений в текущем и последующих периодах.

2.8.110.40. Пример. Порядок учета изменений в расчетных оценках. В начале 2009 года компания С приобрела печатное оборудование, расчётный срок полезного использования которого составил 10 лет. В конце 2012 года балансовая стоимость данного оборудования составляла 240 д.е. В начале 2013 года компания C пересмотрела расчётный срок полезного использования печатного оборудования в сторону уменьшения, который теперь составляет два года, начиная с указанного момента. Соответственно, его балансовая стоимость в размере 240 д.е. будет амортизироваться в течение следующих двух лет. Кроме того, уменьшение срока полезного использования может свидетельствовать о том, что балансовая стоимость данного оборудования обесценилась.

**2.9. События после отчётного периода**

Требования, относящиеся к данной теме, содержатся в следующих источниках: МСФО (IAS) 1. Представление финансовой отчётности, МСФО (IAS) 10. События после отчётного периода.

2.9.10.10. Сферу применения МСФО (IAS) 10, регулирующего порядок отражения событий, возникших после окончания отчётного периода, но до даты утверждения финансовой отчётности к выпуску, иллюстрирует схема (рис. 9).



Рис. 9. Даты, относящиеся к отчетному периоду

2.9.20.10. Финансовая отчётность корректируется с целью отражения событий, возникших после окончания отчётного периода, но до момента подписания финансовой отчётности к выпуску, если эти события либо дают дополнительное подтверждение условий, существовавших по состоянию на конец отчётного периода (корректирующие события), либо указывают на то, что подготовка финансовой отчётности на основе допущения о непрерывности деятельности предприятия является неправомерной.

2.9.20.20. Пример. Правовое требование (иск) – ответчик. Против компании Т был подан судебный иск в связи с нарушением условий договора. На конец отчётного периода компания Т утверждала, что нарушений условий договора не было и что она располагает заключениями юристов, подтверждающими именно такой исход в качестве наиболее вероятного. Соответственно, в проекте своей финансовой отчётности компания Т не признала никаких резервов под обязательства. До даты утверждения директорами компании Т финансовой отчётности к выпуску судья, рассматривающий данное дело, вынес предварительное постановление, согласно которому компания Т признавалась виновной и обязанной возместить истцу ущерб в размере 1000 д.е. Окончательное решение было вынесено судом уже после утверждения финансовой отчётности к выпуску (рис. 10).



Рис. 10. Пример корректирующего события

2.9.20.25. По нашему мнению, в данном случае финансовую отчётность следует скорректировать и признать резерв в размере 1 000 д.е., так как предварительное постановление суда является достаточным свидетельством существования обязанности по состоянию на конец отчётного периода, при отсутствии доказательств, свидетельствующих об обратном, несмотря на тот факт, что окончательное решение ещё не было принято.

2.9.30.10. Показатели финансовой отчётности не уточняются для цели отражения не корректирующих событий. Некорректирующие события – это события, указывающие на условия, возникшие после окончания отчётного периода. Исключение составляют случаи, когда события после окончания отчётного периода указывают на отсутствие оснований для формирования финансовой отчётности, исходя из допущения о непрерывности деятельности.

2.9.30.15. Пример. Правовое требование (иск) – истец. Продолжая условия предыдущего примера, рассмотрим ситуацию с позиций компании V которая судится с компанией Т по поводу нарушения условий договора. По состоянию на конец отчётного периода компания V не может оценить с определённостью, каким окажется исход судебного разбирательства. Финансовая отчётность компании V утверждается к выпуску уже после вынесения судом окончательного решения, и компания V решает вопрос о том, считать ли вынесенное судом положительное постановление корректирующим или некорректирующим событием по отношению к своему иску, который она рассматривала как условный актив в силу того, что по её оценкам существовала высокая вероятность того, что поданный ею иск будет удовлетворён, но такой исход не был практически несомненным.

2.9.30.17. По нашему мнению, изменение степени вероятности получения дохода и возмещения соответствующего актива, связанное с вынесением положительного судебного решения, представляет собой событие, которое подлежит отражению в финансовой отчётности того периода, в котором возникло данное изменение, и его не следует рассматривать как корректирующее событие применительно к финансовой отчётности за предыдущий период. Это связано с тем, что признание актива в отношении статьи, которая является условным активом, отвечает определению «признания» в том периоде, в котором происходит соответствующее изменение.

2.9.30.18. Мы считаем, что фраза «в котором происходит соответствующее изменение» указывает на изменение степени вероятности возникновения соответствующих экономических выгод, что даёт достаточные основания считать, что с этого момента времени указанная статья отвечает определению актива и удовлетворяет критериям его признания. Мы считаем, что в данном случае следует применить данное конкретное указание, а не считать изменение степени вероятности тем событием, которое предоставляет дополнительную информацию об обстоятельствах, существовавших по состоянию на конец отчётного периода, даже если такой порядок учёта не будет симметричным отражением порядка учёта у контрагента (компании Т).

2.9.30.20. Дивиденды, объявленные (т.е. утверждённые и более не зависящие от решения предприятия) после окончания отчётного периода, представляют собой некорректирующие события.

2.9.30.25. Изменение, касающееся ставки налога на прибыль или иных соответствующих требований налогового законодательства, введённое в действие или по существу утверждённое после окончания отчётного периода, представляет собой некорректирующее событие.

2.9.60.10. В некоторых случаях событие, имевшее место после окончания отчётного периода, фактически могло быть вызвано каким-либо событием, произошедшим до окончания отчётного периода. В таких случаях, чтобы определить надлежащий порядок учёта, следует установить причины, вызвавшие данное событие, и время его возникновения.

2.9.60.20. Пример. Основное событие – банкротство клиента. Компания B после окончания отчётного периода получает извещение о том, что один из её крупных клиентов обанкротился. В этом случае стандарт устанавливает, что банкротство клиента, возникшее после окончания отчётного периода, обычно подтверждает существование убытка на конец отчётного периода. Поэтому компания В должна исходить из предположения, что банкротство является корректирующим событием, если только не имеется свидетельств об обратном – например, причиной банкротства клиента стал произошедший после окончания отчётного периода пожар, разрушивший его основную производственную базу.

2.9.60.30. Предприятие анализирует влияние корректирующих событий не только на признанные статьи, но и на статьи, которые ранее не были признаны в финансовой отчётности.

2.9.60.20. Пример. Основное событие – статьи, ранее признанные и не признанные для целей учета. Некая финансирующая сторона выдаёт компании С кредит до окончания отчётного периода. Компания D предоставляет этой финансирующей стороне финансовую гарантию, поэтому кредитный риск невозвращения компанией C данного кредита финансирующей стороне несёт компания D. После окончания её отчётного периода компания D получает сообщение о том, что в отношении компании С введено внешнее управление (ситуация банкротства). Компания D должна исходить из допущения о том, что введение внешнего управления является корректирующим событием (при условии отсутствия свидетельств об обратном (см. пример 2A), и ей следует признать резерв в отношении расчётной суммы, которую она заплатит по выданной гарантии (см. раздел 3.12.750), несмотря на тот факт, что в её учёте данный кредит не был признан в качестве актива.

2.9.20.20. Если факт мошенничества выявляется после окончания отчётного периода, но до утверждения финансовой отчётности к выпуску, то при решении вопроса о том, следует ли считать выявление мошенничества корректирующим или некорректирующим событием применительно к показателям справедливой стоимости финансовых активов, отражённым в финансовой отчётности, которая ещё не была утверждена к выпуску, в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 39, руководство предприятия сначала должно установить, ставится ли под вопрос существование этих финансовых активов, их оценка или и то и другое.

2.9.20.30. По нашему мнению, если выявление факта мошенничества подвергает сомнению существование соответствующих финансовых активов, то его следует считать корректирующим событием применительно к финансовой отчётности, которая ещё не утверждена к выпуску. Основанием для такого вывода является то, что выявление такого мошенничества предоставляет дополнительную информацию о существовании финансовых активов по состоянию на конец отчётного периода.

2.9.20.35. Однако если выявленное мошенничество вызывает сомнения в отношении только лишь оценки финансовых активов по состоянию на конец отчётного периода, которые реально существуют, то, по нашему мнению, его следует считать некорректирующим событием.

**2.10. Гиперинфляция**

Требования, относящиеся к данной теме, содержатся в следующих источниках: МСФО (IAS) 21. Влияние изменений обменных курсов иностранных валют, МСФО (IAS) 29. Финансовая отчётность в условиях гиперинфляционной экономики, КР МСФО (IFRIC) 7. Применение метода пересчёта согласно МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчётность в условиях гиперинфляционной экономики».

2.10.10.10. В случаях, когда используемая предприятием функциональная валюта является валютой гиперинфляционной экономики, финансовая отчётность этого предприятия «корректируется» таким образом, чтобы отразить все показатели в текущих единицах измерения по состоянию на дату окончания отчётного периода (т.е. предприятие должно принять концепцию текущей покупательной способности денег).

2.10.20.10. Согласно МСФО, определение момента, начиная с которого финансовая отчётность требует внесения корректировок, связанных с гиперинфляцией (корректирующего пересчёта), является предметом суждения. Признаками гиперинфляции служат определённые характеристики экономики, которые включают следующие факторы, но не ограничиваются ими:

* Население предпочитает хранить свои сбережения в неденежной форме или в относительно стабильной иностранной валюте – имеющиеся суммы в национальной валюте немедленно инвестируются для сохранения их покупательной способности.
* Население рассматривает денежные суммы не в единицах национальной валюты, а в единицах относительно стабильной иностранной валюты – цены могут устанавливаться в данной стабильной валюте.
* Продажи и покупки в кредит осуществляются в ценах, которые компенсируют ожидаемую потерю покупательной способности денег в течение срока кредита, даже если этот срок является непродолжительным.
* Ставки процента, заработная плата и цены привязаны к индексу цен.
* Суммарный темп инфляции за три года приближается к 100 процентам или превышает 100 процентов.

2.10.20.40. Корректирующий пересчёт показателей финансовой отчётности в связи с гиперинфляцией не является предметом выбора предприятия. Например, предприятие не может применять данный стандарт просто потому, что, по его мнению, совокупное влияние инфляции является значительным.

2.10.80.10. В отчёте о финансовом положении по состоянию на начало отчётного периода следует «проиндексировать» как монетарные, так и немонетарные статьи, с тем чтобы отразить их стоимость с учётом текущей покупательной способности денег на конец отчётного периода.

2.10.80.20. Возможно, что немонетарные статьи, такие как основные средства и запасы, были приобретены уже давно, когда покупательная способность валюты была выше. Стоимость всех немонетарных статей по состоянию на начало отчётного периода индексируются с соответствующих дат их приобретения или поступления, чтобы она отражала покупательную способность денег по состоянию на дату окончания отчётного периода. Однако если имела место переоценка актива или обязательства, то стоимость этого актива или обязательства индексируется лишь с даты самой недавней переоценки.

2.10.80.30. Монетарные статьи всегда – на любую отдельно взятую дату – отражают текущую покупательную способность денег именно на эту дату. Поэтому монетарные статьи по состоянию на начало отчётного периода также необходимо проиндексировать (т.е. увеличить вступительные сальдо по данным статьям), чтобы отразить их покупательную способность по состоянию на дату окончания отчётного периода – т.е. их вступительные сальдо увеличиваются на изменение индекса цен за отчётный период, чтобы отразить факт того, что соответствующий актив имел более высокую покупательную способность. Изменение индекса цен рассчитывается путём деления индекса по состоянию на дату окончания периода на индекс по состоянию на дату начала периода.

**3. ОТЧЕТ О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ  
3.1. Общие положения**

Требования, относящиеся к данной теме, содержатся в следующих источниках: МСФО (IAS) 1. Представление финансовой отчётности.

3.1.10.10. Согласно МСФО, предприятие, как правило, должно представлять систематизированный отчёт о финансовом положении, с подразделением активов и обязательств на оборотные/текущие и внеоборотные/нетекущие. Однако предприятие может представлять активы и обязательства в порядке их ликвидности.

3.1.10.10. Актив классифицируется как оборотный, если он отвечает любому из следующих условий:

* ожидается, что данный актив будет реализован в ходе обычного операционного цикла предприятия;
* данный актив предназначен главным образом для целей торговли;
* ожидается, что данный актив будет реализован в течение 12 месяцев после окончания отчётного периода; или
* данный актив представляет собой денежные средства или эквиваленты денежных средств, которые доступны в течение как минимум 12 месяцев после окончания отчётного периода для обмена или погашения обязательств.

3.1.40.10. Аналогично классифицируются и оборотные обязательства

**3.2. Основные средства**

Требования, относящиеся к данной теме, содержатся в следующих источниках: МСФО (IFRS) 13. Оценка справедливой стоимости, МСФО (IAS) 16. Основные средства, КР МСФО (IFRIC) 1. Изменения существующих обязательств по выводу активов из эксплуатации, восстановлению участка и других подобных обязательств, КР МСФО (IFRIC) 18. Активы, полученные от покупателей/заказчиков

3.2.10.10. К объектам недвижимости, установкам и оборудованию относятся материальные активы, имеющиеся у предприятия для использования в производстве и поставки продукции (товаров) или оказания услуг, для сдачи в аренду третьим сторонам или же для административных целей, и которые предполагается использовать в течение более чем одного отчётного периода (далее – основные средства).

3.2.10.25. В МСФО (IAS) 16 не предписывается, что именно составляет объект основных средств. Поэтому необходимо использовать профессиональное суждение при определении минимального объекта учёта, к которому следует применить требования МСФО (IAS) 16 в части признания и оценки.

3.2.20.10. Объект основных средств признаётся в том и только том случае, если существует высокая вероятность получения предприятием будущих экономических выгод, ассоциируемых с данным объектом, и его фактическая стоимость может быть с надёжностью оценена.

3.2.20.10. Основные средства первоначально признаются по фактической стоимости.

3.2.30.10. Фактическую стоимость актива составляют все затраты, непосредственно связанные с его доставкой до предусмотренного местоположения и приведением в состояние, необходимое для использования его по назначению.

3.2.30.20. Затраты по привлечению заемных средств, непосредственно связанные с приобретением, строительством или производством «квалифицируемого актива», включаются в состав фактической стоимости этого актива.

3.2.30.40. Затраты на выплату вознаграждений, в том числе в рамках сделок, предполагающих выплаты на основе акций, понесённые в отношении работников, непосредственно задействованных в строительстве или приобретении актива, являются затратами, непосредственно относящимися к данному объекту.

3.2.30.50. Не требуется, чтобы понесённые затраты были внешними или дополнительными, чтобы их можно было считать непосредственно относящимися к объекту.

3.2.30.55. Пример. Непосредственно относящиеся затраты – затраты на персонал. Компания G осуществляет монтаж крупной единицы оборудования на одном из своих заводов. Один из действующих инженеров компании G назначен управлять процессом монтажа на условиях его полной занятости на этом проекте, и при этом ожидается, что период монтажа займет шесть недель.

3.2.30.57. Мы считаем, что затраты на оплату труда данного инженера, возникшие в течение периода монтажа – включая все виды вознаграждений работникам, следует включить в фактическую стоимость указанной единицы оборудования, несмотря на то что эти затраты были бы понесены в любом случае.

3.2.30.60. В некоторых случаях предприятие несёт затраты по подготовке технико-экономического обоснования (анализа), прежде чем принять решение об инвестировании средств в какой-либо актив или в процессе принятия решения о том, который из активов ему следует приобрести. По нашему мнению, затраты на выполнение технико-экономического обоснования следует относить на расходы по мере их возникновения, поскольку данные затраты не связаны с каким-либо конкретным объектом основных средств.

3.2.30.70. Во многих случаях требуется провести обучение персонала технике эксплуатации какого-либо нового объекта основных средств. Затраты на обучение персонала не признаются в составе фактической стоимости объекта основных средств.

3.2.30.83. Когда строительство здания осуществляется на участке земли, полученном на условиях операционной аренды, затраты по операционной аренде этого участка земли, понесённые в процессе строительства, следует, по нашему мнению, капитализировать в составе фактической стоимости указанного здания.

3.2.30.90. Первоначальные операционные убытки, такие как убытки, понесённые в период формирования спроса на продукцию, производимую с помощью объекта основных средств, не включаются в фактическую стоимость этого объекта.

3.2.30.125. Пример. Непосредственно относящиеся затраты – затраты, связанные с изменением дизайна. Компания E осуществляет строительство гостиничного комплекса. Затраты на проектирование этого гостиничного комплекса были капитализированы и включены в состав фактической стоимости данного объекта. В ходе строительных работ руководство компании Е пересматривает свои планы и решает, что в существующих экономических условиях строительство гостиницы больше не является коммерчески целесообразным. Вместо гостиничного комплекса члены руководства решают создать на данном участке базу отдыха, что потребует полного изменения технического проекта указанного участка.

3.2.30.127. Несмотря на то что капитализация затрат на проектирование базы отдыха является обоснованной, мы считаем, что затраты на создание первоначального проекта гостиницы следует списать, так как они не являются частью актива, который будет получен в конечном итоге, и их включение приведёт к повторному счёту. Аналогичный подход должен быть принят для любых других видов затрат (например, затрат на строительство), которые в силу изменений, произошедших в ходе строительства, не являются частью итогового актива.

3.2.30.135. Пример. Непосредственно относящиеся затраты – затраты, связанные с расторжением договора. Компания Т подписала договор с компанией S на покупку нескольких станков в течение следующих пяти лет. Компания Т имеет право расторгнуть данный договор в отношении непоставленных станков, но только если она выплатит компенсацию за расторжение договора. Через год после подписания договора компания Т получает от компании Q предложение о поставке оставшегося оборудования по значительно более низкой цене. Компания Т расторгает действующий договор с компанией S и выплачивает соответствующую компенсацию.

3.2.30.137. Мы считаем, что в данном примере выплаченную сумму компенсации за расторжение действующего договора не следует капитализировать как часть фактической стоимости станков, купленных у компании Q. Вместо этого данная сумма должна быть отнесена на расходы в момент возникновения.

3.2.40.10. Так же, как и при определении фактической себестоимости запасов, в случае если объект основных средств создаётся предприятием самостоятельно, то, согласно требованиям стандарта сверхнормативные потери материалов, трудовых и других ресурсов должны быть списаны на расходы в момент их возникновения, а не капитализированы. Определение того, что следует относить к категории сверхнормативных потерь, субъективно, но, по нашему мнению, факторы, которые необходимо учесть, включают: уровень технической сложности, связанной со строительством, масштаб проекта, сметы и сроки, предусмотренные проектными планами, а также стандарты строительного процесса для данного вида активов.

3.2.50.15. Пример. Предэксплуатационные затраты – общие предпринимательские расходы. Компания G открывает новый завод в городе, где она раньше не работала. Кроме сертификата о соответствии данного производства нормам по охране окружающей среды, компании G необходимо получить общее разрешение на ведение бизнеса в этом городе.

3.2.50.17. Мы считаем, что в данном примере расходы на получение разрешающих документов не следует капитализировать, поскольку они представляют собой общие предпринимательские расходы компании, не относящиеся непосредственно к активу.

3.2.70.10. В фактическую стоимость объекта основных средств включаются в расчётной оценке затраты на выведение актива из эксплуатации и его удаление (перемещение), а также на восстановление занимаемой им площадки (участка), если такие затраты признаются в качестве резерва.

3.2.140.10. Признанный объект основных средств амортизируется на систематической основе в течение срока его полезного использования. Каждая часть объекта основных средств, стоимость которой является значительной относительно общей стоимости данного объекта, амортизируется отдельно.

3.2.140.20. Расчётный срок полезного использования актива и метод его амортизации анализируются на предмет необходимости их пересмотра как минимум в конце каждого отчётного периода. Изменение срока полезного использования или метода амортизации учитывается перспективно как изменение расчётной (бухгалтерской) оценки.

3.2.140.30. Пример. Изменение срока полезного использования. Компания L в начале 2010 года приобрела печатный станок; расчётный срок его полезного использования составил 10 лет. По состоянию на конец 2012 года балансовая стоимость данного станка составляла 240 д.е. В начале 2013 года компания L пересматривает расчётный срок полезного использования печатного станка в сторону уменьшения, который теперь составляет два года, начиная с указанного момента.

3.2.140.35. Соответственно, его балансовая стоимость в размере 240 д.е. должна быть самортизирована в течение следующих двух лет (2013 и 2014 гг.). Кроме того, уменьшение срока полезного использования может свидетельствовать о том, что балансовая стоимость данного оборудования обесценилась.

3.2.140.40. Цель амортизации заключается не в том, чтобы признать уменьшение стоимости объекта основных средств, а в том, чтобы распределить фактическую или переоценённую стоимость актива на весь срок его полезного использования на какой- либо систематической основе. Поэтому амортизационные отчисления признаются даже в том случае, если стоимостная ценность актива (например, здания гостиницы) поддерживается на определённом уровне путём регулярных ремонтных работ и технического обслуживания.

3.2.140.50. Амортизационные отчисления за каждый период признаются в составе прибыли или убытка за период в качестве расхода, кроме случаев, когда они включаются в балансовую стоимость другого актива. Например, амортизационные отчисления по производственным установкам и оборудованию включаются в фактическую стоимость («себестоимость») запасов продукции.

3.2.150. Остаточная стоимость

3.2.150.10. Амортизируемая величина объекта основных средств представляет собой его фактическую стоимость, или его переоценённую величину, если актив регулярно переоценивается, уменьшенную на сумму его остаточной стоимости. Остаточная стоимость – это сумма, которую предприятие смогло бы выручить за данный актив по состоянию на отчётную дату, если бы он уже пробыл в эксплуатации столько времени и был бы в том состоянии, в котором он будет в момент предполагаемого выбытия (продажи). Величина остаточной стоимости не учитывает эффект ожидаемой в будущем инфляции.

3.2.150.30. Пример. Остаточная стоимость. Компания M покупает станок стоимостью 400 д.е. Компания М планирует эксплуатировать его в течение трёх лет, прежде чем он будет продан на вторичном рынке. На дату приобретения указанного станка аналогичные станки, три года, бывшие в эксплуатации, продаются на вторичном рынке по цене 150 д.е. за единицу.

3.2.150.35. Поэтому остаточная стоимость станка принимается равной 150 д.е., а амортизируемая величина составляет 250 д.е.

3.2.160.10. Метод начисления амортизации отражает схему потребления предприятием экономических выгод, получаемых от актива, и анализируется на предмет возможных изменений как минимум на каждую годовую отчётную дату.

3.2.160.20. Изменение метода начисления амортизации учитывается перспективно как изменение расчётной (бухгалтерской) оценки.

3.2.160.30. В рассматриваемом МСФО не предусмотрено требование применения какого-либо конкретного метода амортизации, и в нём упоминаются линейный метод, метод уменьшаемого остатка и метод списания стоимости пропорционально объёму продукции. Другие методы амортизации, о которых не говорится в стандарте, включают метод расчёта амортизационных отчислений «на основе аннуитета» и метод затрат на восстановление актива.

3.2.160.40. Как свидетельствует наш опыт, линейный метод амортизации (см. раздел 3.2.170) является наиболее распространённым и самым лёгким в применении. Однако, в конечном итоге выбирается тот метод амортизации, который наиболее точно отражает особенности предполагаемого потребления будущих экономических выгод, ассоциируемых с рассматриваемым активом. Предприятие принимает соответствующее решение с учётом не только факторов, отражающих специфику ожидаемого использования актива (например, ожидаемый объём производства), но также и других факторов, таких как моральный износ актива в силу появления новых технологий (техническое устаревание) или изменившегося покупательского спроса (коммерческое устаревание), а также правовые или аналогичные им ограничения на использование данного актива.

3.2.170.10. Линейный метод предполагает начисление амортизации таким образом, чтобы сумма амортизационных отчислений каждый год была одинаковой. Для расчёта данной суммы используется текущая полная балансовая величина актива (т.е. его фактическая или переоценённая стоимость), ожидаемая остаточная стоимость этого актива и срок его полезного использования.

3.2.170.20. Пример. Амортизация – линейный метод. Фактическая стоимость станка составляет 150 д.е., его остаточная стоимость – 30 д.е., а срок его полезного использования составляет восемь лет. Годовые амортизационные отчисления при использовании линейного метода показаны на рис. 11.



Рис. 11. Амортизационные отчисления при использовании линейного метода

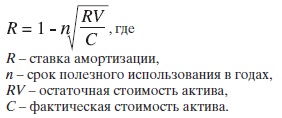
3.2.180.10. Согласно методу уменьшаемого остатка, величина амортизационных отчислений оценивается в процентном отношении к текущей балансовой стоимости актива – т.е. фактической или переоценённой стоимости за вычетом накопленных до настоящего времени сумм амортизации.

3.2.180.15. Пример. Амортизация – метод уменьшаемого остатка. Если ориентироваться на те же исходные данные, что и в примере 11A, то станок будет амортизироваться по ставке 18,25% в год с тем, чтобы к концу восьмого года балансовая стоимость станка уменьшилась до его остаточной стоимости в размере 30 д.е. Годовые амортизационные отчисления при использовании метода уменьшаемого остатка показаны на рис. 12.



Рис. 12. Амортизационные отчисления при использовании метода уменьшаемого остатка

Ставка 18,25% рассчитана по формуле



3.2.230.10. Если какой-либо объект основных средств состоит из отдельных компонентов, каждому из которых присущ свой метод или норма амортизации, то каждый такой компонент амортизируется отдельно. Отдельный компонент может либо иметь физическую форму, либо нет, представляя собой затраты на проведение ревизии технического состояния и капитальных ремонтов. Стоимость объекта основных средств разделяется на части («компоненты»), если такие части являются значительными относительно общей стоимости данного объекта основных средств.

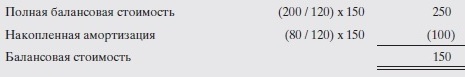
3.2.340.10. При переоценке объектов основных средств предприятию следует выбрать один из следующих вариантов учётной политики, которую оно впоследствии будет последовательно применять в отношении всех переоценок, а именно:

* пропорционально пересчитывать как полную («валовую») балансовую стоимость актива, так и соответствующую сумму накопленной по данному активу амортизации; или
* исключать сумму накопленной амортизации из полной балансовой стоимости актива. Как показывает наш опыт, этот подход является более распространённым.

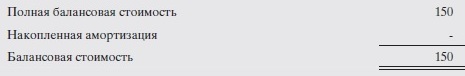
3.2.340.30. Пример. Переоценка – накопленная амортизация. Компания V проводит переоценку всех объектов земли и зданий по состоянию на начало 2013 года. Следующая информация относится к одному из указанных зданий:



3.2.340.40. В рамках подхода, предполагающего пропорциональный пересчёт полной балансовой стоимости и суммы накопленной амортизации, результат будет таким:



3.2.340.50. Величина полной балансовой стоимости и сумма накопленной амортизации, рассчитанные методом исключения, будут следующими:



**3.3. Нематериальные активы и гудвилл**

Требования, относящиеся к данной теме, содержатся в следующих источниках: МСФО (IFRS) 3. Объединение бизнеса, МСФО (IFRS) 13. Оценка справедливой стоимости, МСФО (IAS) 38. Нематериальные активы, КР МСФО (IFRIC) 12. Концессионные соглашения о предоставлении услуг, ПКР (SIC) 32. Нематериальные активы – затраты на веб-сайт.

3.3.20.10. Гудвилл, возникающий в результате осуществления сделки по объединению бизнеса, выводится как разность переданного возмещения, которое, как правило, оценивается по справедливой стоимости и нетто-величины признанных на дату приобретения идентифицируемых приобретённых активов и принятых обязательств в оценке, определённой в соответствии с требованиями МСФО (IFRS) 3.

3.3.30.10. Нематериальный актив представляет собой идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий физической формы. В отличие от объектов основных средств нематериальный актив может удерживаться предприятием для любых целей, и нет необходимости в том, чтобы он удерживался в целях производства или поставки продукции (товаров) или оказания услуг, для сдачи в аренду третьим сторонам или для административных целей.

3.3.30.20. В некоторых случаях нематериальный актив является частью какого-либо физического актива – например, содержащиеся в книге знания. В таких случаях предприятие должно оценить, какой из аспектов этого актива – материальный или нематериальный – является более значимым, и отразить этот актив в учёте соответственно. В примере с книгой, по нашему мнению, её следует учитывать, как нематериальный актив, поскольку знания, заключённые в данной книге, определяют доминирующую характеристику данного актива (и его стоимости) по сравнению с материальной природой соответствующего носителя (бумаги).

3.3.30.30. В другом примере операционная система, установленная в компьютере, обычно считается составляющей самого компьютера, и весь этот актив отражается в учёте в соответствии с МСФО (IAS) 16. Однако дополнительное программное обеспечение, приобретённое или разработанное для этого компьютера, в большинстве случаев будет рассматриваться как нематериальный актив, существующий отдельно от материального актива (компьютера), на который оно устанавливается.

3.3.30.40. Чтобы отвечать определению нематериального актива, у объекта должна отсутствовать физическая форма и он должен:

* быть идентифицируемым;
* быть немонетарным; и
* контролироваться предприятием, которое ожидает получить от него будущие экономические выгоды, т.е. он должен отвечать определению актива.

3.3.40.40. Пример. Доля рынка не является идентифицируемым активом. Компания Р представляет собой успешно развивающийся машиностроительный бизнес. За последние годы рыночная доля продукции компании Р возросла и достигла 25%, и компания рассматривает возможность признания нематериального актива в отношении этой доли рынка. По нашему мнению, доля рынка не отвечает определению нематериального актива, так как не является отделимой и не возникает в результате юридических прав.

3.3.60.10. Чтобы продемонстрировать (доказать) наличие контроля, предприятие должно иметь правомочия получать будущие экономические выгоды от соответствующего объекта, а также иметь возможность ограничить доступ других сторон к данным выгодам.

3.3.60.20. Пример. Нет подтверждений наличия контроля. Компания C обладает двумя основными ресурсами: специализированным программным обеспечением, которое она разработала самостоятельно и в отношении которого имеется зарегистрированный патент, и «ноу-хау», которым обладают сотрудники, работающие с данным программным продуктом. Сотрудники обязаны известить, руководство о своём увольнении за месяц до ухода из компании. Очевидно, что компания С контролирует указанный программный продукт. Однако, несмотря на то что она получает экономические выгоды в результате работы, выполняемой сотрудниками, компания не обладает контролем над их «ноу-хау», так как сотрудники могут в любое время уволиться из компании. Поэтому данное «ноу-хау» не отвечает определению нематериального актива.

3.3.60.30. Пример. Имеются подтверждения наличия контроля. Компания D является футбольным клубом. Компания D заключила контракты с отдельными игроками, дающие ей право получать услуги данных игроков в течение установленного периода времени и предотвращающие уход этих игроков из клуба либо предоставление ими услуг какому-либо другому клубу в течение этого же периода времени. В отличие от примера 2A, в данной ситуации каждый из указанных контрактов отвечает определению нематериального актива, поскольку он позволяет компании D контролировать будущие экономические выгоды, которые могут возникать в результате предоставления игроками услуг, и ограничивает доступ других сторон к данным выгодам. Права, подтверждающие отделимость объекта, могут также подтверждать и наличие контроля.

3.3.100.10. Объект нематериальных активов может быть первоначально признан по фактической стоимости, если он отвечает следующим критериям:

* существует высокая вероятность того, что предприятие получит будущие экономические выгоды, связанные с данным объектом; и
* стоимость объекта может быть с надёжностью оценена.

3.3.100.20. Данные критерии имеют наиболее важное значение при решении вопроса о признании нематериальных активов, созданных самим предприятием. Когда нематериальный актив приобретается отдельно (т.е. за рамками сделки по объединению бизнеса), считается, что соответствие критерию признания, связанному с высокой вероятностью получения экономических выгод, достигнуто. Кроме того, в МСФО (IAS) 38 отмечается, что в большинстве случаев также достигается соответствие критерию «надёжной оценки».

3.3.100.40. Затраты на обучение, издержки, связанные с идентифицированными случаями неэффективности, и первоначальные операционные убытки относятся на расходы в момент их возникновения.

3.3.100.55. Определение фактической стоимости усложняется, если возмещение, выплаченное в обмен на получение какого-либо нематериального актива, выражается полностью или частично переменной величиной. По нашему мнению, если переменная сумма платежей основана на величине будущей выручки, то фактическую стоимость соответствующего нематериального актива следует определять исходя из согласованных минимальных платежей. Осуществление платежей, основанных на величине будущей выручки, не является обязанностью, существующей в настоящий момент времени, и поэтому они не составляют часть фактической стоимости соответствующего нематериального актива. Мы считаем, что в общем случае любые дополнительные платежи следует относить на расходы в момент осуществления соответствующих продаж.

3.3.120.80. Предприятие не может капитализировать свои затраты, связанные с созданием таких нематериальных активов, как товарные знаки, права на опубликование, заголовки, списки клиентов и другие подобные статьи. Примером такой «подобной статьи» является база данных, содержащая информацию о потребностях потенциальных клиентов предприятия, к которой оно прибегает при заключении договоров с клиентами. Это связано с тем, что такие затраты нельзя отличить от затрат на развитие бизнеса в целом. В результате затраты на создание указанных активов рассматриваются как не поддающиеся надёжной оценке.

3.3.150.10. Затраты, связанные со следующими видами деятельности, относятся на расходы по мере возникновения, независимо от того, создаётся ли видимость их соответствия общим критериям признания нематериальных активов:

* создание собственного гудвилла;
* работы и мероприятия по запуску нового проекта/создание новых фирм («стартапов»), если только эти «стартовые» (или пусковые/организационные/начальные) затраты не отвечают установленным критериям для их включения в стоимость основных средств;
* обучение персонала (подготовка кадров);
* мероприятия, связанные с рекламой и продвижением продукции (товара); или
* передислокация или реорганизация всего предприятия или его части.

3.3.200.10. Гудвилл и нематериальные активы с неопределённым сроком полезного использования не амортизируются, но проверяются на предмет обесценения как минимум ежегодно.

3.3.210.10. После первоначального признания нематериальный актив с конечным сроком полезного использования амортизируется на какой-либо систематической основе на протяжении указанного срока.

3.3.220.10. В отличие от объектов основных средств, остаточная стоимость нематериальных активов с конечным сроком полезного использования предполагается равной нулю.

3.3.280.10. Нематериальные активы не разрешается переоценивать кроме случаев, когда в отношении данных активов существует «активный» рынок.

**3.4. Инвестиционное имущество**

Требования, относящиеся к данной теме, содержатся в следующих источниках: МСФО (IFRS) 13. Оценка справедливой стоимости, МСФО (IAS) 16. Основные средства, МСФО (IAS) 17. Аренда, МСФО (IAS) 40. Инвестиционное имущество.

3.4.10.20. К инвестиционному имуществу относятся объекты недвижимости предприятия, предназначенные для получения дохода от сдачи их в аренду и/или увеличения их рыночной стоимости, а не для:

* использования в производстве продукции или при оказании услуг либо для административных целей; или
* продажи в процессе обычной хозяйственной деятельности.

3.4.60.10. Объект недвижимости, который предприятие удерживает для продажи в ходе своей обычной хозяйственной деятельности или строящийся в целях такой продажи, классифицируется как объект запасов, а не как объект инвестиционного имущества.

3.4.60.20. Объект недвижимости, который предприятие удерживает для целей использования в производстве либо в процессе поставки продукции (товаров) или оказания услуг, или же для административных целей, классифицируется как объект основных средств, а не как объект инвестиционного имущества.

**3.5. Ассоциированные предприятия и метод долевого участия**

Требования, относящиеся к данной теме, содержатся в следующих источниках: МСФО (IAS) 28. Инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия.

3.5.20.10. «Ассоциированным» считается предприятие, на деятельность которого инвестор оказывает значительное влияние.

3.5.20.20. Под «значительным влиянием» понимается правомочность инвестора участвовать в принятии решений, касающихся финансовой и операционной политики предприятия. Значительное влияние может оказываться и на предприятие, которое контролируется какой-либо другой стороной. На одно предприятие могут оказывать значительное влияние несколько сторон.

3.5.20.30. Считается, что имеет место значительное влияние, когда объём имеющихся у инвестора прав голоса в другом предприятии составляет 20% или более. И наоборот, считается, что значительное влияние отсутствует, если инвестор имеет менее 20% прав голоса. Эти допущения могут быть опровергнуты, если будет со всей очевидностью продемонстрирована возможность или отсутствие возможности у инвестора оказывать значительное влияние.

3.5.80.10. Один или несколько следующих факторов обычно указывают на факт наличия значительного влияния:

* представительство в составе совета директоров объекта инвестиций или аналогичного органа управления;
* участие в процессе формирования политических решений объекта инвестиций;
* наличие существенных сделок (операций) между инвестором и объектом инвестиций;
* (взаимный) обмен управленческим персоналом; или
* предоставление важной технической информации, имеющей существенное значение для деятельности предприятия.

3.5.180.10. Ассоциированные и совместные предприятия отражаются в учёте и отчётности с использованием метода долевого участия.

3.5.180.30. Метод долевого участия описывается как метод учёта, при котором инвестиция первоначально признаётся по фактической стоимости и впоследствии корректируется на изменение доли инвестора в чистых активах объекта инвестиций, возникшее после приобретения данного объекта.

3.5.270.10. На дату приобретения объекта инвестиций, учитываемого методом долевого участия, все идентифицируемые активы и обязательства данного объекта оцениваются по справедливой стоимости. Любая положительная разница между фактической стоимостью инвестиции и долей инвестора в справедливой стоимости идентифицируемых чистых активов, приобретённых в результате данной сделки, представляет собой гудвилл.

3.5.600.10. Приобретение контроля над существующим ассоциированным или совместным предприятием представляет собой экономическое событие, которое изменяет характер соответствующей инвестиции. Это соответствует объединению бизнеса, достигаемого поэтапно.

**3.6. Соглашения о совместном предпринимательстве**

Требования, относящиеся к данной теме, содержатся в следующих источниках: МСФО (IFRS) 11. Соглашения о совместном предпринимательстве, МСФО (IFRS) 12. Раскрытие информации об участии в других предприятиях.

3.6.10.10. Соглашение о совместном предпринимательстве – это соглашение, по условиям которого две или более сторон имеют над объектом соглашения совместный контроль, представляющий собой предусмотренное договором разделение контроля – т.е. для принятия решений о значимых видах деятельности требуется единогласное согласие участников.

3.6.10.20. Для целей идентификации соглашения о совместном предпринимательстве предприятие:

* сначала проводит оценку на предмет существования коллективного контроля; и
* затем оценивает, предоставляет ли соглашение двум или более сторонам совместный контроль над объектом соглашения.

3.6.20.30. Пример. Коллективный контроль. Стороны заключают соглашение о создании структуры, в которой компания X имеет 50%, компания Y имеет 30%, и компания Z имеет 20%. Соответствующим договором между этими компаниями предусматривается, что для принятия решений о значимых видах деятельности данной структуры требуется минимум 75% голосов (рис. 14). В данном примере существует коллективный контроль, поскольку компаниям X и Y необходимо действовать сообща, чтобы иметь возможность направлять значимые виды деятельности созданной структуры.



Рис. 14. Коллективный контроль

3.6.30.30. Пример. Коллективный контроль – совместный контроль. Продолжая условия предыдущего примера, отметим, что неявно совместный контроль в данной ситуации существует, поскольку ни одно решение в отношении значимых видов деятельности созданной структуры не может быть принято без обоюдного согласия компаний X и Y. Поэтому данное соглашение является соглашением о совместном предпринимательстве.

3.6.30.60. Пример. Коллективный контроль – совместный контроль отсутствует. Заключается соглашение о создании некой структуры, в которой доли участия распределяются следующим образом: компания X – 50%, а компании Y и Z – по 25% каждая. Соответствующим договором между этими компаниями предусматривается, что для принятия решений о значимых видах деятельности данной структуры требуется по меньшей мере 75% голосов (рис. 15).



Рис. 15. Коллективный контроль – совместный контроль отсутствует

3.6.30.60. В данном примере имеет место коллективный контроль, поскольку компаниям X и Y либо компаниям X и Z необходимо будет действовать сообща, чтобы направлять значимые виды деятельности созданной структуры. Однако в данном договоре не указывается, какая именно комбинация сторон требуется для принятия единогласных решений о значимых видах деятельности. Поэтому в данном случае совместный контроль отсутствует, и данное соглашение не является соглашением о совместном предпринимательстве.

3.6.80.10. Соглашения о совместном предпринимательстве классифицируются:

* либо как совместные операции, где стороны, осуществляющие совместный контроль, называемые совместными операторами, имеют права и в отношении активов и обязанности в отношении обязательств, относящихся к объекту соглашения;
* либо как совместные предприятия, где стороны, осуществляющие совместный контроль, называемые совместными предпринимателями, имеют права в отношении чистых активов объекта соглашения.

3.6.100.20. Пример. Основная ответственность по обязательствам. Две компании по работе с недвижимостью, компания G и компания H, заключают соглашение о совместном предпринимательстве через создание отдельной структуры, компании P Компания P владеет объектом недвижимости и ведёт его застройку за счёт средств, полученных по банковскому кредиту. Компании G и H выдали гарантию на этот кредит (рис. 16).



Рис. 16. Основная ответственность по обязательствам

3.6.100.30. После завершения строительства:

* данная недвижимость будет продана на рынке;
* кредит будет погашен;
* разница (превышение доходов над расходами) будет распределена между G и H; и
* компания P – ликвидирована.

3.6.100.40. В данном примере наличие гарантии, предоставленной компаниями G и H, само по себе не служит основанием для вывода о том, что соглашение о совместном предпринимательстве является совместной операцией, поскольку банк может предъявить сторонам требование только в случае дефолта по платежам со стороны компании P.

**3.8. Запасы**

Требования, относящиеся к данной теме, содержатся в МСФО (IAS) 2. Запасы.

3.8.10.10. Запасы – это активы, которые:

* предназначены для продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности предприятия (готовая продукция);
* находятся в процессе производства для последующей продажи (незавершённое производство); или
* находятся в форме сырья и материалов, которые будут использованы в процессе производства продукции или оказания услуг (сырьё и расходные материалы).

3.8.10.20. В состав запасов могут включаться объекты нематериальных активов, которые создаются для целей продажи – например, компьютерное программное обеспечение. В качестве запасов также отражаются объекты имущества, приобретённые или строящиеся/застраиваемые для целей перепродажи в ходе обычной хозяйственной деятельности предприятия. Если сфера деятельности предприятия – оказание услуг, то запасы отражают себестоимость услуг, в отношении которых предприятие ещё не признало соответствующую выручку.

3.8.10.30. Финансовые активы, такие как инвестиции, предназначенные для торговли с целью получения прибыли в краткосрочной перспективе, к запасам не относятся.

3.8.30.10. Запасные части, резервное оборудование и оборудование для технического обслуживания (например, инструменты и расходные смазочные материалы) классифицируются как объекты основных средств, если они отвечают определению таковых, в частности требованию их ожидаемого использования в течение более чем одного периода; иначе они классифицируется как запасы.

3.8.40.10. Упаковочная тара (материалы) или детали, которые проданы клиенту, но будут возвращены продавцу для повторного использования (возвратная тара), не относятся к запасам, если они будут использоваться в течение более чем одного периода.

3.8.50.10. Некоторые предприятия производят образцы своей продукции – например, косметических средств – для бесплатного распространения в целях рекламы или продвижения товаров. Затраты на производство таких образцов списываются на расходы в момент возникновения; они не признаются в составе запасов.

3.8.60.10. Каталоги, описывающие товары или услуги предприятия и бесплатно распространяемые среди потенциальных клиентов, не являются единицами запасов или объектами основных средств. Такие каталоги считаются формой рекламных или стимулирующих сбыт материалов, поскольку их основной задачей является привлечение внимания покупателей. Поэтому себестоимость каталогов признаётся в качестве расходов в момент получения предприятием непосредственно каталогов или иного доступа к ним.

3.8.70.10. В отношении запасов руды и других полезных ископаемых, которые производитель оценивает по чистой стоимости возможной продажи в соответствии с принятой в определённых отраслях практикой, требования МСФО (IAS) 2 по оценке запасов не применяются. Если такие запасы оцениваются по чистой стоимости возможной продажи, то изменения стоимости признаются в составе прибыли или убытка за период. Данное исключение распространяется только на производителей этого вида запасов. На предприятия, занимающиеся обработкой или переработкой полезных ископаемых, такое исключение не распространяется.

3.8.90.10. Запасы признаются для целей учёта в момент перехода к предприятию рисков и выгод, связанных с правом собственности на эти запасы.

3.8.90.20. В некоторых случаях право собственности переходит к покупателю в момент доставки соответствующих объектов. В других случаях момент перехода рисков и выгод, связанных с правом собственности, устанавливается исходя из требований права. Например, если товары поставляются на условиях FOB (франко-борт), то, как правило, это означает, что значительные риски и выгоды, связанные с правом собственности на товар, переходят к покупателю в момент погрузки товара на судно в порту продавца; хотя необходимо проанализировать условия и параметры соглашения FOB, чтобы определить, соответствует ли это действительности. Поэтому, как правило, в составе запасов отражаются объекты, приобретённые на условиях FOB и находящиеся в пути по состоянию на дату окончания отчётного периода.

3.8.90.30. Балансовая стоимость запасов признаётся как расход в отчёте о прибылях и убытках в момент продажи соответствующих запасов, если только они не составляют часть фактической стоимости другого актива – например, строящегося объекта основных средств. Поэтому момент прекращения признания запасов зависит от времени признания выручки.

3.8.100.10. Объекты, принадлежащие предприятию (на правах собственности), но находящиеся на складах другого предприятия на условиях консигнации, включаются в состав запасов консигнанта (комитента). Объекты, переданные консигнатору (комиссионеру) другим предприятием на условиях консигнации, не отражаются в составе запасов консигнатора.

3.8.110.10. Запасы оцениваются по наименьшей из двух величин: фактической стоимости и чистой стоимости возможной продажи.

3.8.120.10. В состав фактической стоимости (себестоимости) запасов включаются:

* затраты на их приобретение;
* затраты на производство или переработку; а также
* прочие затраты, понесённые в связи с доставкой запасов до их настоящего местоположения и приведения их в соответствующее состояние, включая накладные расходы, связанные с этими действиями.

3.8.130.10. К затратам на приобретение относятся цена приобретения, затраты на транспортировку и обработку, невозмещаемые суммы налогов и другие затраты, непосредственно связанные с приобретением запасов.

3.8.140.10. Уплаченные суммы налога с продаж – например, налога на добавленную стоимость – не включаются в состав затрат на приобретение запасов, если данные налоги являются возмещаемыми.

3.8.150.10. Если единица запасов приобретается на условиях отсрочки платежа на период, превышающий по длительности обычные сроки кредитования, то это значит, что соглашение по такой единице содержит элемент финансирования и следует начислять условный (т.н. вменённый) процент, если его влияние является существенным.

3.8.160.10. Цена приобретения уменьшается на сумму таких полученных скидок, как скидка за расчёт денежными средствами, скидка за количество приобретённого товара и скидка в форме возврата части уплаченной суммы.

3.8.160.20. По нашему мнению, если существует высокая вероятность того, что скидка в форме возврата части уплаченной суммы или скидка в связи с количеством приобретаемого товара будет получена, и если соответствующая сумма может быть надёжно оценена, то такая скидка должна признаваться при приобретении единицы запасов как уменьшение цены приобретения. При этом должна признаваться задолженность поставщика по планируемому возврату части уплаченной суммы.

3.8.160.50. Если скидки или возврат части уплаченной суммы признаются после того, как соответствующие запасы были проданы, то, по нашему мнению, пропорциональную часть данной скидки, относящуюся к проданным запасам, следует признать в качестве корректировки себестоимости продаж тогда же, когда будет признана указанная скидка или признан возврат части уплаченной суммы.

3.8.160.70. По нашему мнению, скидки, стимулирующие досрочную оплату (скидки за срочность), должны учитываться как уменьшение цены приобретения. Как правило, когда возможность получения таких скидок не используется покупателем, фактическая стоимость запасов представлена более высокой суммой, подлежащей уплате без учёта скидки, при условии, что не имеет места отсрочка платежа на период, превышающий обычные сроки кредитования. Данный подход согласуется с допущением о том, что при осуществлении платежа в сроки, не превышающие обычные сроки кредитования, отсутствует элемент (предоставляемого) финансирования.

3.8.170.10. К затратам на производство или переработку относятся все прямые затраты, такие как затраты на труд, материалы и прямо относимые накладные расходы, а также часть распределяемых постоянных и переменных производственных накладных расходов. К таковым относятся амортизация и техническое обслуживание производственных зданий и оборудования, амортизация нематериальных активов, таких как используемое в производственном процессе программное обеспечение, и затраты на управление и администрирование производством. К затратам на труд также относятся налоги и затраты на вознаграждения работникам в части, относящейся к трудовым ресурсам, задействованным непосредственно в производственном процессе.

3.8.170.20. Следующие статьи должны относиться на расходы, а не включаться в фактическую стоимость запасов, отражаемую в отчёте о финансовом положении:

* убытки от обесценения (включая убытки от обесценения гудвилла);
* сверхнормативные потери материалов, затраты на оплату труда или другие сверхнормативные затраты на производство; и
* общеадминистративные расходы, не относящиеся к производству готовой продукции (например, затраты на содержание финансового отдела).

3.8.180.10. Затраты по выводу активов из эксплуатации и восстановлению участка (площадки), необходимость в которых возникла как следствие производства запасов готовой продукции в конкретном периоде, должны включаться в фактическую стоимость этих запасов. Соответственно, все изменения в величине существующего обязательства на осуществление затрат по выводу активов из эксплуатации и восстановлению участка, в части, относящейся к уже проданным запасам, должны признаваться в составе прибыли или убытка за период.

3.8.190.30. Пример. Отнесение постоянных производственных накладных расходов. Допустим, что при нормальных условиях работы ожидаемый объём производства компании J составляет 100 автоматов для приготовления кофе в год. Плановая и фактическая величина постоянных производственных накладных расходов за 2013 год составила 800 д.е. Поэтому постоянные накладные затраты в расчёте на один кофейный автомат будут составлять 8 д.е. исходя из нормального уровня производства.

3.8.190.40. В 2013 году компания J произвела только 80 кофейных автоматов в результате проблем с производственным оборудованием и уменьшением спроса на производимую продукцию. Производственные накладные расходы должны быть распределены исходя из нормального уровня производства, который составляет 100 автоматов (т.е. 8 д.е. – на единицу продукции). Поэтому из общей суммы производственных накладных расходов в 800 д.е. только 640 д.е. (8 х 80) относятся на запасы. Остальная часть производственных накладных расходов в сумме 160 д.е. относится на расходы в момент возникновения.

3.8.215.10. В определённых отраслях, производство первых единиц продукции связано с начальными затратами, отражающими эффект «кривой обучения» (т.е. постепенно приобретаемого знания/навыка). Затраты, отражающие эффект «кривой обучения» – это затраты, которые предприятие ожидает понести при производстве первых изделий, когда происходит накопление производственного опыта, но впоследствии ожидается их сокращение с каждым вновь изготовленным изделием. В основе данного подхода лежит следующее наблюдение: повторение одной и той же операции приводит к сокращению времени или усилий, требующихся для осуществления этой операции (подробнее см. [Кривая обучаемости, кривая обучения, кривая опыта](http://baguzin.ru/wp/?p=2222)).

3.8.215.20. В результате этих затрат, отражающих эффект «кривой обучения», фактические затраты на производство первых изделий могут по величине превосходить чистую стоимость возможной продажи этих изделий и поэтому приводить к убыткам на начальных стадиях производства.

3.8.215.30. По нашему мнению, сверхнормативные дополнительные затраты следует относить на расходы в момент их возникновения. Однако затраты, отражающие эффект «кривой обучения», которые были понесены в процессе производства, должны включаться в фактическую стоимость запасов (при условии её возмещаемости). По нашему мнению, такие затраты не могут считаться сверхнормативными, если они являются плановыми и предприятие ожидает их возникновения как части производственного процесса, и при этом их величина может быть с надёжностью определена.

3.8.220.20. В фактическую стоимость запасов не должны включаться затраты на продажу и рекламу.

3.8.230.10. В фактическую стоимость запасов включаться:

* затраты на транспортировку товаров от поставщика;
* затраты на транспортировку или сбыт (распространение), понесённые на промежуточном этапе в процессе производства; и
* затраты на транспортировку или сбыт (распространение), связанные с доставкой запасов с центрального склада до места их продажи.

3.8.230.20. Аналогично, в фактическую стоимость запасов включаются затраты на упаковку, необходимые для подготовки соответствующих запасов к продаже.

3.8.240.10. Складские расходы или другие затраты по хранению, как правило, относятся на расходы в момент возникновения, за исключением случаев, когда:

* хранение является необходимым этапом производственного процесса;
* единица запасов производится по индивидуальному заказу – например, выполненные по индивидуальному заказу предметы интерьера, когда затраты по хранению относятся на клиента; или
* произведённая продукция требует выдержки до достижения определённой кондиции, прежде чем её можно будет продавать – например, виски, вино или сыр.

3.8.280.10. Если единицы запасов не являются взаимозаменяемыми или относятся к товарам или услугам, производимых для определённых проектов, то себестоимость каждой отдельной единицы запасов определяется индивидуально. Такой подход уместен в отношении уникальных (единичных) объектов, таких как выполненные по индивидуальному заказу предметы интерьера, построенный по индивидуальному проекту дом, предметы антиквариата и произведения искусства.

3.8.280.20. Какая-либо формула расчёта фактической стоимости запасов может использоваться в том случае, когда запасы представляют собой множество взаимозаменяемых (однородных) единиц. Формулы, которые разрешается использовать, включают ФИФО и метод средневзвешенной стоимости. Применение способа ЛИФО запрещено.

3.8.280.40. Формула средневзвешенной стоимости предполагает расчёт фактической стоимости каждой единицы запасов исходя из средневзвешенной стоимости запасов равнозначных единиц на начало периода и фактической стоимости равнозначных единиц, приобретённых или произведённых в течение определённого периода. Такое среднее значение может рассчитываться периодически или по мере получения каждой дополнительной партии единиц запасов.

3.8.330.10. Чистая стоимость возможной продажи представляет собой предполагаемую (расчётную) продажную цену единицы запасов в ходе обычной хозяйственной деятельности предприятия за вычетом расчётных затрат на ее продажу.

3.8.335.10. Списание части стоимости запасов до их чистой стоимости возможной продажи признаётся как расход в том периоде, когда произошло соответствующее списание.

3.8.335.10. Сумма предыдущего списания стоимости запасов до чистой стоимости возможной продажи подлежит восстановлению, если чистая стоимость возможной продажи впоследствии повысится. Восстанавливаемая сумма ограничивается размером первоначально списанной суммы. Восстанавливаемая таким образом сумма признаётся в составе прибыли или убытка в том периоде, когда произошло соответствующее восстановление стоимости. Например, по состоянию на 31.12.12 года компания P производит частичное списание своих запасов путём уменьшения их балансовой стоимости, составляющей 100 д.е., до их чистой стоимости возможной продажи, составляющей 95 д.е. В течение 2013 года данные запасы не были проданы, а их чистая стоимость возможной продажи увеличилась до 103 д.е. Компания P признаёт восстановление стоимости в размере 5 д.е., так чтобы новая балансовая стоимость указанных запасов отражала наименьшую из двух величин: их фактической стоимости (100 д.е.) и их чистой стоимости возможной продажи (103 д.е.).

3.8.350.25. Если запасы сырья и материалов предназначаются для использования в производстве, то их стоимость не уменьшается. Если, однако, предприятие намеревается продать материалы в их нынешней форме, вместо того чтобы включать в готовую продукцию, то чистая стоимость возможной продажи этих материалов и сырья определяется на основе расчётной оценки цены их продажи в их нынешней форме.

3.8.370.10. Понижение стоимости замещения запасов не ведёт автоматически к частичному списанию их стоимости до чистой стоимости возможной продажи.

3.8.380.10. Изменения обменных курсов валют могут потребовать частичного списания стоимости запасов до чистой стоимости возможной продажи.

3.8.380.20. Пример. Влияние изменения обменных курсов валют на расчёт чистой стоимости возможной продажи. Компания Z торгует книжной продукцией. 1 декабря компания Z заказала 20 книг стоимостью 110 единиц иностранной валюты (АС) каждая. Ожидаемая цена продажи каждой книги составляет 120 единиц функциональной валюты (FQ. Обменный курс валют АС : FС по состоянию на 1 декабря составлял 1 : 0,9. На дату получения книг 20 декабря обменный курс составлял 1 : 1,5.

3.8.380.30. Исходя из допущения, что компания Z не хеджировала данный заказ относительно валютного риска, полученные книги будут приняты к учёту по 165 единиц FС каждая, поскольку стоимость запасов оценивается исходя из обменного курса, действовавшего на дату приобретения. Ожидаемая цена продажи каждой книги по-прежнему составляет 120 единиц FQ. Поэтому, по каждой книге компания Z должна признать частичное списание стоимости на сумму 45 единиц FС (до чистой стоимости возможной продажи).

**3.9. Биологические активы**

Требования, относящиеся к данной теме, содержатся в следующих источниках: МСФО (IFRS) 13. Оценка справедливой стоимости, МСФО (IAS) 41. Сельское хозяйство.

3.9.10.10. К биологическим активам относятся живущие животные или растения. Они относятся к сфере применения МСФО 41, если их трансформация происходит в рамках управляемого процесса (т.е. сельскохозяйственной деятельности) и они поддаются биологической трансформации в сельскохозяйственную продукцию (впоследствии учитываемую в качестве запасов) или же в дополнительные биологические активы. Биологическая трансформация предполагает такие процессы, как рост, вырождение, продуцирование и размножение, вследствие которых в биологическом активе происходят качественные и количественные изменения. Требования МСФО (IAS) 41 применяются, например, к следующим видам деятельности: скотоводство, лесное хозяйство, выращивание однолетних или многолетних растительных культур; садоводство и культивирование насаждений; цветоводство; а также аквакультура (рыбоводство).

3.9.10.14. Получение продукции из биологических источников, не подлежащих управлению, как, например, лов рыбы в океане и вырубка лесов, представляет собой ещё один вид деятельности, который не предполагает процесс управления биологической трансформацией, и поэтому исключается из сферы применения МСФО (IAS) 41.

**3.10. Обесценение нефинансовых активов**

Требования, относящиеся к данной теме, содержатся в следующих источниках: МСФО (IFRS) 13. Оценка справедливой стоимости, МСФО (IAS) 36. Обесценение активов, КР МСФО (IFRIC) 10. Промежуточная финансовая отчётность и обесценение.

3.10.10.10. Проведение проверки (тестирование) активов на предмет обесценения предполагает выполнение ряда шагов (рис. 17).



Рис. 17. Процедура тестирования на предмет обесценения

3.10.30.20. Единица, генерирующая потоки денежных средств (ЕГДП) представляет собой наименьшую группу активов, в рамках которой генерируется приток денежных средств в результате продолжающегося использования соответствующих активов, и этот приток по большей части не зависит от притока денежных средств, генерируемого другими активами или группами активов. Как свидетельствует наш опыт, в большинстве случаев тестирование на предмет обесценения проводится на уровне ЕГДП – т.е. активы тестируются в составе групп, а не по отдельности.

**3.12. Резервы, условные активы и обязательства**

Требования, относящиеся к данной теме, содержатся в следующих источниках: МСФО (IAS) 37. Резервы, условные обязательства и условные активы, КР МСФО (IFRIC) 1. Изменения существующих обязательств по выводу активов из эксплуатации, восстановлению участка и других подобных обязательств, КР МСФО (IFRIC) 5. Права, связанные с участием в фондах финансирования вывода объектов из эксплуатации, рекультивации и экологической реабилитации, КР МСФО (IFRIC) 6. Обязательства, возникающие в результате участия на специфическом рынке – отработавшее электрическое и электронное оборудование.

3.12.10.10. «Резерв» – это обязательство предприятия, в отношении срока либо суммы погашения которого имеется неопределённость.

3.12.10.20. «Обязательство» – это существующая обязанность предприятия, возникшая в результате прошлых событий, исполнение которой, как ожидается, приведёт к оттоку ресурсов предприятия.

3.12.10.30. «Начисления» – это обязательства предприятия по оплате полученных им товаров или услуг, которые оно ещё не оплатило либо ещё не получило соответствующих счетов. По сравнению с резервами, степень неопределённости в отношении сроков и сумм начислений, как правило, меньше. Примеры начислений: подлежащие уплате вознаграждения за услуги, оказанные аудиторами или консультантами; некоторые выплаты работникам, например, оплата отпусков.

3.12.10.40. «Условное обязательство» – это обязанность, степень неопределённости которой такова, что не выполняются условия признания её в качестве резерва, за исключением случаев, когда она принята на себя в рамках сделки по объединению бизнеса.

3.12.10.60. «Условный актив» – это возможный актив, возникновение которого связано с прошлыми событиями, и его существование будет подтверждено наступлением или ненаступлением некоторых будущих событий, которые не в полной мере подконтрольны предприятию.

3.12.40.30. Резервирование ожидаемых убытков от будущей операционной деятельности, даже если вероятность их возникновения является высокой, не производится, за исключением случаев, когда они относятся к обременительным договорам.

3.12.40.40. Также резерв не признаётся в отношении общих предпринимательских рисков. Несмотря на то что вероятность убытков может быть высокой и величину ожидаемых убытков можно оценить, до момента их фактического возникновения «обязывающее» событие отсутствует.

3.12.107.10. Условные активы в отчёте о финансовом положении не отражаются, поскольку это могло бы привести к признанию дохода, который, возможно, никогда не будет реализован.

3.12.110.20. Если резерв создаётся в отношении большой совокупности объектов, то его величина оценивается в сумме «ожидаемой стоимости». Такая ситуация возникает, например, в отношении некоторых видов гарантийных обязательств по проданным товарам. Ожидаемая стоимость – это статистическая величина, которая рассчитывается путём взвешивания всех возможных исходов по коэффициентам вероятности наступления каждого из этих исходов.

3.12.110.30. Если резерв создаётся в отношении единичного объекта, то, как правило, наилучшей оценкой является величина наиболее вероятного исхода.

3.12.110.40. Пример. Определение величины резерва – единичный объект. Если имеется 60%-ная вероятность того, что по результатам судебного разбирательства компания D должна будет возместить ущерб в размере 600 д.е., а вероятность того, что иск против компании D будет отклонён, составляет 40%, то резерв будет признан в сумме 600 д.е., поскольку существует высокая вероятность того, что компания D проиграет дело, а если компания D дело проиграет, то она заплатит 600 д.е. Данный резерв не может оцениваться в сумме 360 д.е. ((600 x 60%) + (0 x 40%)).

3.12.190.10. Компенсации (такие, как страховые возмещения, компенсационные, гарантийные выплаты) признаются в качестве отдельного актива, когда их получение является практически несомненным. Сумма, в которой признаётся такой актив, ограничивается величиной соответствующего резерва.

3.12.210.10. В счёт созданного резерва списываются только те виды затрат, под которые этот резерв создавался (т.е. соответствующие его исходному назначению).

3.12.230.10. В отношении признания и оценки резервов по реструктуризации стандарт предусматривает специальные указания.

3.12.240.10. «Реструктуризация» представляет собой программу действий, запланированную и контролируемую руководством предприятия, которая направлена на существенное изменение сферы деятельности данного предприятия или способа ведения бизнеса.

3.12.250.10. «Конструктивное» обязательство по затратам на реструктуризацию возникает только в том случае, если существует формализованный план реструктуризации, в котором указывается:

* какое предприятие (бизнес) или какая его часть будут реструктурированы;
* основные местоположения, затрагиваемые реструктуризацией;
* местоположение, направление деятельности и приблизительная численность работников, которые будут уволены;
* затраты, которые будут понесены в процессе реструктуризации; сроки осуществления плана.

3.12.360. Гарантийные обязательства

3.12.360.10. Предприятие, которое имеет установившуюся практику ремонта или замены возвращаемых ему неисправных или бракованных товаров, несмотря на то что оно не обязано делать это в соответствии с требованиями законодательства, как правило, имеет «конструктивную» обязанность по затратам на ремонт или замену товаров. Обязывающим событием является продажа продукции, которая оказалась повреждённой или неисправной.

3.12.360.20. Величина соответствующего резерва по гарантиям определяется исходя из вероятного количества товаров, требующих ремонта или замены, и наилучшей расчётной оценки затрат на ремонт или замену дефективных товаров, проданных до даты окончания отчётного периода включительно.

3.12.360.30. Пример. Резерв под гарантийные обязательства. Компания М производит и реализует эксклюзивные автомобили. Все эти автомобили имеют гарантию 12 месяцев. Компания М выводит на рынок новую модель – R100 – за два месяца до даты окончания отчётного периода. На момент подготовки финансовой отчётности не было получено ни одной претензии по новой модели R100. Однако, исходя из прошлого опыта в отношении аналогичных моделей, существует высокая вероятность того, что будут возникать претензии в отношении производственных дефектов.

3.12.360.35. Компании М следует признать резерв в отношении ожидаемых претензий по новой модели. Отсутствие исковой истории по модели R100 не меняет сути дела, поскольку продажа бракованных автомобилей является обязывающим событием. Для определения количества ожидаемых претензий и суммы затрат по этим претензиям компания М должна проанализировать исковую историю по сравнимым с R100 моделям.

3.12.360.40. По нашему мнению, дополнительные затраты на персонал, занятый непосредственной обработкой конкретных претензий по гарантийным обязательствам (например, суммы, уплаченные подрядчикам за вызовы или сверхурочную работу), должны включаться в расчёт величины резервов. Однако затраты, которые не относятся к конкретным гарантийным претензиям (например, затраты на содержание отдела по работе с претензиями), не являются дополнительными и потому не должны включаться в расчёт величины соответствующего резерва.

3.12.480.10. Резерв признаётся только в том случае, если он является следствием прошлых событий. Поэтому резерв отражает только тот ущерб, который уже был нанесён по состоянию на дату окончания отчётного периода; в отношении ожидаемого в будущем ущерба резерв не признаётся.

3.12.540. Ремонт и техническое обслуживание объектов

3.12.540.10. Резерв в отношении затрат на ремонт и техническое обслуживание собственных активов признаваться не может, поскольку эти затраты относятся к будущему использованию указанных активов. Такие затраты, как правило, относятся на расходы в момент возникновения.

3.12.640.10. «Обременительным» называется договор, неизбежные затраты на выполнение обязательств по которому превышают экономические выгоды, ожидаемые к получению от этого договора.

3.12.650.20. Если договор может быть расторгнут без необходимости выплаты штрафа, то такой договор не является обременительным.

**3.13. Налог на прибыль**

Требования, относящиеся к данной теме, содержатся в следующих источниках: МСФО (IAS) 12. Налог на прибыль, ПКР (SIC) 25. Налог на прибыль – изменение налогового статуса предприятия или его акционеров.

3.13.40.10. Поскольку налогооблагаемая прибыль определяется в соответствии с правилами, установленными налоговыми органами, она не обязательно является такой же, как бухгалтерская прибыль.

3.13.40.130. Механизмы налогового регулирования, разработанные налоговыми органами, очень разнообразны. Данные механизмы предусматривают обложение налогом объекта, отличного от налогооблагаемой прибыли. Вместо этого налоговые сборы могут иметь форму роялти, налога на объём добычи минеральных ресурсов и корпоративного налога или какого-либо их сочетания.

3.13.50.10. Текущий налог представляет собой сумму налога на прибыль, подлежащего уплате (возмещению) в отношении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) за отчётный период. Обязательство (актив) по текущему налогу признаётся в отношении сумм налога на прибыль к уплате (уже уплаченных, но подлежащих возмещению) за все периоды до отчётной даты.

3.13.50.20. Отложенный налог представляет собой сумму налога на прибыль, подлежащего уплате (возмещению) в будущем в результате операций или событий, имевших место в прошлом. В разделе «Цель» МСФО (IAS) 12 отмечается, что самим фактом признания актива или обязательства предприятие подтверждает своё ожидание возместить или погасить балансовую стоимость этого актива или обязательства. Если существует высокая вероятность того, что в будущем возмещение или погашение данной балансовой стоимости приведёт к увеличению (уменьшению) суммы налоговых платежей по сравнению с той их суммой, которая была бы получена в случае отсутствия налоговых последствий при осуществлении такого возмещения или погашения, то предприятие должно признать отложенное налоговое обязательство (отложенный налоговый актив).

3.13.110.10. Временная разница – это разница между налоговой базой актива или обязательства и балансовой стоимостью этого актива или обязательства, отражённой в финансовой отчётности. Такая временная разница будет приводить к возникновению налогооблагаемых или вычитаемых сумм в будущих периодах, при возмещении (реализации) соответствующего актива или погашении соответствующего обязательства в размере их балансовой стоимости.

3.13.160. Производные инструменты и правила учёта хеджирования

3.13.160.10. Согласно МСФО (IAS) 39, при первоначальном признании и, за некоторыми исключениями, впоследствии производные финансовые инструменты оцениваются по справедливой стоимости. Соответственно, если балансовая стоимость производного финансового инструмента станет отличаться от его налоговой базы, то возникнет временная разница.

3.13.170.10. Иногда временные разницы возникают в том случае, когда изменения обменного курса приводят к изменению налоговой базы актива или обязательства, а не его балансовой стоимости. Такая ситуация обычно имеет место, когда функциональная валюта предприятия отличается от национальной валюты страны его регистрации.

3.13.660.10. Понятие «налоговых рисков», как правило, относится к ситуации, когда предприятие занимает в отношении налога на прибыль позицию, которая может быть оспорена налоговыми органами и может привести:

* к дополнительным налогам;
* к штрафам или процентам;
* к изменению налоговой базы активов или обязательств; или
* к изменению суммы имеющихся налоговых убытков, перенесённых на будущее, которое могло бы уменьшить отложенный налоговый актив или увеличить отложенное налоговое обязательство.

**4. ОТЧЕТ О ПРИБЫЛИ ИЛИ УБЫТКАЕ И ПРОЧЕЙ СОВОКУПНОЙ ПРИБЫЛИ  
4.1. Общие положения**

Требования, относящиеся к данной теме, содержатся в следующих источниках: МСФО (IAS) 1. Представление финансовой отчётности

4.1.20.10. Расходы, признанные в составе прибыли или убытка за период, классифицируются в соответствии с их характером (например, затраты на персонал, амортизационные отчисления) или по их функциональному признаку (например, себестоимость продаж, коммерческие расходы (дистрибуция), административные расходы).

4.1.30.40. По нашему мнению, в составе себестоимости продаж отражаются только те расходы, которые непосредственно или опосредованно относятся к производственному процессу, такие как прямые затраты на материалы, затраты на оплату труда, амортизация активов, используемых при изготовлении продукции, а также относящиеся к производству затраты на ремонт и содержание. Прочие затраты, не относящиеся к производственному процессу, такие как затраты на маркетинг и рекламу, должны классифицироваться как затраты, связанные с продажей и дистрибуцией (т.е. коммерческие расходы).

4.1.60.20. По нашему мнению, затраты на персонал включают все затраты, имеющие непосредственное отношение к персоналу, в том числе заработную плату, расходы на социальное страхование, затраты по пенсионным программам, пособия по болезни и медицинскому обслуживанию.

4.1.100.10. В МСФО никакие события или статьи доходов, или расходов не определяются как «необычные» или «исключительные».

4.1.120.10. Результаты операционной деятельности не требуется отражать в качестве отдельного показателя отчёта о прибыли или убытке и прочей совокупной прибыли. Однако предприятия могут по собственной инициативе отражать в отчёте какой-либо промежуточный итог выше показателя прибыли или убытка за год. По нашему мнению, представление промежуточного итога в отношении «результатов операционной деятельности» может быть оправданным.

4.1.150.10. Предприятие может по собственной инициативе включать в отчёт о прибыли или убытке и прочей совокупной прибыли альтернативные показатели финансовых результатов, такие как EBITDA, EBIT или другие.

4.1.150.20. Национальные органы регулирования могут вводить более жёсткие требования. Например, согласно требованиям Комиссии по ценным бумагам и биржам США EBITDA, «специальная» прибыль на акцию отражаются вне финансовой отчётности.

4.1.250.10. В состав прочей совокупной прибыли включаются статьи доходов и расходов, в том числе реклассификационные корректировки, которые не были признаны в составе прибыли или убытка за период в силу того, что это требуется или разрешается соответствующими МСФО.

**4.2. Выручка**

Требования, относящиеся к данной теме, содержатся в следующих источниках: МСФО (IAS) 11. Договоры на строительство, МСФО (IAS) 18. Выручка, КР МСФО (IFRIC) 13. Программы повышения лояльности покупателей, КР МСФО (IFRIC) 15. Договоры строительства объектов недвижимости, КР МСФО (IFRIC) 18. Активы, полученные от покупателей/заказчиков, ПКР (SIC) 31. Выручка – бартерные операции, связанные с рекламными услугами.

4.2.10.30. Выручка – это доход, возникающий в ходе обычной деятельности предприятия – например, при продаже готовой продукции/товаров. Прочие доходы предприятия – т.е. доходы, возникающие не в ходе обычной его деятельности, – представляют собой не выручку, а «побочную» прибыль, и не включаются в сферу применения МСФО (IAS) 18.

4.2.20.20.По нашему мнению, если платежи за проданные товары или оказанные услуги откладываются на срок, превышающий обычные сроки кредитования, и предприятие не взимает за это проценты по рыночной ставке, то такая сделка фактически несёт в себе элемент финансирования, поэтому должен быть начислен («вменён») соответствующий условный процент, если его влияние является существенным. В таких случаях сумма, в которой признаётся выручка по проданным товарам или оказанным услугам, будет меньше той суммы, которая в конечном итоге будет получена.

4.2.20.60. В отличие от этого, когда получение оплаты предшествует продаже соответствующих товаров или предоставлению услуг, по нашему мнению, в общем случае сумма выручки не корректируется с учётом временной стоимости денег (т.е. изменения стоимости денег с течением времени). Такой подход основан, в частности, на том, что предприятие уже получило причитающееся ему возмещение и, соответственно, никакого притока денежных средств в будущем уже не будет.

4.2.30.10. В некоторых случаях две или более операций могут быть связаны между собой таким образом, что каждая из них, взятая в отдельности, не имеет экономического (коммерческого) смысла. В таких случаях анализируется общий результат от всех таких операций как от одного соглашения.

4.2.40.10. Выручка может быть получена в результате:

* продажи товаров, включая товары, произведённые или купленные предприятием для перепродажи;
* договоров на строительство
* предоставления услуг, обычно связанных с выполнением согласованной в договоре задачи; и
* использования активов предприятия, что приводит к получению вознаграждения в виде роялти, дивидендов и процентов.

4.2.40.30. Общая последовательность шагов в процессе признания выручки проиллюстрирована на диаграмме. Хотя в данной схеме предполагается, что анализируемый договор содержит несколько компонентов, во многих случаях договор будет однокомпонентным, и в этом случае предприятие сразу перейдёт к Шагу 3 – признать выручку.

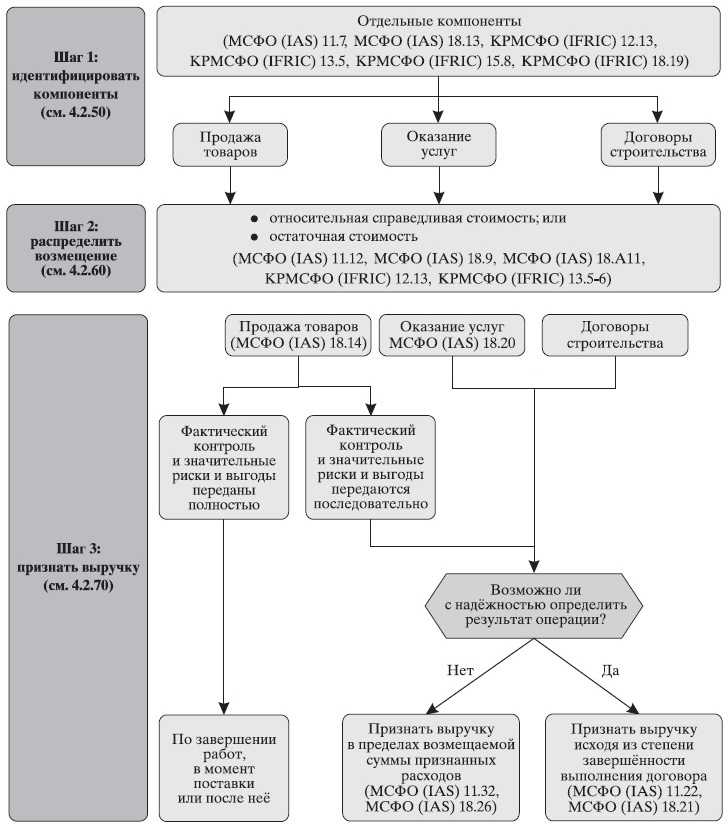


Рис. 18. Признание выручки

4.2.60.80. Пример. Продажа единым пакетом – распределение возмещения. Компания L продаёт единым пакетом оборудование и сопутствующие услуги по монтажу за 950 д.е. Справедливая стоимость услуг по монтажу составляет 100 д.е. исходя из цены, запрашиваемой за такие услуги другими продавцами, которых можно было бы считать участниками рынка (см. раздел 2.4.90). Компания L также отдельно осуществляет продажи самого оборудования, которое без услуг по монтажу стоит 900 д.е. Условия оплаты следующие: 650 д.е. подлежат оплате при поставке оборудования, а оставшиеся 300 д.е. – после завершения монтажных работ.

4.2.60.90. При использовании метода относительной справедливой стоимости (см. раздел 4.2.60.20) сумма выручки будет распределена следующим образом:

* оборудование 855 д.е.: (900 / 1 000) х 950; и
* монтажные работы 95 д.е.: (100 / 1 000) х 950.

Согласно данному подходу, компания L в общем случае при знала бы 855 д.е. в качестве выручки в момент поставки оборудования, если при этом также выполняются другие критерии МСФО (IAS) 18 в части признания выручки от продажи товаров.

4.2.70.10. Можно выделить три основных категории выручки: выручка от продажи товаров, выручка по договорам на строительство и выручка от предоставления услуг. Для этих категорий существуют три общих критерия признания:

* существует высокая вероятность того, что предприятие получит экономические выгоды от соответствующей операции;
* величину выручки можно с надёжностью оценить; и
* затраты (как уже понесённые, так и ожидаемые в будущем) поддаются идентификации, и их величину можно с надёжностью определить.

4.2.90.30. Выручка признаётся только после того, как риски и выгоды, связанные с правом собственности, переданы покупателю, или, в случае операций, связанных с продажей услуг, исходя из степени завершённости выполнения договора. Например, компания W продаёт оплаченные телефонные карточки, которые используются при осуществлении связи по наземным линиям, предоставленным телекоммуникационной компанией Р. Платежи, которые компания W должна перевести компании Р, рассчитываются на основе фактического времени использования телефонной сети компании Р клиентами компании W. По нашему мнению, выручка от продажи карточек должна признаваться компанией W на протяжении периода использования карточек (исходя из затрат, понесённых компанией W или других данных, показывающих фактическое использование), а не в момент поступления средств от продажи карточек.

4.2.90.40. Применительно к случаям продажи товаров, для того чтобы можно было признать выручку, необходимо, чтобы затраты, требующиеся для завершения выполнения работ по договору, могли быть надёжно оценены. Если их величина не может быть с надёжностью оценена, то признание выручки откладывается, причём не только в отношении незавершённой части договора на продажу, но также и в отношении уже поставленных товаров. В очень редких случаях может быть уместным признание всей выручки по мере начисления затрат, связанных с выполнением договора. По нашему мнению, такой подход был бы уместным только в том случае, если величина затрат, требующихся для завершения работ по договору, и неисполненная ещё часть обязательств по договору (в отношении поставки товаров) являются незначительными. Например, такой подход может быть уместным в отношении затрат на выполнение гарантийных обязательств по проданным товарам.

4.2.90.45. Применительно к случаям оказания услуг, если затраты, требующиеся для завершения выполнения работ по договору, не могут быть надёжно оценены, то выручка признаётся в пределах только той суммы признанных расходов, которая является возмещаемой.

4.2.120.30. При определении момента перехода рисков и выгод, связанных с правом собственности, от продавца к покупателю одним из рассматриваемых факторов являются условия поставки (отгрузки). Стандартными торговыми условиями (Инкотермс, «Международные коммерческие условия»), которые часто используются в международных договорах купли-продажи, являются условия поставки «франко-борт» (FOB), «стоимость, страхование и фрахт» (CIF) и «доставлено, пошлина не оплачена» (DDU).

4.2.120.40. В случае договорных условий FOB и CIF все значительные риски и выгоды, связанные с правом собственности, как правило, переходят к покупателю при погрузке товаров на судно либо другое средство транспортировки в порту продавца. В случае договорного условия DDU все значительные риски и выгоды, связанные с правом собственности, переходят к покупателю в момент доставки товаров в порт покупателя. Соответствующая продажа признаётся в тот момент, когда имеют место эти события.

4.2.130.10. Выручка признаётся в случае, когда выполняются все значительные обязательства по договору. Например, когда поставленные товары требуют установки или проверки (инспектирования) их качества (и эти работы составляют значительную часть договора), выручка признаётся после завершения работ по установке или инспектированию.

4.2.140.10. Если в цене продажи товаров учтены стандартные гарантийные обязательства – например, 12-месячная гарантия на такую бытовую технику, как холодильники и стиральные машины, – то это обычно не приводит к тому, что продавец продолжает нести значительные риски, связанные с правом собственности, в отношении проданных товаров и, соответственно, не препятствует признанию выручки. Даже если гарантийный срок превышает период, считающийся стандартным, это обычно не препятствует признанию выручки в отношении проданного товара. Вместо этого такая ситуация рассматривается как многокомпонентное соглашение, применительно к которому сумма полученного или подлежащего получению возмещения распределяется между компонентами соглашения, т.е. между проданным товаром и продлённой гарантией.

4.2.150.10. Если покупатель имеет право вернуть товары и существует неопределённость в отношении вероятности таких возвратов, выручка не признаётся до момента принятия поставки покупателем либо до окончания периода, в течение которого покупатель имеет право вернуть поставленные продавцом товары.

4.2.160.10. В некоторых случаях получение выручки предприятием зависит от возможности покупателя осуществить последующую продажу товаров, приобретённых им у этого предприятия. Такая ситуация имеет место, например, в тех случаях, когда товары переданы другому предприятию (комиссионеру), которое (который) держит товар на своих складах на условиях консигнации, или, когда товары проданы дистрибьюторам или иным сторонам, действующим в качестве агентов. В этих случаях выручка признаётся только после того, как комиссионер осуществит продажу соответствующих товаров третьим лицам.

4.2.320.10. Суммы вознаграждения за предоставление длящихся услуг, вне зависимости от того, включены ли они в первоначальную цену или оплачиваются отдельно, признаются в качестве выручки по мере оказания соответствующих услуг.

4.2.320.20. В случаях, когда предоставление услуг осуществляется посредством выполнения неопределённого количества повторяющихся действий в течение определённого промежутка времени, выручка признаётся равномерно на протяжении всего этого времени.

4.2.320.30. Пример. Первоначальное вознаграждение – длящиеся услуги. Компания W оказывает услуги по обработке электронных платежей по поручению розничных продавцов, которые принимают платежи по кредитным картам. При заключении договора с предприятием розничной торговли компания W несёт единовременные затраты по включению очередного розничного продавца в свою систему обработки данных. Оплата предоставляемых розничным продавцам услуг включает единовременный платёж в момент заключения договора в фиксированной сумме 360 д.е. и ежегодные платежи в размере 240 д.е., начиная со второго года действия соглашения. Ежегодный платёж в размере 240 д.е. обеспечивает компании W разумную прибыль от выполнения текущих услуг.

4.2.320.40. Несмотря на то что первоначальный платёж в сумме 360 д.е. характеризуется как первоначальная плата за подключение, никакой отдельной платы за услуги первого года не взимается. По нашему мнению, компания W должна признать выручку в размере 120 д.е. (общая сумма в размере 360 д.е. за вычетом отложенной выручки в размере 240 д.е., основываясь на обычных суммах ежегодных платежей) в момент регистрации очередного розничного продавца в системе обработки данных, а разницу в сумме 240 д.е. признавать на протяжении первого года, т.е. периода, в течение которого услуги фактически оказываются клиентам или предоставляются в их распоряжение. В последующие годы ежегодные платежи будут признаваться как выручка на протяжении периода оказания услуг.

4.2.340.10. Льготы, предоставляемые предприятием (продавцом) своему заказчику/ покупателю, могут являться составной частью соглашения. К льготам, предлагаемым продавцом в качестве средств стимулирования продаж, относятся, например: льготы, стимулирующие немедленную оплату заказа; скидки и уступки за объём приобретаемого товара; предоставляемые бесплатно/со скидкой товары или услуги; программы повышения лояльности покупателей; дисконтные карты (для постоянных покупателей); и ваучеры.

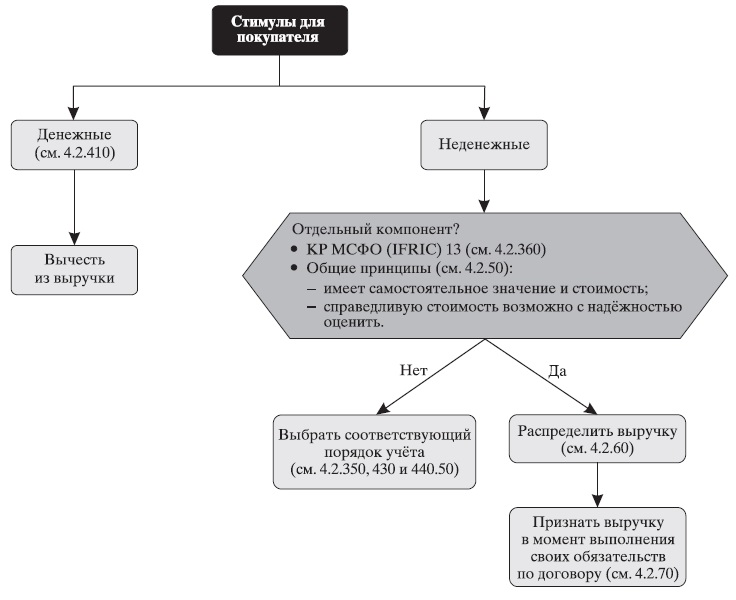


Рис. 19. Учет средств стимулирования продаж

4.2.350.10. По нашему мнению, если существует высокая вероятность того, что предложенная скидка за досрочный платёж будет принята покупателем и соответствующая сумма может быть надёжно оценена, то на сумму скидки уменьшается величина выручки в момент признания соответствующей продажи.

4.2.380.10. Предприятие признаёт бонусные баллы как идентифицируемый по отдельности компонент выручки и откладывает признание части выручки, относящейся к бонусным баллам. Величина выручка, относимая к бонусным баллам, рассчитывается с учётом ожидаемого уровня реализации этих бонусных баллов.

4.2.400.10. По нашему мнению, товары или услуги, предоставляемые бесплатно или со скидкой к цене, также представляют собой идентифицируемую выгоду, которую требуется выделить в качестве отдельного компонента операции продажи. В таких случаях выручка должна признаваться и распределяться на все товары или услуги, включая те, которые были предоставлены бесплатно.

4.2.410.10. Нужно различать денежную выплату как средство стимулирования продаж и соглашения, в рамках которых предприятие платит покупателю за получение определённой выгоды, которую можно отделить от договора поставки. Если бы такую сделку можно было заключить с некоей третьей стороной независимо от договора поставки, то такой платёж в общем случае идентифицировался бы как отдельный компонент операции. В отличие от этого, денежная выплата как средство стимулирования продаж не является идентифицируемым по отдельности компонентом операции.

4.2.410.50. По нашему мнению, денежные льготы, выплачиваемые покупателю, представляют собой ценовые уступки (скидки) согласно МСФО и должны признаваться как вычет из выручки.

4.2.430.10. Договор продажи может предусматривать ценовые скидки в форме возврата покупателю некоей суммы, если объём приобретённых им товаров или услуг достигнет определённого уровня. Например, если покупатель приобретает товары на определённую сумму, то ему возвращается соответствующий процент от этой суммы. По нашему мнению, если существует высокая вероятность того, что такая скидка будет предоставлена и её величина может быть с надёжностью определена, то на эту сумму должна быть уменьшена выручка в момент признания соответствующей продажи – т.е. до момента достижения необходимого порогового количества приобретаемого товара.

4.2.440.10. Предприятия розничной торговли могут продавать подарочные ваучеры, которые можно обменять на товары или услуги.

4.2.440.20. По нашему мнению, такой ваучер представляет собой оплату, произведённую покупателем авансом, и у предприятия (продавца) имеется неисполненное обязательство по поставке (конкретных) товаров или услуг. Выручка должна быть признана в тот момент, когда покупатель получает эти (конкретные) товары или ему оказываются соответствующие услуги.

4.2.540.10. Вопросы признания выручки от операций с программными продуктами в МСФО отдельно не рассматриваются.

4.2.540.30. Общие критерии признания выручки применяются к каждому компоненту. Данный подход демонстрируется в приведённых ниже примерах.

* Если предприятие, занимающееся разработкой программного обеспечения, продаёт программные продукты, то применяются принципы, предусмотренные для учёта продажи товаров.
* Если предприятие, занимающееся разработкой программного обеспечения, оказывает услуги, связанные с проданными программными продуктами (например, программная поддержка, предоставление обновлений), то признание выручки от оказания таких услуг откладывается и осуществляется в момент фактического предоставления указанных услуг.
* Если предприятие, занимающееся разработкой программного обеспечения, разрабатывает программный продукт в соответствии с техническими требованиями заказчика, то выручка признаётся исходя из степени завершённости соответствующих работ в том же порядке, что и в отношении договоров на оказание услуг и договоров на строительство.
* Если предприятие, занимающееся разработкой программного обеспечения, заключает лицензионное соглашение, то выручка учитывается в соответствии с экономическим содержанием соглашения.

4.2.570.40. Лицензионные платежи и авторские вознаграждения (роялти) уплачиваются за пользование активами компании – например, за использование торговых знаков, патентов, программных продуктов, музыкальных произведений и кинофильмов. Лицензионные платежи часто признаются равномерно, линейным методом.

4.2.660.10. В рамках агентских взаимоотношений суммы, собираемые агентом от имени принципала и передаваемые принципалу, не являются для агента выручкой. Выручкой агента является сумма причитающегося ему вознаграждения плюс любые другие суммы по счетам, выставляемым агентом принципалу или прочим сторонам за свои услуги.

4.2.660.10. Действуя в рамках агентского соглашения, принципал признаёт в качестве выручки всю сумму, подлежащую оплате конечным пользователем. Вознаграждение, выплаченное агенту (комиссия), учитывается принципалом как расход.

4.2.700.10. В сумму выручки не включаются налоги с продаж, налог на добавленную стоимость (НДС) или налоги на товары и услуги, когда предприятие выступает в качестве налогового агента.

**4.3. Государственные субсидии**

Требования, относящиеся к данной теме, содержатся в следующих источниках: МСФО (IAS) 20. Учёт государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи, МСФО (IAS) 41. Сельское хозяйство, ПКР (SIC) 10. Государственная помощь – отсутствие конкретной связи с операционной деятельностью.

4.3.10.10. Государственные субсидии представляют собой ресурсы, передаваемые государственной структурой какому-либо предприятию в обмен на выполнение определённых прошлых или будущих условий, связанных с операционной деятельностью этого предприятия – например, государственная дотация.

4.3.20.20. Пример. Заём является безвозвратным при выполнении определённых условий. Компания С открывает авиалинию. Правительство Z предоставляет компании С необходимую финансовую поддержку. Финансирование предоставляется в форме займа на следующих условиях: компания должна будет вернуть заём в том случае, если начинаемый бизнес окажется успешным; однако если она начнёт деятельность по воздушным перевозкам, но бизнес окажется экономически неуспешным, то выделенная сумма не будет подлежать возврату. По нашему мнению, компании С следует признать полученную сумму как обязательство. Это обязательство станет государственной субсидией (условно-безвозвратным займом) в том и только в том случае, если указанное начинание не будет иметь успеха – то есть при наличии обоснованной уверенности в его безуспешности.

**4.4. Вознаграждения работникам**

Требования, относящиеся к данной теме, содержатся в следующих источниках: МСФО 19. Вознаграждения работникам, КР МСФО (IFRIC) 14. Ограничение величины актива по установленным выплатам, требования обеспечения минимального уровня финансирования и их взаимодействие.

4.4.10.20. Вознаграждения работникам включают в себя все формы возмещений, выплачиваемых предприятием в обмен на выполнение работниками своих трудовых обязанностей (т.н. услуги, оказанные работниками в рамках трудовых соглашений), и включают вознаграждения в пользу самих работников, их иждивенцев и иных лиц.

4.4.10.40. По нашему мнению, МСФО (IAS) 19 не применяется к вознаграждениям, выплачиваемым агентам в рамках взаимоотношений между принципалом и агентом.

4.4.10.50. В некоторых странах работодатели могут облагаться налогом в отношении выплачиваемых ими своим работникам вознаграждений. Налоговое обязательство следует считать вознаграждением работникам на том основании, что налоговое обременение работодателя является продолжением вознаграждения, которое облагается данным налогом.

4.4.20.10. Вознаграждения, предоставляемые работникам в форме выплат на основе акций, не относятся к сфере применения МСФО (IAS) 19, а относятся к сфере применения МСФО (IFRS) 2.

4.4.30.10. По нашему мнению, различные компоненты выплаты работнику должны отражаться в учёте раздельно, если такая выплата содержит как вознаграждение работнику, так и выплату на основе акций. Например, выплата работнику может содержать как компонент денежных средств, так и компонент акций. Условия плана премиальных выплат могут требовать, чтобы расчёты по 75 процентам выплаты были осуществлены в фиксированной сумме денежных средств, а 25 процентов – акциями. Мы считаем, что денежная часть премии в размере 75 процентов представляет собой вознаграждение работнику, которое относится к сфере применения МСФО (IAS) 19, тогда как часть премии в размере 25 процентов, которая выплачивается акциями, представляет собой выплату на основе акций, относящуюся к сфере применения МСФО (IFRS) 2.

4.4.80.20. МСФО (IAS) 19 устанавливает требования к учёту четырёх видов вознаграждений работникам:

* выплачиваемых в обмен на выполнение работниками своих трудовых обязанностей: вознаграждения по окончании отношений трудового найма, краткосрочные вознаграждения работникам, прочие долгосрочные вознаграждения работникам; и
* выплачиваемых в обмен на прекращение трудовых отношений с работниками: компенсация за расторжение трудового соглашения.

4.4.130.10. Планы вознаграждений работникам по окончании отношений трудового найма являются либо планами с установленными *взносами*, либо планами с установленными *выплатами*. Применяемый метод учёта зависит от того, каким именно образом классифицируется тот или иной план.

4.4.130.20. План вознаграждений работникам по окончании отношений трудового найма классифицируется как план с установленными взносами, если он предусматривает осуществление предприятием фиксированных взносов в отдельный (независимый) фонд, и при этом оно не будет иметь никаких дополнительных обязанностей (правовых или конструктивных) по внесению дополнительных сумм, если активов этого фонда будет недостаточно, для того чтобы выплатить все суммы вознаграждений, связанных с услугами работников, оказанными в рамках трудовых соглашений в текущем и прошлых периодах. Все прочие планы выплат вознаграждений работникам по окончании отношений трудового найма – это планы с установленными выплатами.

4.4.240.10. Государственные пенсионные планы создаются в соответствии с законодательством применительно ко всем предприятиям или к определённым их группам, и они не управляются работодателем.

4.4.240.20. Если единственным обязательством работодателя является уплата взносов и он не несёт никаких правовых или конструктивных обязательств по выплате будущих вознаграждений, то государственные пенсионные планы являются планами с установленными взносами.

4.4.260.10. Взносы по плану с установленными взносами следует, по нашему мнению, признавать, как расходы в тот момент, когда наступает срок их платежа.

4.4.340.10. Порядок учёта планов с установленными выплатами предусматривает следующие шаги:

* Определить, имеет ли план дефицит или профицит средств в фонде посредством: расчёта приведённой стоимости обязательств по установленным выплатам, предусмотренных планом, и вычета из неё справедливой стоимости любых активов плана.
* Скорректировать сумму дефицита или профицита с учётом эффекта, связанного с ограничением величины чистого актива по установленным выплатам до его разрешённой предельной величины.
* Определить суммы, подлежащие признанию в составе прибыли или убытка за период.
* Определить суммы, которые относятся к переоценкам чистого обязательства (актива) по установленным выплатам и подлежат признанию в составе прочей совокупной прибыли.

4.4.560.10. Активы плана с установленными выплатами состоят из активов, которые находятся в ведении юридически отдельного фонда, существующего исключительно для целей выплаты или финансирования вознаграждений работникам, и которые:

* могут использоваться только для указанных целей;
* являются недоступными для кредиторов работодателя (даже в случае банкротства); и
* не могут быть возвращены предприятию, за исключением случаев компенсации сумм вознаграждений, уже выплаченных предприятием работникам, либо если у фонда имеются избыточные активы (профицит); и

из страховых полисов, отвечающих определённым условиям.

4.4.850.10. Стоимость услуг работников включает:

* стоимость услуг текущего периода;
* стоимость услуг прошлых периодов, элементами которой являются поправки к плану и сокращения обязательств по план; и
* любую сумму прибыли или убытка, возникших в результате урегулирования (погашения) обязательства.

4.4.1230.10. Под «краткосрочными вознаграждениями работникам» понимаются вознаграждения работникам (кроме компенсаций, связанных с расторжением трудового соглашения), которые ожидается урегулировать в полном объёме до истечения 12 месяцев после окончания годового отчётного периода, в котором работники оказали соответствующие услуги в рамках трудовых соглашений. Эти вознаграждения отражаются в учёте в обычном порядке на основе метода начисления.

4.4.1290.10. Займы, предоставленные работникам под проценты ниже рыночных ставок, обычно являются краткосрочными вознаграждениями работникам. В МСФО отсутствуют прямые указания в отношении порядка учёта таких низкопроцентных займов, предоставленных работникам.

4.4.1320.10. К категории долгосрочных вознаграждений работникам могут относиться: накапливаемый ежегодный отпуск, который работникам разрешается переносить на будущее и использовать по прошествии более 12 месяцев после окончания годового отчётного периода, в котором работниками были оказаны соответствующие услуги в рамках трудовых отношений; прочие долгосрочные вознаграждения, связанные с большим стажем работы – например, премия или дополнительная заработная плата после 20 лет работы на предприятии.

4.4.1450.10. Компенсации, связанные с расторжением трудового соглашения, – это те вознаграждения, которые предоставляются работнику в обмен на расторжение трудовых отношений с ним, которое вызвано либо решением предприятия разорвать трудовые отношения с работником до достижения последним обычного пенсионного возраста, либо решением работника принять предложенное ему вознаграждение в обмен на прекращение трудовых отношений с ним.

4.4.1460.10. Обязательство и расход в отношении компенсаций за расторжение трудового соглашения предприятие признаёт на дату, наиболее раннюю из двух:

* когда оно признаёт затраты по реструктуризации, находящейся в сфере применения МСФО (IAS) 37 и предусматривающей выплату компенсаций за расторжение трудовых соглашений; и
* когда оно более не может отказаться от своего предложения по выплате указанных вознаграждений.

**4.5. Выплаты на основе акций**

Требования, относящиеся к данной теме, содержатся в следующих источниках: МСФО (IFRS) 2. Выплаты на основе акций.

4.5.10.10. В рамках операций по выплатам на основе акций предприятие получает от контрагента товары или услуги и в качестве возмещения предоставляет ему долевые инструменты (выплата на основе акций, предусматривающая урегулирование расчётов долевыми инструментами) или признаёт обязательство по передаче ему денежных средств или иных активов (выплата на основе акций, предусматривающая урегулирование расчётов денежными средствами). Контрагентом может быть работник предприятия или третье лицо. Предоставленные долевые инструменты могут быть долевыми инструментами самого предприятия или другого предприятия группы. Величина обязательства, признаваемого в рамках операции по выплате на основе акций, предусматривающей урегулирование расчётов денежными средствами, определяется на основе цены или стоимости долевого инструмента самого предприятия или иного предприятия группы.

4.5.80.10. Наиболее распространённым видом возмещения, получаемого в обмен на выплату на основе акций, являются услуги, предоставляемые работниками в рамках трудовых отношений. Однако услуги также могут оказываться сторонами, отличными от работников, например, консалтинговые услуги.

4.5.90.10. Такие товары, как запасы, расходные материалы, основные средства, нематериальные активы и прочие нефинансовые активы также могут приобретаться в рамках операции по выплате на основе акций.

**4.6. Затраты, связанные с привлечением заёмных средств**

Требования, относящиеся к данной теме, содержатся в следующих источниках: МСФО (IAS) 23. Затраты, связанные с привлечением заёмных средств.

4.6.10.10. Затраты по привлечению заемных средств (далее – затраты по займам), непосредственно связанные с приобретением, строительством или производством актива, отвечающего установленным требованиям (далее – квалифицируемого актива), включаются в состав фактической стоимости указанного актива.

4.6.20.10. «Квалифицируемый актив» – это актив, подготовка которого к намеченному использованию или продаже неизбежно требует значительного времени. Как правило, к ним относятся активы, создаваемые в результате крупных проектов по возведению сооружений на определённом участке земли или по строительству объектов.

4.6.20.50. Те объекты запасов, производство которых требует длительного времени – например, виски или объекты недвижимости, – могут относиться к квалифицируемым активам.

4.6.40.10. Капитализируемые затраты по займам могут включать:

* процентные расходы, рассчитанные с использованием метода эффективной ставки процента;
* процентные платежи по договорам финансовой аренды; и
* курсовые разницы в той части, в которой они рассматриваются как корректировка величины затрат по выплате процентов.

4.6.50.20. По нашему мнению, если договоры процентных свопов были заключены для целей экономического хеджирования затрат по квалифицируемым займам, то выплаченные и начисленные проценты по процентным свопам могут включаться в расчёт суммы капитализируемых затрат по займам.

4.6.60.10. По нашему мнению, сумма затрат по займам, подлежащая капитализации, рассчитывается на основе доналоговых величин (т.е. до вычета налоговой составляющей). Капитализируемые затраты по займам могут привести к возникновению отложенного налога.

**5. ОСОБЫЕ ТЕМЫ  
5.1. Аренда**

Требования, относящиеся к данной теме, содержатся в следующих источниках: МСФО (IAS) 17. Аренда, КР МСФО (IFRIC) 4. Порядок определения наличия в соглашении признаков аренды, ПКР (SIC) 15. Операционная аренда: льготы, ПКР (SIC) 27. Определение сущности договоров, юридически оформленных как аренда.

5.1.10.10. Порядок учёта арендных взаимоотношений не зависит от того, кто юридически является собственником арендуемого актива, а определяется тем, кто несёт риски и получает выгоды, связанные с правом собственности на арендуемый актив.

5.1.10.20. Аренда – это договор, по условиям которого арендодатель передаёт арендатору право пользования каким-либо активом на определённый период за плату (единовременный платёж или серия платежей). Под данное определение также подпадают договоры, которые иногда называются договорами проката или покупки в рассрочку.

5.1.10.40. Аренда является финансовой, если по договору практически все риски и выгоды, присущие праву собственности на объект аренды, переходят от арендодателя к арендатору. При установлении факта перехода по существу всех рисков и выгод обычно оцениваются такие индикаторы, как:

* соотношение приведённой стоимости минимальных арендных платежей, которые должен произвести арендатор, к справедливой стоимости арендуемого актива на дату заключения соглашения об аренде;
* продолжительность срока аренды относительно экономического срока службы арендуемого актива; и
* возможность перехода к арендатору права собственности на арендуемый актив.

5.1.10.50. Если договор аренды не представляет собой финансовую аренду, он классифицируется как операционная аренда.

5.1.40.10. В МСФО дифференцируются дата заключения соглашения и дата начала срока аренды.

5.1.40.20. Дата заключения соглашения – это наиболее ранняя из двух дат: даты подписания договора аренды и даты принятия на себя сторонами обязательств в отношении основных условий аренды. По состоянию на эту дату:

* аренда классифицируется либо как финансовая, либо как операционная; и
* если аренда является финансовой, то определяются суммы, которые будут признаны на дату начала срока аренды.

5.1.40.30. Началом срока аренды (также называется датой начала срока аренды) является дата, начиная с которой арендатор имеет возможность осуществлять своё право пользования арендуемым активом. На эту дату осуществляется первоначальное признание аренды в учёте. Другими словами, аренда признаётся на дату начала срока аренды в суммах, определённых на дату заключения соглашения.

5.1.50.10. Срок аренды начинается тогда, когда арендатору предоставляется право приступить к использованию арендуемого актива. Данный момент может наступить ранее даты начала фактического использования объекта. Например, арендатору требуется внести изменения в интерьер помещения.

5.1.50.20. Срок аренды включает период, в течение которого действие договора не может быть прекращено досрочно, и все последующие периоды, на которые арендатор может по своему выбору продлить аренду актива.

5.1.60.10. Экономический срок службы арендуемого актива – это период, на протяжении которого данный актив может быть годным к использованию. Экономический срок службы актива применяется при сравнении срока аренды с общим сроком возможного использования актива для принятия решения о классификации аренды как операционной или финансовой аренды. Срок полезного использования арендуемого актива, который может быть короче оставшегося экономического срока его службы, представляет собой период, на протяжении которого арендатор предполагает получать экономические выгоды от данного актива. Арендатор амортизирует актив, капитализированный в рамках финансовой аренды, на протяжении кратчайшего из двух периодов – срока аренды и срока полезного использования актива.

5.1.70.10. Существует два вида остаточной стоимости, рассматриваемых сторонами по договору аренды: гарантированная остаточная стоимость и негарантированная остаточная стоимость. Гарантированная остаточная стоимость представляет собой установленную или определяемую сумму, которую необходимо выплатить арендодателю по окончании срока аренды актива или при выбытии арендуемого объекта. Негарантированная остаточная стоимость – это сумма, которую арендодатель предполагает получить в отношении возвращённого актива после завершения срока аренды; однако получение этой суммы не гарантировано какой-либо внешней по отношению к арендодателю стороной.

5.1.80.10. «Условной» арендной платой является такая часть арендных платежей, которая не имеет фиксированной суммы, а зависит от будущих изменений в индексах, объёмах продаж, использовании оборудования и т.п.

5.1.90.10. В процессе ведения переговоров и подготовки к заключению договора аренды арендодатель либо арендатор зачастую несут дополнительные затраты, непосредственно относящиеся к сделке. Они называются первоначальными прямыми затратами.

5.1.90.20. Примерами первоначальных прямых затрат являются комиссионные платежи, оплата юридических услуг и внутренние затраты, которые возникают дополнительно и исключительно в связи с ведением переговоров и подготовкой к заключению договора аренды.

5.1.90.30. Первоначальное признание и последующее отражение в учёте сумм первоначальных прямых затрат зависит от классификации аренды.

5.1.170.10. Если арендуемый актив является настолько специализированным, что только арендатор может использовать его без проведения значительной реконструкции, то договор аренды обычно классифицируется как финансовая аренда.

5.1.240.10. В случае одновременной аренды земельных участков и зданий аренда земельного участка и аренда здания для целей классификации рассматриваются раздельно.

5.1.300.10. Исключая случаи приобретения договоров аренды в рамках сделки по объединению бизнеса, на дату начала срока финансовой аренды соответствующий объект аренды (арендованный актив) и обязательство по аренде признаются в сумме, наименьшей из двух:

* справедливой стоимости арендованного актива, рассчитанной по состоянию на дату заключения соглашения; и
* приведённой стоимости минимальных арендных платежей за весь срок аренды по состоянию на дату заключения соглашения.

5.1.300.40. Периодические арендные платежи следует разделить на две составляющие: расходы по начисленным за период процентам и уменьшение (погашение) обязательства по аренде. Расходы по процентам рассчитываются таким образом, чтобы ставка, по которой начисляются проценты на оставшуюся часть арендных обязательств, была постоянной. Начисляемые проценты и сумма погашения обязательства определяются с использованием метода эффективной ставки процента, что, как правило, приводит к тому, что составляющая процентов уменьшается в течение срока аренды, а составляющая погашения обязательств каждый период увеличивается.

5.1.300.50. По нашему мнению, последующий порядок учёта актива, полученного по договору финансовой аренды, должен быть таким же, как и в отношении прочих активов, находящихся в собственности предприятия.

5.1.300.60. Объекты, арендуемые по договору финансовой аренды, амортизируются в соответствии с амортизационной политикой, применяемой предприятием в отношении аналогичных собственных активов, в течение кратчайшего срока из двух: срока полезного использования актива и срока аренды.

5.1.300.70. Погашение обязательств по аренде отражается с использованием метода эффективной ставки процента. Однако амортизационные отчисления по активу начисляются иным образом – например, линейным методом. Как следствие, суммы, отражённые в отчёте о финансовом положении в отношении арендуемого актива и соответствующего обязательства, вряд ли будут равными после начала срока аренды. По нашему мнению, арендатор не может начислять амортизацию на основе аннуитета для отражения износа актива за вычетом процентов.

5.1.310.10. Применительно к договору операционной аренды арендатор не признаёт у себя в отчёте о финансовом положении ни арендованный актив, ни обязательство по будущим арендным платежам.

5.1.310.20. Арендатор относит арендные платежи на расходы равномерно на протяжении всего срока аренды (т.е. между датой начала срока аренды и датой его завершения). Если сроки арендных выплат не отражают распределение во времени выгод, потребляемых арендатором в рамках договора аренды, то в учёте отражаются предоплата или задолженность по арендным платежам.

5.1.310.30. В некоторых случаях арендодатель предоставляет арендатору определённые льготы, чтобы заинтересовать его в заключении договора аренды. Стоимость льгот распределяется на весь срок аренды, исходя из той же схемы признания в учёте, что и соответствующие арендные платежи – т.е. равномерно.

5.1.310.60. По нашему мнению, первоначальный платёж за право пользования земельным участком, которое классифицируется как операционная аренда, следует капитализировать в качестве предоплаты по аренде и относить на расходы по операционной аренде на протяжении срока аренды.

5.1.310.80. Договоры операционной аренды необходимо анализировать, чтобы определить, не стали ли они обременительными, и не требуется ли создать соответствующий резерв под обременительный договор – например, при возникновении избытка арендуемой площади или в случае, когда аренда выплачивается по ставкам выше рыночных и суммы переплаты не подлежат возмещению.

5.1.380.20. По нашему мнению, страховой депозит сам по себе не является частью арендных платежей. Соответственно, при первоначальном признании страховой депозит должен оцениваться по справедливой стоимости. По нашему мнению, разница между справедливой стоимостью страхового депозита при его первоначальном признании и его номинальной стоимостью представляет собой дополнительный арендный платёж, произведённый арендатором.

**5.2. Операционные сегменты**

Требования, относящиеся к данной теме, содержатся в следующих источниках: МСФО (IFRS) 8. Операционные сегменты.

5.2.10.10. Раскрытие информации по сегментам требуется только для тех предприятий, долговые ценные бумаги или долевые инструменты которых торгуются на открытом (т.н. публичном) рынке.

5.2.30.10. Информация по сегментам должна раскрываться в разрезе компонентов предприятия, результаты деятельности которых руководство контролирует и анализирует при принятии им операционных решений («управленческий подход»). Такие компоненты (операционные сегменты) определяются на основе внутренних отчётов, которые регулярно анализируются руководителем, ответственным за операционные решения, при распределении ресурсов между сегментами и при оценке результатов их деятельности.

5.2.30.20. Такой подход позволяет пользователям финансовой отчётности увидеть предприятие «глазами руководства».

**5.3. Прибыль на акцию**

Требования, относящиеся к данной теме, содержатся в следующих источниках: МСФО (IAS) 33. Прибыль на акцию.

5.3.10.10. Показатели базовой и разводнённой прибыли на акцию представляются в отчёте о прибыли или убытке и прочей совокупной прибыли теми предприятиями, чьи обыкновенные акции или потенциальные обыкновенные акции торгуются на публичном рынке.

5.3.20.10. Когда у предприятия имеется несколько видов обыкновенных акций, показатель прибыли на акцию раскрывается по каждому виду обыкновенных акций.

5.3.30.10. Базовая прибыль на акцию – это прибыль (или убыток), причитающаяся (причитающийся) владельцам обыкновенных акций материнского предприятия за отчётный период, разделённая (разделённый) на средневзвешенное количество обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение отчётного периода.

5.3.70.10. Собственные акции, выкупленные у акционеров, не считаются акциями, находящимися в обращении, и поэтому вычитаются из расчётного количества обыкновенных акций в обращении.

**5.4. Внеоборотные активы, удерживаемые для продажи, и прекращённые виды деятельности**

Требования, относящиеся к данной теме, содержатся в следующих источниках: МСФО (IFRS) 5. Внеоборотные активы, удерживаемые для продажи, и прекращённая деятельность, МСФО (IFRS) 13. Оценка справедливой стоимости, КР МСФО (IFRIC) 17. Распределение неденежных активов в качестве дивидендов собственникам.

5.4.30.10. Внеоборотные активы или выбывающие группы классифицируются в категорию удерживаемых для продажи, если их балансовая стоимость будет возмещена главным образом в результате продажи.

5.4.110.10. Внеоборотные активы и активы выбывающей группы, классифицированные как удерживаемые для продажи или как удерживаемые для распределения, представляются в отчёте о финансовом положении отдельно от активов других категорий.

**5.5. Раскрытие информации о связанных сторонах**

Требования, относящиеся к данной теме, содержатся в следующих источниках: МСФО (IAS) 24. Раскрытие информации о связанных сторонах.

5.5.10.10. Требования по раскрытию информации о связанных сторонах распространяются на все предприятия, включая материнские предприятия, инвесторов и участников совместных предприятий, причём как в отношении их консолидированной, так и отдельной, и индивидуальной финансовой отчётности.

5.5.20.10. МСФО (IAS) 24 не устанавливает каких-либо особых требований в отношении признания или оценки операций со связанными сторонами.

5.5.20.30. По нашему мнению, при отражении операций со связанными сторонами в учёте требуется учитывать их экономическое содержание, так же, как и их правовую форму, что согласуется с общим принципом идентификации связанности сторон. Например, если акционер отказывается от права требования возврата предоставленного предприятию займа (т.е. прощает предприятию долг), то в большинстве случаев это будет учитываться как вклад в капитал предприятия, а не как прибыль от прекращения обязательств по займу.

5.5.60.10. Предприятие может находиться в экономической или производственной зависимости от другой стороны – например, от основного покупателя или поставщика. Такая зависимость сама по себе не приводит к возникновению отношений связанных сторон.

**5.6A. Инвестиционные предприятия**

Требования, относящиеся к данной теме, содержатся в следующих источниках: МСФО (IFRS) 10. Консолидированная финансовая отчётность, МСФО (IFRS) 12. Раскрытие информации об участии в других предприятиях, МСФО (IFRS) 13. Оценка справедливой стоимости.

5.6A.10.10. Чтобы предприятие можно было квалифицировать как инвестиционное, оно должно отвечать трём «важнейшим» критериям и, кроме того, иметь одну или больше «типовых» характеристик (рис. 20).

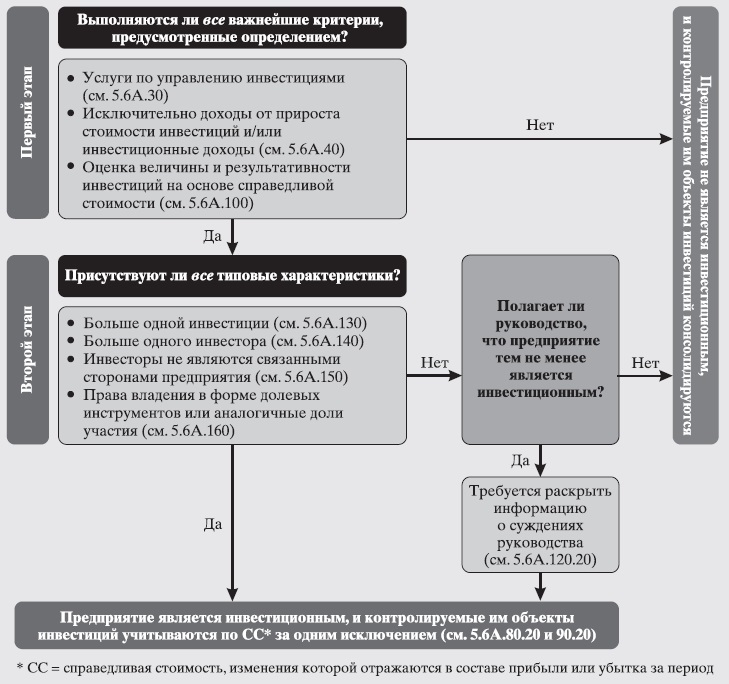


Рис. 20. Схема определения, является ли предприятие инвестиционным

**5.7. Немонетарные операции действующие требования**

В МСФО нет отдельного стандарта или разъяснения по вопросам учёта немонетарных операций; требования, рассматриваемые в данной главе, содержатся в следующих источниках: МСФО (IAS) 16. Основные средства, МСФО (IAS) 18. Выручка, МСФО (IAS) 38. Нематериальные активы, МСФО (IAS) 40. Инвестиционное имущество, КР МСФО (IFRIC) 18. Активы, полученные от покупателей/заказчиков, ПКР (SIC) 31. Выручка – бартерные операции, связанные с рекламными услугами.

5.7.10.10. В МСФО отсутствует формальное определение понятия «немонетарная операция». Однако можно считать, что имеет место немонетарная операция, когда происходит обмен немонетарных активов, обязательств или услуг на другие немонетарные активы, обязательства или услуги, и при этом предусматривается небольшое денежное возмещение либо отсутствие такового. Предприятие должно рассмотреть необходимость учёта группы монетарных операций, которые по существу представляют собой немонетарную операцию – т.е. обмен немонетарных активов или услуг был совершён путём обмена денежным возмещением, – в порядке, описанном в настоящей главе. При определении порядка учёта немонетарных операций возникает два наиболее типичных вопроса:

* на основе какой стоимости – первоначальной или справедливой – следует оценивать обмен; и
* признавать ли выручку, прибыли или убытки.

5.7.20.35. Пример. Коммерческий смысл. Компания B заключает договор с компанией C с целью обмена своего заграничного склада на склад, находящийся в том городе, где работает компания B. Данная операция осуществляется в рамках общей стратегии компании B, нацеленной на развитие бизнеса в своей стране. Соответственно, по оценкам компании B, потоки денежных средств, которые будут получены в результате использования склада за границей, будут меньше по сравнению с потоками денежных средств при использовании местного склада. Справедливая стоимость обоих складов составляет 200 д.е., а балансовая стоимость склада, который компания B передаст в рамках обмена, составляет 140. Компания B признаёт полученный склад по справедливой стоимости (200 д.е.), прекращает признание переданного склада (140 д.е.) и признаёт прибыль в размере 60 д.е.

5.7.40.20. Если товары или услуги обмениваются на товары или услуги, являющиеся подобными им по сущности и стоимости, то считается, что в результате такой сделки выручка не генерируется.

5.7.40.30. Немонетарные операции включают в себя бартерные сделки, характерными примерами которых являются операции с такими биржевыми товарами, как пшеница или нефть, либо рекламные услуги, предоставляемые на условиях бартера.

5.7.50.10. В некоторых случаях обмен рекламными услугами осуществляется без передачи денежных средств или иного возмещения, либо в таких сделках происходит обмен равным или приблизительно равным возмещением. В такого рода бартерных сделках выручка не признаётся, если обмениваемые рекламные услуги являются подобными по стоимости и характеру. Например, обмен баннерами между веб-сайтами двух туристических агентств, скорее всего, будет рассматриваться как сделка по обмену подобными друг другу услугами, которая не отвечает установленным критериям признания выручки.

**5.8. Сопутствующая информация финансового и нефинансового характера**

Требования, относящиеся к данной теме, содержатся в следующих источниках: МСФО (IAS) 1. Представление финансовой отчётности.

5.8.10.50. Информация, включаемая в дополнение к той, которая требуется согласно МСФО, обычно представляется за рамками самой финансовой отчётности как сопутствующая информация – например, в описательной части годового отчёта.

5.8.30.10. В МСФО не содержится указаний по раскрытию информации об аспектах корпоративного управления.

**5.9. Промежуточная финансовая отчётность действующие требования**

Требования, относящиеся к данной теме, содержатся в следующих источниках: МСФО (IAS) 34. Промежуточная финансовая отчётность, КР МСФО (IFRIC) 10. Промежуточная финансовая отчётность и обесценение.

5.9.10.10. МСФО не требуют представления промежуточной финансовой отчётности. Предприятиям, ценные бумаги которых публично котируются, рекомендуется представлять промежуточную финансовую отчётность по крайней мере за первое полугодие своего годового отчётного периода.

5.9.10.20. Предприятие имеет право составлять сокращённую промежуточную финансовую отчётность в соответствии с МСФО (IAS) 34, или же полный комплект финансовой отчётности за промежуточный период в соответствии с МСФО.

**5.11. Деятельность в добывающих отраслях**

Требования, относящиеся к данной теме, содержатся в следующих источниках: МСФО (IFRS) 6. Разведка и оценка запасов минеральных ресурсов, КР МСФО (IFRIC) 20. Затраты на вскрышные работы на этапе эксплуатации разрабатываемого открытым способом месторождения.

5.11.10.10. В рассматриваемом МСФО содержатся специализированные для добывающих отраслей указания по признанию, оценке и раскрытию информации, которые касаются только тех затрат, которые возникают в процессе разведки и оценки запасов минеральных ресурсов.

**5.12. Концессионные соглашения на предоставление услуг**

Требования, относящиеся к данной теме, содержатся в следующих источниках: КР МСФО (IFRIC) 12. Концессионные соглашения на предоставление услуг, ПКР (SIC) 29. Концессионные соглашения на предоставление услуг: раскрытие информации.

5.12.05.10. В центре внимания КР МСФО (IFRIC) 12 – соглашения, в рамках которых частное предприятие (оператор) осуществляет строительство или модернизацию объекта инфраструктуры общественного назначения. Обычно оператор получает денежные средства – от органа публичной администрации, предоставляющего концессию, либо от потребителей услуг – только после того, как объект инфраструктуры готов к использованию.

5.12.05.20. Требования КР МСФО (IFRIC) 12 применяются к концессионным соглашениям на предоставление услуг, в которых орган публичной администрации контролирует или регулирует услуги, предоставляемые с использованием объектов инфраструктуры, и цены на эти услуги, а также контролирует любую значительную остаточную долю участия в объектах инфраструктуры.

5.12.10.10. Несмотря на то что КР МСФО (IFRIC) 12 не содержит формального определения «концессионных соглашений на предоставление услуг, заключаемых в рамках государственно-частного взаимодействия», в нём приводятся типовые отличительные особенности таких соглашений. Как правило, концессионный договор на предоставление услуг, заключаемый между органом публичной администрации и частным предприятием, относящийся к сфере применения КР МСФО (IFRIC) 12, предполагает наличие большинства следующих отличительных особенностей:

* Наличие объекта инфраструктуры, используемого для оказания общественных услуг.
* Наличие закреплённого договором соглашения между правообладателем и оператором.
* Предоставление услуг оператором.
* Выплаты оператору в течение срока действия договора.
* Передача объекта инфраструктуры правообладателю в конце срока действия договора.

5.12.60.10. Оператор не может признавать объект инфраструктуры общественного назначения, на который распространяются требования КР МСФО (IFRIC) 12, в качестве собственных основных средств, поскольку считается, что оператор имеет право доступа к указанному объекту, а не право пользования объектом. Данное требование относится к существующим объектам инфраструктуры правообладателя и к объектам инфраструктуры, которые оператор построит или приобретёт в рамках концессии.

5.12.70.10. КР МСФО (IFRIC) 12 определяет операторов как «поставщиков услуг», которые должны признавать выручку и затраты, связанные с предоставлением услуг по строительству или модернизации, признаются оператором в соответствии с МСФО (IAS) 11, а выручка и затраты, связанные с предоставлением услуг по эксплуатации, – в соответствии с МСФО (IAS) 18. Выручка, признаваемая согласно МСФО (IAS) 11, определяется с использованием метода оценки стадии завершённости работ и оценивается исходя из справедливой стоимости вознаграждения, подлежащего получению.

**5.13. Сделки между предприятиями под общим контролем и формирование новых компаний**

Ни один из стандартов МСФО не содержит прямых указаний в отношении вопросов, рассматриваемых в настоящей главе. Однако для понимания порядка учёта сделок между предприятиями под общим контролем и операций формирования компании Newco первостепенное значение имеют положения следующих стандартов и разъяснений: МСФО (IFRS) 3.Объединение бизнеса, МСФО (IFRS) 10. Консолидированная финансовая отчётность, КР МСФО (IFRIC) 17. Распределение неденежных активов в качестве дивидендов собственникам.

5.13.10.30. Пример. Общий контроль – соглашение между акционерами. Акционеры B, C, D и E владеют компаниями X и Y, и каждому из них принадлежит по 25% акций в каждой из указанных компаний. Акционеры B, C и D заключили между собой соглашение, по условиям которого они реализуют свои права голосования совместно. Поэтому обе компании, X и Y, подконтрольны одной и той же группе физических лиц (B, C и D) и считаются предприятиями под общим контролем (рис. 21).

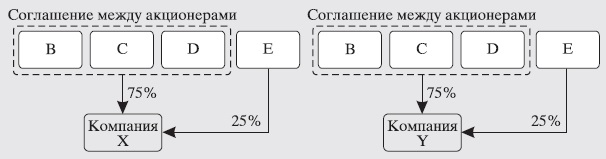


Рис. 21. Предприятия под общим контролем

**6. ПЕРВОЕ ПРИМЕНЕНИЕ МСФО**

Требования, относящиеся к данной теме, содержатся в следующих источниках: МСФО (IFRS) 1. Первое применение Международных стандартов финансовой отчётности.

6.1.10.10. В МСФО (IFRS) 1 содержатся все применимые при переходе на МСФО требования по признанию, оценке, представлению и раскрытию информации, которые должны использоваться предприятием, впервые применяющим МСФО, при составлении своей первой годовой или промежуточной финансовой отчётности в соответствии с МСФО.

6.1.20.30. Пример. Основные термины при первом применении МСФО. Компания Х планирует представить свою первую финансовую отчётность по МСФО за год, заканчивающийся 31 декабря 2013 года, т.е. именно в 2013 году компания Х является предприятием, впервые применяющим МСФО. Компания Х будет представлять сравнительную информацию за один год (рис. 22).



Рис. 22. Основные даты и периоды, связанные с переходом предприятия на МСФО

6.1.20.40. На данной схеме предприятие, впервые применяющее МСФО, представляет полную сравнительную информацию по МСФО только за один предыдущий год, поэтому его датой перехода является 1 января 2012 года. Согласно МСФО требуется, чтобы предприятие раскрывало сравнительную информацию как минимум за один предшествующий отчётный период. Однако МСФО (IFRS) 1 не запрещает представлять сравнительную информацию более чем за один год. В таких случаях датой перехода для предприятия, впервые применяющего МСФО, будет начало самого раннего из сравнительных периодов, информация за который представлена на основе МСФО.

6.1.130.10. Отправной точкой при первом применении предприятием МСФО является формирование отчёта о финансовом положении данного предприятия по состоянию на дату перехода. Это предполагает выполнение определённых шагов:

* Признать все активы и обязательства, признание которых требуется согласно МСФО
* Реклассифицировать, при необходимости, активы, обязательства и компоненты собственного капитала
* Применить МСФО при оценке всех признанных активов и обязательств
* Выбрать учётную политику
* Применить суждение в отношении расчётных оценок
* Принять в расчёт обязательные исключения и необязательные освобождения
* Внести корректировки при переходе с прежней системы учёта на МСФО

**7. ФИНАНСОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ  
7.1. Сфера применения и определения**

Требования, относящиеся к данной теме, содержатся в следующих источниках: МСФО (IFRS) 7. Финансовые инструменты: раскрытие информации, МСФО (IAS) 32. Финансовые инструменты: представление, МСФО (IAS) 39. Финансовые инструменты: признание и оценка.

7.1.10. Обзор действующих стандартов по финансовым инструментам (рис. 23).

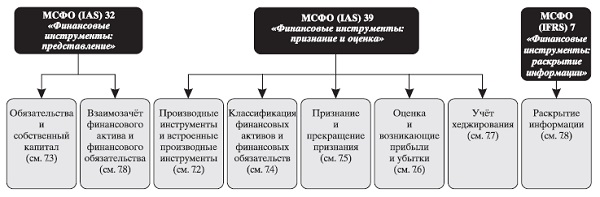


Рис. 23. Обзор действующих стандартов по финансовым инструментам

7.1.25.10. Финансовым инструментом называется любой договор, в результате которого у одной стороны возникает финансовый актив, а у другой стороны – финансовое обязательство или долевой инструмент.

7.1.25.10. Отложенная выручка (т.е. выручка с отложенным признанием) и предоплаченные расходы не являются финансовыми инструментами, поскольку расчёты по ним будут осуществлены путём поставки или получения товаров или услуг.

7.1.40.10. В МСФО разделяются понятия финансового риска и страхового риска.

7.1.40.20. Договор страхования – это договор, согласно которому страховщик принимает на себя значительный страховой риск держателя полиса, соглашаясь компенсировать его убытки в случае, если некое событие, обусловленное договором как неопределённое будущее событие, нанесёт ущерб держателю полиса.

7.1.60.10. Договор финансовой гарантии определяется как договор, который обязывает его эмитента (т.е. гаранта) выплатить определённые суммы контрагенту (т.е. держателю гарантии), в целях компенсации понесённых им убытков в результате того, что указанный в договоре должник не смог осуществить платежи в сроки, определённые первоначальными или изменёнными условиями долгового инструмента. Договоры финансовых гарантий включают некоторые виды аккредитивов.

7.1.60.13. Чтобы договор был классифицирован как договор финансовой гарантии, этот договор должен соответствовать следующим условиям:

* «Целевое обязательство» является долговым инструментом.
* Контрагенту (держателю гарантии) компенсируется только понесённый им убыток.
* Компенсация, предусмотренная условиями договора, не превышает величину фактического убытка, понесённого контрагентом (держателем гарантии).

**7.2. Производные инструменты и встроенные производные инструменты**

Требования, относящиеся к данной теме, содержатся в следующих источниках: МСФО (IAS) 39. Финансовые инструменты: признание и оценка, КР МСФО IFRIC) 9. Повторная оценка встроенных производных инструментов.

7.2.20.10. «Производным» называется финансовый инструмент или иной договор в сфере применения МСФО (IAS) 39, стоимость которого меняется в соответствии с изменением какой-либо переменной, лежащей в его основе – например, ставки процента, – для его приобретения требуются сравнительно небольшие чистые первоначальные инвестиции по сравнению с другими инструментами, которые аналогичным образом реагируют на ту же переменную, и расчёты по нему будут осуществлены на некоторую дату в будущем.

7.2.30.10. Производный финансовый инструмент – это финансовый инструмент, который предоставляет его держателю право получить (или обязывает сторону, его выпустившую, выплатить) денежные средства или другой финансовый инструмент в размере, определяемом исходя из изменений базовой величины (цены или индекса), лежащей в его основе, или изменений обменного курса иностранной валюты или ставки процента, к некоторой будущей дате.

7.2.120.10. Гибридным (комбинированным) называется договор, который включает в себя основной договор (не являющийся производным инструментом) и один или более встроенных производных инструментов.

7.2.120.20. Согласно требованиям МСФО (IAS) 39, встроенный производный инструмент отделяется от основного договора и отражается в учёте как самостоятельный производный инструмент, если выполняются следующие условия:

* экономические характеристики и риски, присущие данному встроенному производному инструменту, не являются тесно связанными с экономическими характеристиками и рисками, присущими основному договору;
* отдельный инструмент с такими же условиями, что и у данного встроенного производного инструмента, отвечал бы определению производного инструмента; и
* сам такой гибридный (комбинированный) инструмент не оценивается по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка за период.

7.2.260.10. Основной договор, который является договором страхования или не является финансовым инструментом может быть выражен в иностранной валюте – например, премии по договору страхования или цена нефинансовых объектов в сделке купли- продажи. В таких обстоятельствах встроенный валютный производный инструмент учитывается отдельно от основного договора.

**7.3. Собственный капитал и финансовые обязательства**

Требования, относящиеся к данной теме, содержатся в следующих источниках: МСФО (IAS) 32. Финансовые инструменты: представление, МСФО (IAS) 39. Финансовые инструменты: признание и оценка, КР МСФО (IFRIC) 2. Доли членов кооперативных предприятий и аналогичные инструменты, КР МСФО (IFRIC) 17. Распределение неденежных активов в качестве дивидендов собственникам, КР МСФО (IFRIC) 19. Погашение финансовых обязательств долевыми инструментами.

7.3.10.10. При первоначальном признании инструмент или его компоненты классифицируются как финансовое обязательство, финансовый актив или долевой инструмент исходя из сущности соответствующего соглашения, закреплённого договором, и определений для финансового обязательства, финансового актива и долевого инструмента.

7.3.10.20. Инструмент классифицируется как финансовое обязательство, если он представляет собой:

* предусмотренную договором обязанность: предоставить денежные средства или иные финансовые активы; либо обменяться с другой стороной финансовыми активами или финансовыми обязательствами на потенциально неблагоприятных (для эмитента указанного инструмента) условиях; или
* договор, расчёты по которому будут или могут быть урегулированы собственными долевыми инструментами предприятия и который является: непроизводным инструментом, предусматривающим обязанность предприятия предоставить собственные долевые инструменты, количество которых является переменной величиной; либо производным инструментом, расчёты по которому будут урегулированы иначе, чем путём осуществления предприятием обмена фиксированной суммы денежных средств или иных финансовых активов на фиксированное количество его собственных долевых инструментов.

7.3.10.40. Как правило, долевой финансовый инструмент – это любой договор, который свидетельствует об имеющейся доле участия в активах предприятия, оставшихся после вычета всех его обязательств. «Долевой инструмент» определяется как инструмент, который одновременно отвечает следующим двум условиям:

* Он не содержит предусмотренной договором обязанности эмитента: выплатить денежные средства или передать иной финансовый актив другой стороне; либо обменяться с другой стороной финансовыми активами или финансовыми обязательствами на потенциально неблагоприятных (для эмитента указанного инструмента) условиях.
* Если расчёты по инструменту могут или должны быть урегулированы собственными акциями эмитента, то этот инструмент: либо не является производным и при этом предусматривает обязанность его эмитента передать фиксированное количество собственных долевых инструментов; либо является производным и при этом предусматривает единственно возможный для его эмитента способ урегулирования расчётов по нему путём обмена фиксированной суммы денежных средств или иных финансовых активов на фиксированное количество собственных долевых инструментов эмитента.

**7.4. Классификация финансовых активов и финансовых обязательств**

Требования, относящиеся к данной теме, содержатся в следующих источниках: МСФО (IAS) 39. Финансовые инструменты: признание и оценка.

7.4.10.10. МСФО (IAS) 39 устанавливает особые категории, в которые должны быть классифицированы все финансовые активы и финансовые обязательства. Классификация финансовых инструментов определяет порядок последующей оценки данных финансовых активов и финансовых обязательств и отражения их в финансовой отчётности предприятия. Финансовые активы делятся на четыре категории:

* финансовые активы, оцениваемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка за период;
* инвестиции, удерживаемые до срока погашения;
* займы и дебиторская задолженность; и
* финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи.

7.4.10.20. Для финансовых обязательств существует две категории:

* финансовые обязательства, оцениваемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка за период; и
* прочие финансовые обязательства.

**7.5. Признание и прекращение признания**

Требования, относящиеся к данной теме, содержатся в следующих источниках: МСФО (IAS) 39. Финансовые инструменты: признание и оценка.

7.5.10.10. Инструмент признаётся в отчёте о финансовом положении с момента, когда предприятие становится стороной по договору, представляющему собой финансовый инструмент.

7.5.20.10. Применение общего принципа признания, привело бы тому, что все совершаемые на регулируемых рынках сделки принимались бы к учёту на дату заключения сделки, т.е. когда предприятие становится стороной по соответствующему договору. Однако в стандарте признаётся тот факт, что многие финансовые учреждения и другие предприятия практикуют метод принятия к учёту финансовых активов на дату осуществления расчётов по сделке и что было бы затруднительно учитывать такие сделки в порядке, предусмотренном для производных инструментов, в промежутке между датой заключения сделки и датой осуществления расчётов по ней.

7.5.40.10. Как правило, условия каждого договора являются определяющим фактором при выборе соответствующего порядка его учёта, и два финансовых инструмента, даже если они возникли одновременно, учитываются по отдельности. Однако, по нашему мнению, два финансовых инструмента следует учитывать, как единый комбинированный инструмент, если:

* договоры по ним заключаются в одно и то же время и с учётом целей каждого из них;
* они предусматривают одного и того же контрагента;
* они подвержены одному и тому же риску; и
* отсутствует какая-либо экономическая необходимость или реальная цель в контексте бизнеса предприятия для их структурирования в качестве отдельных сделок, которую можно было бы удовлетворить/достичь, совершив одну сделку.

7.5.320.10. Предприятия часто используют сделки секьюритизации для монетизации (обращения в денежные средства) финансовых активов (таких как однородные потребительские кредиты, дебиторская задолженность по кредитным картам, торговая дебиторская задолженность или ипотечные кредиты) путём продажи инвесторам новых (вновь выпущенных) ценных бумаг, обеспеченных указанными финансовыми активами. Такие сделки секьюритизации зачастую проводятся с использованием структурированных предприятий, имеющих ограниченную сферу деятельности. Целью структурированных предприятий является владение долями участия в секьюритизированных финансовых активах и осуществление «транзитной» передачи денежных средств, получаемых от указанных финансовых активов, инвесторам, являющимся держателями долговых инструментов, выпущенных данными структурированными предприятиями. В типичной сделке секьюритизации передающее предприятие передаёт финансовые активы структурированному предприятию в обмен на денежные средства. Передача финансовых активов, выпуск долговых инструментов инвесторам и выплата соответствующей суммы передающей стороне обычно производятся одновременно.

**7.6. Оценка, а также прибыли и убытки действующие требования**

Требования, относящиеся к данной теме, содержатся в следующих источниках: МСФО (IFRS) 13. Оценка справедливой стоимости, МСФО (IAS) 39. Финансовые инструменты: признание и оценка, МСФО (IAS) 18. Выручка, МСФО (IAS) 21. Влияние изменений обменных курсов иностранных валют.

7.6.20.10. На дату первоначального признания финансовый актив или финансовое обязательство оценивается по справедливой стоимости, увеличенной на прямые затраты по совершению сделки.

7.6.130.10. После первоначального признания:

* производные инструменты (включая учитываемые отдельно встроенные производные инструменты) оцениваются по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка за период;
* прочие финансовые активы, классифицированные в категорию инструментов, оцениваемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка за период, и финансовые активы, классифицированные в категорию инструментов, имеющихся в наличии для продажи, оцениваются по справедливой стоимости с отражением её изменений в составе прибыли или убытка за период либо, применительно к финансовым активам, имеющимся в наличии для продажи, – в составе прочей совокупной прибыли;
* займы и дебиторская задолженность, а также инвестиции, удерживаемые до срока погашения, оцениваются по амортизированной стоимости; и
* финансовые обязательства, классифицированные в категорию инструментов, оцениваемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка за период, оцениваются по справедливой стоимости с включением её изменений в расчёт прибыли или убытка за период, а другие финансовые обязательства в общем случае оцениваются по амортизированной стоимости.

**7.7. Специальный порядок учёта хеджирования**

Требования, относящиеся к данной теме, содержатся в следующих источниках: МСФО (IAS) 39. Финансовые инструменты: признание и оценка, КР МСФО (IFRIC) 16. Хеджирование чистой инвестиции в зарубежную деятельность.

7.7.10.10. МСФО (IAS) 39 использует комплексную («смешанную») модель оценки финансовых инструментов, которая предполагает применение различных баз для определения величины активов и обязательств. Например, некоторые активы и обязательства оцениваются по амортизированной стоимости, тогда как все производные инструменты, в принципе, оцениваются по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка за период. Это приводит к несовпадению сумм, отражаемых в составе прибыли или убытка за период, что в свою очередь вызывает изменчивость (т.н. волатильность) отчётных результатов.

7.7.10.30. Вследствие этого предприятие может, в рамках специального порядка учёта хеджирования, выборочно оценивать активы, обязательства и принятые на себя твёрдые обязательства на иной базе, нежели та, которая предусмотрена требованиями других МСФО, или откладывать признание прибылей или убытков по производным инструментам в составе прибыли или убытка за период. Поскольку применение специального порядка учёта хеджирования приводит к тому, что предприятие отклоняется от обычных требований МСФО в части оценки или представления, то применять этот порядок разрешается только в том случае, если строго выполняются установленные требования в отношении документирования и проверки эффективности такого хеджирования.

7.7.10.40. Специальный порядок учёта хеджирования предусматривает три модели учёта, и применение той или иной модели зависит от того, в отношении каких рисков проводится хеджирование: риска изменения справедливой стоимости, риска изменения потоков денежных средств или риска изменения обменного курса иностранной валюты в отношении чистой инвестиции в зарубежную деятельность.

7.7.170.10. Объект хеджирования – это объект, подверженный конкретному риску, в отношении которого предприятие решило осуществить хеджирование.

7.7.170.20. Объектом хеджирования могут быть:

* отдельный признанный актив или обязательство, непризнанное принятое на себя твёрдое обязательство, прогнозируемая сделка с очень высокой вероятностью осуществления либо чистая инвестиция в зарубежную деятельность;
* группа признанных активов и обязательств, непризнанных принятых на себя твёрдых обязательств, прогнозируемых сделок с очень высокой вероятностью осуществления либо чистых инвестиций в зарубежную деятельность, если они подвержены одному и тому же хеджируемому риску; либо
* для случаев хеджирования портфеля объектов в отношении процентного риска часть (т.е. некая сумма в валюте) портфеля финансовых активов или финансовых обязательств, которые подвержены хеджируемому риску.

7.7.220.10. Многие предприятия используют стратегию хеджирования чистых позиций, в соответствии с которой казначейство группы, т.е. подразделение, выполняющее функции централизованного управления финансами группы, аккумулирует риски, возникшие в операционных дочерних предприятиях или подразделениях. Казначейство группы хеджирует чистую позицию, подверженную риску, в соответствии с политикой группы по управлению рисками путём заключения хеджирующей сделки с внешней по отношению к группе стороной.

7.7.420.10. Хеджируемый риск – это определённый финансовый риск, связанный с отвечающим установленным требованиям объектом хеджирования, которому подвергается предприятие и который оно решило хеджировать.

7.7.510.10. Для того чтобы можно было применять специальный порядок учёта хеджирования, требуется, чтобы эффективность хеджирования ожидалась (перспективно) и фактически являлась (ретроспективно) высокой. Другими словами, операция хеджирования считается высокоэффективной на дату её начала и последующие даты оценки её эффективности только в том случае, если выполняются следующие условия:

* ожидается, что хеджирование будет высокоэффективным в части нивелирования изменений справедливой стоимости или величины потоков денежных средств, связанных с хеджируемым риском, на протяжении периода хеджирования или до даты следующей корректировки величины инструмента хеджирования (перспективная эффективность); и
* фактические результаты хеджирования находятся в диапазоне от 80 до 125 процентов (ретроспективная эффективность).

**7.8. Финансовые инструменты: представление и раскрытие информации**

Требования, относящиеся к данной теме, содержатся в следующих источниках: МСФО (IFRS) 7. Финансовые инструменты: Раскрытие информации, МСФО (IFRS) 13. Оценка справедливой стоимости, МСФО (IAS) 1. Представление финансовой отчётности, МСФО (IAS) 32. Финансовые инструменты: представление.

7.8.10.10. В МСФО (IFRS) 7 установлены требования по раскрытию информации в отношении всех финансовых инструментов. Цель данных раскрытий – позволить пользователям лучше понять:

* значимость финансовых инструментов для общего финансового положения предприятия и финансовых результатов его деятельности;
* подверженность предприятия рискам, возникающим в связи с этими финансовыми инструментами; и
* каким образом предприятие управляет этими рисками.

7.8.380.10. «Рыночный риск» – это риск того, что справедливая стоимость финансовых инструментов или будущие потоки денежных средств по ним будут меняться в результате изменения рыночных цен. Рыночный риск включает три вида рисков: валютный риск, процентный риск и прочий ценовой риск.

**7A. Финансовые инструменты: МСФО (IFRS) 9**

Новые требования, ещё не вступившие в силу. СМСФО осуществляет Проект, целью которого является разработка стандарта, заменяющего МСФО (IAS) 39. Вопросы, которые должны быть решены в рамках данного Проекта, рассматриваются в три этапа:

* классификация и оценка;
* обесценение; и
* общий порядок учёта хеджирования и учёт макрохеджирования.

Кроме того, СМСФО уточнил требования, касающиеся взаимозачёта финансовых активов и финансовых обязательств.

В декабре 2011 года СМСФО опубликовал поправки к МСФО (IFRS) 9, согласно которым официальная дата введения этого стандарта действие была перенесена с 1 января 2013 года на 1 января 2015 года. Такая отсрочка была связана с намерением СМСФО обеспечить одновременное вступление в силу всех частей нового стандарта, разрабатываемых на разных этапах Проекта по замене МСФО (IAS) 39.

7A.10.10. Финансовый актив или финансовое обязательство признаётся тогда и только тогда, когда предприятие становится стороной по договору, определяющему условия и параметры финансового инструмента.

7A.20. Обзор требований к классификации и оценке финансовых активов (рис. 24).

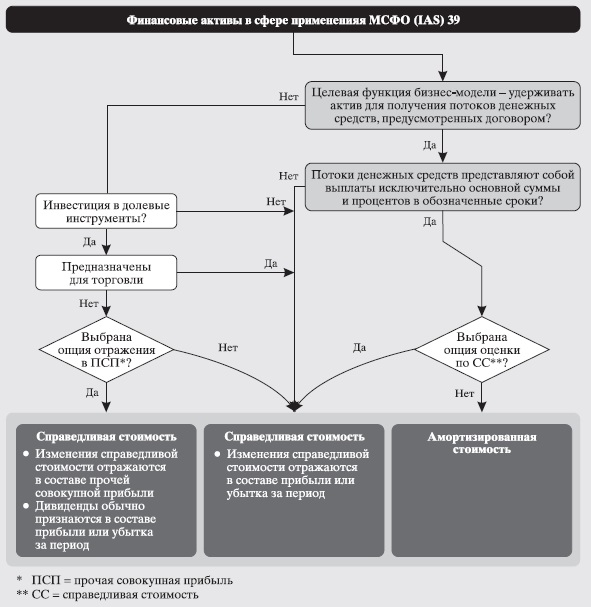


Рис. 24. Обзор требований к классификации и оценке финансовых активов

7A.40.10. При первоначальном признании финансовый актив классифицируется в одну из двух основных оценочных категорий: амортизированная стоимость, или справедливая стоимость.

7A.40.20. Финансовый актив разрешается оценивать по амортизированной стоимости только в том случае, если он отвечает двум следующим условиям:

* управление этим активом осуществляется в рамках бизнес-модели, которая предполагает удержание активов в целях получения потоков денежных средств, предусмотренных условиями соответствующих договоров; и
* условиями договора данного финансового актива предусмотрено возникновение в установленные сроки потоков денежных средств, которые представляют собой выплату исключительно основной суммы и процентов, начисленных на непогашенную часть основной суммы.

7A.40.30. Если финансовый актив не отвечает одновременно двум этим условиям, то он оценивается по справедливой стоимости.

**8. СТРАХОВАНИЕ  
8.1. Договоры страхования**

Требования, относящиеся к данной теме, содержатся в следующих источниках: МСФО (IAS) 4. Договоры страхования.

8.1.10.10. МСФО (IFRS) 4 применяется к договорам страхования (включая договоры перестрахования), «выпускаемым» самим предприятием (т.е. по которым оно берёт на себя ответственность), а также к договорам перестрахования, держателем (цедентом) которых оно является (т.е. к правам и обязанностям, возникающим в связи с такими договорами).

8.1.20.10. Под «договором страхования» понимается договор, согласно которому страховщик принимает на себя значительный страховой риск держателя полиса, соглашаясь компенсировать его убытки в случае, если держатель полиса понесёт ущерб в результате некоторого события, обусловленного договором как неопределённое будущее событие. Данное обусловленное договором неопределённое будущее событие называется «страховым случаем».

8.1.20.30. Страховым риском считается любой риск, отличный от финансового риска, перешедший от держателя договора к его эмитенту (далее – переданный риск). Финансовый риск – это риск возможного изменения в будущем определённого фактора, такого как ставка процента, цена финансового инструмента, цена товара, обменный курс иностранной валюты, индекс цен или ставок, кредитный рейтинг или кредитный индекс или другая переменная, при условии, что применительно к нефинансовой переменной она не является специфической для стороны по договору Такие риски держателя полиса, как риск смерти, болезни, нетрудоспособности, потери имущества в связи с нанесённым ущербом, кражей и т.д., представляют собой страховые риски, поскольку они являются специфическими для стороны по договору.

8.1.60.40. Страховщик:

* прекращает отражение страхового обязательства в финансовой отчётности только тогда, когда обязательство, указанное в договоре, исполнено, аннулировано или срок его действия истёк;
* проводит анализ перестраховочных активов на предмет обесценения; и
* проводит проверку адекватности обязательств.

**Действующие требования и новые требования, ещё не вступившие в силу**

Ниже представлен перечень выпущенных стандартов и разъяснений, включая недавно принятые изменения и поправки к стандартам и разъяснениям, по состоянию на 1 августа 2013 г. Указаны разделы настоящего издания, использующие указанные стандарты.

МСФО (IFRS) 1 «Первое применение Международных стандартов финансовой отчётности» – 6.1

МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе акций» – 4.5

МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса» – 2.4, 2.6, 3.3, 5.13

МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования» – 8.1

МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, удерживаемые для продажи, и прекращённая деятельность» – 5.4

МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых» – 5.11

МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации» – 7.1, 7.8

МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» – 5.2

МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» – 7A

МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчётность» – 2.1, 2.5, 5.6A, 5.13

«Инвестиционные предприятия – поправки к МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 12 и МСФО (IAS) 27» – 5.6A

МСФО (IFRS) 11 «Соглашения о совместном предпринимательстве» – 3.6

МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации об участии в других предприятиях» – 2.5, 3.6, 5.6A

МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» – 2.4, 2.6, 3.2, 3.3, 3.4, 3.9, 3.10, 5.4, 5.6A, 7.6, 7.8

МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчётности» – 1.1, 2.1, 2.2, 2.8, 2.9, 3.1, 4.1, 5.8, 7.8

МСФО (IAS) 2 «Запасы» – 3.8

МСФО (IAS) 7 «Отчёт о движении денежных средств» – 2.3

МСФО (IAS) 8 «Учётная политика, изменения в бухгалтерских расчётных оценках и ошибки» – 2.8

МСФО (IAS) 10 «События после отчётного периода» – 2.9

МСФО (IAS) 11 «Договоры строительства» – 4.2

МСФО (IAS) 12 «Налог на прибыль» – 3.13

МСФО (IAS) 16 «Основные средства» – 2.4, 3.2, 3.4, 5.7

МСФО (IAS) 17 «Аренда» – 3.4, 5.1

МСФО (IAS) 18 «Выручка» – 4.2, 5.7, 7.6

МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам» – 4.4

МСФО (IAS) 20 «Учёт государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» – 4.3

МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов иностранных валют» – 2.7, 2.10, 7.6

МСФО (IAS) 23 «Затраты, связанные с привлечением заёмных средств» – 4.6

МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» – 5.5

МСФО (IAS) 26 «Учёт и отчётность в пенсионных фондах» – здесь не рассматривается

МСФО (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчётность» – 2.1, 5.13

МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные совместные предприятия» – 2.1, 3.5

МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчётность в условиях гиперинфляционной экономики» – 2.7, 2.10

МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление» – 7.1, 7.3, 7.8

МСФО (IAS) 33 «Прибыль на акцию» – 5.3

МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчётность» – 5.9

МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» – 2.4, 3.10

МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» – 3.12

МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» – 2.4, 3.3, 5.7

МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» – 2.4, 7.1-7.7

МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество» – 2.4, 3.4, 5.7

МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» – 2.4, 3.9, 4.3

1. Это самая объемная книга, из прочитанных мною. [↑](#footnote-ref-1)