

Данный файл представлен исключительно в ознакомительных целях.

Уважаемый читатель!

Если вы скопируете данный файл,  
Вы должны незамедлительно удалить его сразу после ознакомления с содержанием.  
Копируя и сохраняя его Вы принимаете на себя всю ответственность, согласно действующему международному законодательству .  
Все авторские права на данный файл сохраняются за правообладателем.  
Любое коммерческое и иное использование кроме предварительного ознакомления запрещено.

Публикация данного документа не преследует никакой коммерческой выгоды. Но такие документы способствуют быстрейшему профессиональному и духовному росту читателей и являются рекламой бумажных изданий таких документов.

## Содержание

|                                                                                                                                                              |      |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|
| 1. Введение в Международные стандарты финансовой отчётности.....                                                                                             | 0100 |
| 2. Принципы подготовки и представления финансовой отчётности.....                                                                                            | 0200 |
| 3. Представление финансовой отчётности.....                                                                                                                  | 0300 |
| 4. Промежуточная финансовая отчётность.....                                                                                                                  | 0400 |
| 5. Учётные политики, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки.....                                                                                         | 0500 |
| 6. Выручка.....                                                                                                                                              | 0600 |
| 7. Договоры подряда.....                                                                                                                                     | 0700 |
| 8. Запасы.....                                                                                                                                               | 0800 |
| 9. События после отчётного периода.....                                                                                                                      | 0900 |
| 10. Основные средства.....                                                                                                                                   | 1000 |
| 11. Затраты по займам.....                                                                                                                                   | 1100 |
| 12. Учёт государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи.....                                                                       | 1200 |
| 13. Сельское хозяйство.....                                                                                                                                  | 1300 |
| ✓14. Аренда.....                                                                                                                                             | 1400 |
| 15. Обесценение активов.....                                                                                                                                 | 1500 |
| 16. Нематериальные активы.....                                                                                                                               | 1600 |
| 17. Инвестиционная собственность.....                                                                                                                        | 1700 |
| 18. Резервы, условные обязательства и условные активы.....                                                                                                   | 1800 |
| 19. Налоги на прибыль.....                                                                                                                                   | 1900 |
| 20. Финансовые инструменты.....                                                                                                                              | 2000 |
| 21. Влияние изменений валютных курсов.....                                                                                                                   | 2100 |
| 22. Объединения компаний, консолидированная и отдельная финансовая отчетность, инвестиции в ассоциированные компании, участие в совместной деятельности..... | 2200 |
| 23. Раскрытие информации о связанных сторонах.....                                                                                                           | 2300 |
| 24. Прибыль на акцию.....                                                                                                                                    | 2400 |
| 25. Вознаграждения работникам.....                                                                                                                           | 2500 |
| 26. Платежи с использованием долевых инструментов.....                                                                                                       | 2600 |
| 27. Отчет о движении денежных средств.....                                                                                                                   | 2700 |
| 28. Применение МСФО впервые.....                                                                                                                             | 2800 |
| 29. Необоротные активы, предназначенные для продажи и прекращенная деятельность.....                                                                         | 2900 |
| 30. Разведка и оценка минеральных ресурсов.....                                                                                                              | 3000 |
| 31. Операционные сегменты.....                                                                                                                               | 3100 |



# **МСФО (IAS) 38**

## **Нематериальные активы**

**План сессии**

|                                                                                       |      |
|---------------------------------------------------------------------------------------|------|
| 1. Определения.....                                                                   | 1602 |
| 2. Критерии признания.....                                                            | 1602 |
| 2.1 Общие критерии признания                                                          |      |
| 2.2 Идентифицируемость                                                                |      |
| 2.3 Контроль                                                                          |      |
| 2.4 Вероятный приток будущих экономических выгод                                      |      |
| 3. Первоначальная оценка.....                                                         | 1605 |
| 3.1 Общий подход                                                                      |      |
| 3.2 Приобретенные нематериальные активы                                               |      |
| 3.3 Нематериальные активы, созданные внутри компании                                  |      |
| 3.4 Внутренне созданный гудвил                                                        |      |
| 3.5 Нематериальные активы, полученные в результате обмена                             |      |
| 3.6 Нематериальные активы, приобретенные за счет государственной субсидии             |      |
| 3.7 Нематериальные активы, приобретенные как часть объединения бизнеса                |      |
| 4. Последующие затраты.....                                                           | 1612 |
| 5. Последующая оценка.....                                                            | 1613 |
| 5.1 Модель учёта по первоначальной стоимости                                          |      |
| 5.2 Модель учёта по переоцененной стоимости                                           |      |
| 5.3 Особенности амортизации                                                           |      |
| 5.4 Определение срока службы нематериальных активов – примеры                         |      |
| 5.5 Обесценение нематериальных активов                                                |      |
| 6. Прекращение признания нематериальных активов.....                                  | 1621 |
| 7. Раскрытие информации.....                                                          | 1621 |
| 8. Интерпретация ПКИ (SIC) 32 «Нематериальные активы – затраты на интернет-сайт»..... | 1624 |

## 1. Определения

**Нематериальный актив (*intangible asset*)** – это идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий физической формы.

**Монетарный актив** – денежные средства или актив, который будет получен в размере фиксированной или определяемой суммы денежных средств.

**Научно-исследовательские разработки (НИР) или исследования (*research*)** – это запланированные научные исследования, направленные на получение новых научных или технических знаний.

**Опытно-конструкторские разработки (ОКР) (*development*)** – это применение результатов научных исследований или других знаний к созданию или разработке технологии производства нового или существенно улучшенного материала, устройства, продукта, технологии, системы или услуги до того, как началось их коммерческое производство или использование.

**Активный рынок (*active market*)** – это рынок, где соблюдаются все нижеперечисленные условия:

- объекты сделок на рынке являются однородными;
- обычно в любое время могут быть найдены желающие совершить сделку продавцы и покупатели;
- информация о ценах является общедоступной.

## 2. Критерии признания

### 2.1 Общие критерии признания

Нематериальные активы являются, прежде всего, активами. Это означает, что, для того чтобы иметь возможность признать (поставить на учет) такой актив, он должен соответствовать определению и критериям признания:

- актив должен быть идентифицируемым (определение нематериального актива);
- компания должна обладать контролем над этим активом (определение актива);
- поток будущих экономических выгод от использования актива должен быть высоко вероятен;
- стоимость актива может быть надежно оценена.

В противном случае затраты относятся на финансовый результат как расходы периода.

### 2.2 Идентифицируемость

Для того чтобы актив был идентифицируемым, он должен:

- быть отделяемым от компании (может быть продан, передан, использован, сдан в аренду, обменен и т.д. отдельно или в рамках связанного контракта, вместе со связанным активом или обязательством) или;
- возникать из юридических или контрактных прав (вне зависимости от того, являются ли эти права отделяемыми от компании и от ее прочих прав и обязательств).

Идентифицируемость нематериальных активов является основным качеством, отличающим их от гудвила (гудвил представляет собой превышение затрат на



приобретение компании над справедливой стоимостью принадлежащих ей чистых идентифицируемых активов).

**Пример 1.****Идентифицируемые активы**

Телекоммуникационная компания владеет разветвленной телефонной сетью, которая требует постоянного технического обслуживания. Компания разработала специальные карты своей сети на бумажных носителях для того, чтобы ремонтные бригады могли быстрее ориентироваться и обнаруживать неполадки, а также обслуживать конкретные участки сети. Затраты, понесенные на создание этих карт и их постоянное обновление, являются существенными для компании.

**Задание.**

Возможно ли признать затраты на создание карт в качестве нематериальных активов, если они пригодны для использования только данной компанией и не представляют никакой ценности для других компаний?

**Решение.**

Да, в данной ситуации признание нематериального актива возможно. Основными критериями признания таких активов являются идентифицируемость, контролируемость, возможность приносить экономические выгоды и измеряемость. Карты удовлетворяют всем перечисленным критериям, так как руководство компании полностью контролирует данный актив, может надежно определить его стоимость, а экономические выгоды выражены в сокращении затрат на ремонт и обслуживание сети при использовании таких карт.

**2.3 Контроль**

Контроль определяется возможностью:

- получения будущих экономических выгод от использования актива;
- ограничения доступа других лиц к получению этих выгод.

В этом смысле нематериальные активы ничем не отличаются от любых других активов. Как правило, компании регистрируют патенты, авторские права и т.д. именно для того, чтобы облегчить возможность контроля над своими нематериальными активами (например, патент дает его владельцу эксклюзивное право на использование относящегося к нему продукта или процесса).

Однако нематериальные активы, возникающие в результате владения определенными знаниями; профессиональными навыками (полученными в результате работы или обучения и т.п.), не могут быть признаны в качестве активов в отчете о финансовом положении, несмотря на очевидные выгоды для компании, так как контроль над ними установить невозможно. Даже если компания затратила значительные средства и усилия для повышения квалификации своих сотрудников, выгоды от этого обучения не подконтрольны компании просто потому, что обученные работники могут уволиться. Таким образом, насколько дорогостоящим бы ни было обучение персонала, все затраты на него должны признаваться расходами в отчете о совокупном доходе сразу. Другими часто встречающимися примерами затрат, которые не могут капитализироваться, являются: занимаемая доля или ниша рынка; отношения с клиентами и поставщиками; перечень постоянных клиентов (за исключением случаев, когда клиенты связаны юридическими обязательствами).

**Пример 2.**

Компания приняла решение о необходимости выйти на международный рынок. В качестве первого шага было решено принять на работу несколько высококвалифицированных специалистов в области анализа инвестиций, подготовки международной отчетности финансового управления и анализа. Было получено согласие на работу от пяти специалистов. Их контракты были заключены сроком на пять лет и предусматривали существенные суммы бонусов, выплачиваемых сразу при выходе на работу. Эти премиальные не подлежат возврату, если работник расторгнет контракт до истечения оговоренного срока.

**Задание.**

Возможно ли капитализировать эти единовременные выплаты новым сотрудникам в качестве нематериальных активов?

**Решение.**

Нет, единовременные выплаты должны быть отнесены на расходы периода сразу. Такие затраты не удовлетворяют определению актива. Компания не приобретает контроль над будущими экономическими выгодами в результате таких выплат, так как новые сотрудники могут уволиться в любое время до истечения срока договора. Кроме того, выгоды, которые данные работники принесут компании, очень сложно оценить.

**2.4 Вероятный приток будущих экономических выгод**

Будущие экономические выгоды могут быть выражены как в форме дополнительных доходов, так и в форме сокращения затрат. Очень важно, чтобы компания была в состоянии продемонстрировать поток этих будущих выгод, в противном случае все затраты являются расходами периода. Это особенно актуально для оценки затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки (НИОКР).

**Пример 3.**

Компания решила выкупить у университета одну из научных лабораторий, занимающуюся научными исследованиями в области деятельности этой компании. Цена сделки существенно превышала справедливую стоимость активов и обязательств лаборатории, так как в ней велись серьезные научные исследования, в результате которых компания рассчитывала окупить свои вложения и получить существенный экономический эффект. Научные разработки являлись уникальными в этой области и находились на завершающей стадии. Компания рассчитывала продолжить их финансирование и получить первые пробные образцы продукции года через два.

**Задание.**

Возможно ли капитализировать часть затрат на приобретение лаборатории в качестве отдельного идентифицируемого нематериального актива?

**Решение.**

Несмотря на то, что предприятие получило полный контроль над результатами исследований лаборатории, надежно оценить будущие экономические выгоды от этих исследований не представляется возможным. В связи с этим все превышение цены приобретения над справедливой стоимостью активов и обязательств должно быть учтено в качестве гудвила. Признать исследования как отдельный нематериальный актив нельзя.

Оценка вероятности получения будущих экономических выгод должна базироваться на разумных и обоснованных допущениях руководства компании, отражающие наилучшие оценки экономических условий, которые будут существовать на протяжении оставшегося срока службы актива.

### 3. Первоначальная оценка

#### 3.1 Общий подход

Все нематериальные активы, соответствующие определению и критериям признания, должны учитываться по сумме затрат на их приобретение.

Эти затраты соответствуют справедливой стоимости уплаченного при покупке вознаграждения. Таким образом, если нематериальный актив приобретается за денежные средства, то их сумма и является определяющей при первоначальной оценке. Необходимо помнить, что в случае приобретения актива с отсрочкой платежа его стоимость будет эквивалента приведенной (дисконтированной) стоимости всех будущих денежных выплат за него. При этом разница между стоимостью первоначального признания актива и суммарными выплатами будет представлять собой процентный расход, признаваемый в течение срока отсрочки платежа, если только она не капитализируется в соответствии с порядком учёта, предусмотренным в МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам».

#### 3.2 Приобретенные нематериальные активы

Первоначальная стоимость нематериального актива включает:

- покупную цену, в том числе импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку (за вычетом торговых скидок;
- прямые затраты по приведению актива в состояние предполагаемого использования, например:
  - затраты на вознаграждения работникам (в соответствии с МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»), непосредственно связанные с приведением актива в его рабочее состояние;
  - затраты на профессиональные услуги (например, оплату юридических услуг);
  - затраты на тестирование нематериального актива, чтобы убедиться в том, что он функционирует правильно.

#### Пример 4.

##### Расчет стоимости приобретенного нематериального актива

31 декабря компания стала победителем тендера на приобретение эксклюзивных прав на патент, разработанный другой компанией. Сумма платежа за эксклюзивные права составила \$500,000, подлежащие уплате немедленно, и \$500,000 к уплате через год. Для подготовки документов на участие в тендере компания заключила договор с консультантами. Затраты по этому договору составили \$87,000. Кроме того, за регистрацию патента был оплачен гербовый сбор в сумме \$1,000.

Стоимость капитала (средняя ставка заимствований) компании составляет 10%.

##### Задание.

Какова стоимость патентных прав при первоначальном признании?

##### Решение.

|                                                           |           |
|-----------------------------------------------------------|-----------|
| Денежные средства уплаченные                              | 500,000   |
| Отсроченная сумма оплаты ( $500,000 \times 1/(1 + 0.1)$ ) | 454,545   |
| Затраты на юридическое обслуживание                       | 87,000    |
| Гербовый сбор                                             | 1,000     |
| Стоимость при первоначальном признании                    | 1,042,545 |

**Пример 5.**

Крупная производственная компания решила создать эффективную систему контроля, распределения и учета перемещения активов. Было приобретено несколько компьютерных программ, из которых планировалось создать специализированную программу, настроенную для нужд этой конкретной компании. Процесс создания и настройки займет около 18 месяцев и будет стоить более \$500 тыс. В проекте участвуют как собственные специалисты компании, так и программисты других компаний.

**Задание.**

Какие затраты на компьютерные программы собственной разработки будет возможно капитализировать?

**Решение.**

Затраты, которые подлежат капитализации, должны быть напрямую связаны с проектом. Это, в частности, означает, что если бы не этот проект, то затрат можно было бы вообще избежать. Обычно такие затраты включают:

- материалы и услуги, необходимые для создания и настройки программы;
- зарплату работников, непосредственно занятых в проекте;
- прочие затраты, как, например, лицензии или разрешения, связанные с приобретением компьютерных программ;
- накладные затраты, которые можно напрямую отнести к проекту.

Затраты на установку и настройку нематериальных активов, например компьютерных программ, должны капитализироваться, если такие затраты необходимы для приведения объекта в состояние готовности к использованию. Такой подход применяется при определении первоначальной стоимости практически всех видов активов.

Учет затрат на установку и настройку не должен зависеть от того, осуществляются ли данные работы сторонними организациями по договору подряда либо собственными силами сотрудников компании. Однако важно помнить, что затраты на обучение персонала капитализации не подлежат и должны быть признаны расходами в том периоде, в котором они были понесены.

**3.3 Нематериальные активы, созданные внутри компании**

Процесс создания нематериального актива включает две стадии:

- стадию исследований; и
- стадию разработок.

**Стадия исследований**

Примерами научно-исследовательских разработок являются:

- деятельность, направленная на получение новых знаний;



- поиск, оценка и окончательный отбор способов применения результатов исследований или других знаний;
- поиск альтернативных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг;
- формулирование, конструирование, оценка и окончательный отбор возможных альтернатив для новых или улучшенных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг.

Затраты на исследования должны признаваться в качестве **расхода** в том периоде, в котором они были понесены, и они не могут быть признаны в качестве нематериального актива.

### Стадия разработок

Примерами опытно-конструкторских разработок являются:

- проектирование, конструирование и тестирование образцов и моделей до начала производства или использования;
- проектирование инструментов, шаблонов, форм и штампов, в том числе для новой технологии;
- проектирование, конструирование и эксплуатация опытной установки, которая по масштабам не подходит экономически для коммерческого производства;
- проектирование, конструирование и тестирование выбранных альтернативных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг.

Для того чтобы иметь возможность провести капитализацию затрат на стадии разработок, требуется наличие **всех** нижеприведенных **критериев**:

- техническая осуществимость завершения создания нематериального актива с тем, чтобы он был готов к использованию или продаже;
- намерение компании завершить создание нематериального актива и использовать или продать его;
- способность компании использовать нематериальный актив или продать его;
- наличие определенности, каким образом нематериальный актив будет создавать будущие экономические выгоды;
- наличие технических, финансовых и прочих ресурсов, необходимых для завершения разработки и использования или продажи нематериального актива;
- способность надежно оценить затраты, относящиеся к разработке нематериального актива.

Если компания не может отделить стадию исследования от стадии разработки, то затраты по созданию нематериального актива должны учитываться так, как если бы они были понесены только на стадии исследования, т.е. они не подлежат капитализации, а относятся на расходы периода.

#### Пример 6.

Компания занимается поставками электроэнергии в регионе. Система электроснабжения расположена на 100 тыс. гектаров. Компания обеспокоена тем, что сети электропередачи могут вызывать лесные пожары в летнее время.

В компании существует собственный отдел, занимающийся исследованиями и разработками. Этот отдел работает над созданием инфракрасной камеры, которую можно прикреплять к вертолету и таким образом, облетая весь район, иметь



возможность зафиксировать аномальное повышение температуры на каком-либо участке сети и принять превентивные меры.

На разработку уже потрачено \$100,000 и нужно еще \$300,000 для завершения проекта. Тем не менее, совет директоров компании утвердил бюджет только в размере \$50,000. Некоторые члены совета директоров не уверены в необходимости подобного прибора.

**Задание.**

Может ли компания признать фактически понесенные затраты по проекту в качестве нематериальных активов?

**Решение.**

Нет, затраты капитализировать нельзя, так как отсутствует четко выраженное намерение компании завершить проект. Наличие такого намерения является одним из обязательных критериев, которые необходимо соблюсти при капитализации затрат на разработки. Кроме того, компании выделено недостаточное количество ресурсов для окончания работ, что также препятствует возможной капитализации.

Стоимость нематериальных активов, созданных внутри компании, формируется путем капитализации всех прямых затрат, понесенных в связи с созданием этого актива, начиная с момента, когда актив впервые может быть признан в отчете о финансовом положении компании. Все затраты, понесенные до этой даты, должны были быть списаны на расходы периода и в последующем восстановлению не подлежат.

К прямым затратам относятся затраты на материалы и услуги, использованные или потребленные в процессе создания актива, затраты на оплату труда тех, кто принимал в этом процессе непосредственное участие. В затраты включаются также и соответствующие накладные расходы (например, затраты по амортизации используемых основных средств, а также патентов и лицензий, необходимых для создания нематериального актива).

Накладные расходы, связанные с неэффективным или непродуктивным использованием ресурсов, списываются на расходы периода и капитализации не подлежат. Общие административные затраты, напрямую не относящиеся к создаваемому активу, должны быть также списаны на расходы периода.

Капитализации могут подлежать и затраты по обслуживанию кредитов, если соблюдаются все требования капитализации, рассмотренные в МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам».

Однако, согласно данному стандарту внутренне созданные бренды, торговые марки, заголовки газет, права на публикации, списки клиентов и т.п. никогда не могут быть признаны в качестве нематериальных активов, поскольку расходы на их создания неотделимы от развития бизнеса в целом.

**Пример 7.**

Компания АБВ занимается разработкой нового производственного процесса. В течение 2006 года понесенные затраты составили \$1,000, из которых \$900 были понесены до 1 декабря 2006 года и \$100 – между 1 и 31 декабря 2006 года. Компания может продемонстрировать, что, начиная с 1 декабря 2006 года, новый производственный процесс удовлетворяет критериям признания нематериального актива. Возмещаемая сумма ноу-хау данного производственного процесса (включая будущие денежные оттоки для завершения разработки данного процесса до состояния, пригодного к использованию) оценивается в \$500.

Расходы, понесенные в 2007 году, составили еще \$2,000. На конец 2007 года возмещаемая сумма данного производственного процесса (включая будущие денежные оттоки для завершения разработки данного процесса до состояния, пригодного к

использованию) составила \$1,900.

**Задание.**

Каков порядок учета данного производственного процесса в 2006 и в 2007 году?

**Решение.**

**2006 год**

На конец 2006 года производственный процесс признается нематериальным активом в сумме \$100 (сумма расходов, понесенных начиная с даты, когда критерии признания нематериального актива были выполнены). Расходы, понесенные до 1 декабря 2006 года, в размере \$900 признаются расходами 2006 года, т.к. критерии признания нематериального актива еще не выполнялись.

**2007 год**

На конец 2007 года производственный процесс признается в отчете о финансовом положении как нематериальный актив в размере \$2,100:

Капитализировано на 31.12.2006 г. – \$100

Капитализация 2007 года – \$2,000

Компания так же признает убыток от обесценения данного нематериального актива (доведение балансовой стоимости нематериального актива до его возмещаемой суммы):

Возмещаемая сумма \$1,900

Балансовая стоимость \$2,100

Убыток от обесценения \$200

Убыток от обесценения может быть восстановлен в следующем периоде, если требования к восстановлению убытка от обесценения согласно МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» будут выполняться.

### 3.4 Внутренне созданный гудвил

Созданный компанией гудвил никогда не признается в качестве нематериального актива. Причиной тому является невозможность идентифицировать этот актив или отделить его от других активов компании. Кроме того, его зачастую нелегко контролировать. По тем же причинам и многие другие нематериальные активы, создаваемые компанией для собственных нужд, не могут быть признаны в качестве активов. Важно отметить еще и то что стоимость такого актива для компании тоже практически невозможно надежно оценить.

### 3.5 Нематериальные активы, полученные в результате обмена

Компания может приобретать нематериальные активы не только за денежные средства, но и в обмен на другие активы или услуги.

Стоимость нового актива определяется по справедливой стоимости сделки, за исключением случаев, когда:

- обмен лишен коммерческой сущности;
- справедливая стоимость ни одного из активов не может быть надежно оценена.

В таком случае актив оценивается по остаточной стоимости переданного актива.

### 3.6 Нематериальные активы, приобретенные за счет государственной субсидии

Если нематериальный актив получен в форме гранта (субсидии), он первоначально признается:

- либо по номинальной стоимости;
- либо по справедливой стоимости на дату субсидии.

Любые затраты, непосредственно относящиеся к подготовке актива к использованию по назначению, капитализируются (МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»).

#### Пример 8.

Компания АБВ получила в виде правительственной субсидии лицензию на теле- и радиовещание. Государственный регистрационный сбор, который необходимо уплатить компании АБВ для получения данной лицензии, составляет \$5,000.

По оценкам независимого оценщика справедливая стоимость данной лицензии составляет \$500,000,000.

#### Задание.

Каков порядок учета данной лицензии?

#### Решение.

Компания АБВ имеет право оценить данную лицензию при первоначальном признании:

- по номинальной стоимости (т.е. в сумме государственного регистрационного сбора \$5,000), или
- по справедливой стоимости на дату субсидии (т.е. в сумме \$500,000,000)

### 3.7 Нематериальные активы, приобретенные как часть объединения бизнеса

Первоначальная стоимость нематериального актива, приобретенного в ходе объединения компании, равна его справедливой стоимости на дату покупки.

Если справедливая стоимость нематериального актива, приобретенного в ходе объединения компаний, поддается надежной оценке, и удовлетворяются все остальные критерии признания нематериального актива, то такой нематериальный актив должен быть признан отдельно от гудвила (даже если он не был признан в качестве нематериального актива в отчете о финансовом положении приобретаемой компании).

Справедливая стоимость на дату покупки может быть оценена с помощью:

- текущей цены покупателя на активном рынке;
- цены последних подобных операций при покупке аналогичных активов;
- оценки расходов, которых избегает компания из-за владения данным нематериальным активом (нет необходимости брать его в пользование у третьей стороны или воссоздавать/заменять другим нематериальным активом);
- дисконтированных будущих денежных потоков.

Надежное определение справедливой стоимости может оказаться невозможным в том случае, если нематериальный актив проистекает из договорного или другого юридического права и

- не является отделяемым; или
- является отделяемым, но отсутствуют данные об операциях обмена таких же или аналогичных активов.

#### 4. Последующие затраты

Последующие затраты, связанные с обслуживанием и поддержанием качества учитываемого нематериального актива, должны списываться на расходы в периоде, в котором они понесены. Это, прежде всего, связано с самой природой нематериальных активов. В большинстве случаев практически невозможно определить, насколько те или иные затраты улучшили свойства нематериального актива, что приведет к притоку дополнительных выгод для предприятия. Таким образом, все последующие затраты списываются на расходы, за исключением случаев, когда:

- 1) существует вероятность получения выгод от использования нематериального актива в большем объеме, чем это ранее предполагалось;
- 2) затраты на это улучшение могут быть надежно оценены.

##### Пример 9.

Компания разрабатывает новый продукт. Затраты на исследования в этой области в 2006 году составили \$200,000. В 2007 году стала очевидной возможность технического и коммерческого завершения проекта. Затраты, понесенные в 2007 году, составили \$20,000 на оплату труда и \$15,000 на оформление патента. В 2007 году компания понесла дополнительные издержки в сумме \$30,000, защищая свои патентные права в суде.

##### Задание.

Каков порядок учета перечисленных затрат?

##### Решение.

Затраты на исследования в 2006 году должны быть признаны в качестве расходов периода, так как они не удовлетворяют критериям признания нематериальных активов. Это связано, прежде всего, с тем, что в конце года нельзя было определить вероятность получения будущих экономических выгод от исследований.

Затраты в сумме \$35,000 (оплата труда и регистрация патента) должны быть капитализированы в 2007 году в качестве стоимости патента. В этот период компания определила возможности технического завершения работ по проекту и его коммерческое применение, также был получен контроль над активом через регистрацию патентных прав. Стандарт запрещает восстановление ранее понесенных и признанных в финансовых результатах затрат, поэтому никаких корректировок на \$200,000, учтенных в 2006 году, делать нельзя.

Затраты, связанные с судебными издержками по защите патентных прав в 2007 году, должны быть списаны на расходы. Это связано с тем, что компания в результате не приобрела никаких дополнительных выгод, связанных с рассматриваемым патентом. Более того, если судебное дело было проиграно, то встает вопрос об оценке стоимости патента в целом. Возможно, будет необходимо признать убытки от обесценения патента на полную сумму.

#### 5. Последующая оценка

Также как и МСФО (IAS) 16 «Основные средства», данный стандарт предусматривает две модели последующей оценки нематериальных активов:

- модель учёта по первоначальной стоимости;
- модель учёта по переоцененной стоимости.

Компания должна выбрать модель последующего учёта для каждого класса нематериальных активов.



### 5.1 Модель учёта по первоначальной стоимости

Нематериальный актив учитывается по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения.

### 5.2 Модель учёта по переоцененной стоимости

Нематериальный актив учитывается по переоцененной стоимости, которая представляет собой справедливую стоимость на дату переоценки за вычетом накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения. Переоценка должна проводиться с достаточной регулярностью, с тем, чтобы на отчётную дату не возникало существенных различий между балансовой и справедливой стоимостью.

Однако данную модель можно применять только в тех случаях, когда **существует активный рынок** аналогичных нематериальных активов.

Таким образом, совершенно очевидно, что для многих видов нематериальных активов такого рынка не существует. Вы нигде не встретите активного рынка брендов, заголовков газет, прав на публикации музыкальных произведений или фильмов, патентов или торговых марок, поскольку все эти активы, по сути, являются уникальными.

Переоценка может отображаться в отчётности двумя способами:

- **Метод пропорциональной переоценки.** На практике применение данного метода происходит следующим образом: определяется справедливая стоимость и сравнивается с остаточной стоимостью, в результате чего выявляется пропорция. Потом в соответствии с данной пропорцией изменяются первоначальная стоимость и начисленная амортизация.
- **Метод списания.** Данный метод характеризуется тем, что сначала вся сумма начисленной амортизации списывается на счёт учёта нематериального актива, а затем полученная стоимость переоценивается таким образом, что становится равной справедливой стоимости (т.е. новая первоначальная стоимость становится равной справедливой, а накопленная амортизация обнуляется). Безусловно, такой подход гораздо проще, но при его применении очень сложно сделать вывод о том, насколько нематериальные активы изношены.

Сумма переоценки должна относиться либо на счёт учёта резервов по переоценке в разделе Капитал (если разница положительная) либо в отчёт о совокупном доходе в строку «Прочие убытки» (если стоимость снизилась). Разница по переоценке амортизации относится на тот же самый счёт, что и переоценка первоначальной стоимости.

Кроме того, если переоценка не является первичной, то снижение стоимости будет осуществлено сначала за счёт снижения ранее признанных резервов по переоценке и лишь затем будет относиться на прочие убытки в отчёте о совокупном доходе. Повышение стоимости актива при повторных переоценках сначала должно компенсировать ранее признанные убытки в отчёте о совокупном доходе, а лишь затем формировать резервы в разделе Капитал.

Резерв по переоценке может «амортизироваться» на счёт нераспределенной прибыли одновременно с амортизацией нематериального актива, минуя отчет о совокупном доходе (т.е. ежегодно со счёта Резерв в Капитале на счёт Нераспределенной прибыли может переноситься разница между новой амортизацией и амортизацией, которая начислялась бы, если бы актив никогда ранее не переоценивался). При выбытии нематериального актива резерв по переоценке полностью переносится на нераспределенную прибыль.

#### Пример 10.

Компания А работает в стране, где в ее области бизнеса производственные квоты находятся



под строгим контролем правительства. Спрос на квоты превышает предложение.

На производственные квоты необходимо подавать заявки. В случае удовлетворения заявки квота предоставляется сроком на пять лет. Существует активный рынок производственных квот, работающий на основе объемов производства и цен за единицу, которые регулярно приводятся в финансовых изданиях.

При подаче заявки на квоту уплачивается сбор в сумме \$1,000, а за саму квоту, в случае ее предоставления, нужно уплатить еще \$100,000.

Компания А подала заявку на квоту в сентябре 2005 года. Квота была ей предоставлена в декабре 2005 года. Все сборы были уплачены. Компания А применяет модель оценки по справедливой стоимости к последующей оценке нематериальных активов и ежегодно переоценивает квоту. Справедливая стоимость квоты в долларах на конец каждого из двух последующих финансовых лет следующая:

|                   |          |
|-------------------|----------|
| Декабрь 2006 года | \$98,000 |
| Декабрь 2007 года | \$79,000 |

#### Задание.

Рассчитать первоначальную стоимость квоты и показать влияние переоценки и амортизации квоты в последующих периодах на финансовую отчетность компании А.

#### Решение.

Квота учитывается в отчете о финансовом положении в сумме \$100,000. Сбор за подачу заявки списывается на расходы в сентябре 2005 года.

|                                                | Балансовая стоимость | Отчет о совокупном доходе | Резерв по переоценке | Нераспределенная прибыль |
|------------------------------------------------|----------------------|---------------------------|----------------------|--------------------------|
| <b>Балансовая стоимость квоты на 01.01.06</b>  | 100,000              | 100,000                   |                      |                          |
| Амортизация за год до 31.12.06 (срок 5 лет)    | (20,000)             | 20,000                    |                      |                          |
| Балансовая стоимость до переоценки на 31.12.06 | 80,000               | 80,000                    |                      |                          |
| Дооценка квоты на 31.12.06                     | 18,000               |                           | 18,000               |                          |
| <b>Итого балансовая стоимость на 31.12.06</b>  | <b>98,000</b>        | <b>80,000</b>             | <b>18,000</b>        |                          |
| <b>Балансовая стоимость квоты на 01.01.07</b>  | <b>98,000</b>        | <b>80,000</b>             | <b>18,000</b>        |                          |
| Амортизация за год до 31.12.07 (срок 4 года)   | (24,500)             | 24,500                    | (4,500)              | 4,500                    |
| Балансовая стоимость до переоценки на 31.12.07 | 73,500               | 73,500                    | 13,500               |                          |
| Дооценка квоты на 31.12.07                     | 5,500                |                           | 5,500                |                          |
| <b>Итого балансовая стоимость на 31.12.07</b>  | <b>79,000</b>        | <b>60,000</b>             | <b>19,000</b>        |                          |

### 5.3 Особенности амортизации

Амортизируемая стоимость нематериального актива с определенным сроком полезной

службы должна распределяться на систематической основе на протяжении срока его полезной службы.

Начисление амортизации на нематериальный актив начинается, когда нематериальный актив готов к использованию, и заканчивается, когда:

- нематериальный актив классифицирован как актив, предназначенный для продажи (в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Необоротные активы, предназначенные для продажи, и прекращённая деятельность»); или
- нематериальный актив более не признается в отчете о финансовом положении (derecognised).

**Амортизируемая стоимость** нематериального актива определяется с помощью вычитания ликвидационной стоимости из первоначальной стоимости (если расчет амортизации идет исходя из общего срока полезного использования) или из остаточной стоимости (если расчет амортизации идет исходя из оставшегося срока полезного использования).

Характерно, что **ликвидационная стоимость** нематериальных активов, как правило, равна нулю. Нематериальный актив может иметь ликвидационную стоимость выше нуля, если:

- существует обязательство третьей стороны по выкупу нематериального актива в конце срока его полезной службы; или
- существует активный рынок для нематериального актива, со ссылкой на который можно определить ликвидационную стоимость, и ожидается, что этот рынок будет существовать и в конце срока его полезной службы актива.

Амортизационные отчисления относятся на расходы текущего периода, если в соответствии с другими стандартами не могут или не должны быть отнесены на увеличение стоимости другого актива.

**Метод амортизации** должен отражать характер потребления компанией экономических выгод от использования нематериального актива. Если такой характер установить не представляется возможным, то необходимо использовать линейный метод амортизации.

Ускоренная амортизация в данном случае не применяется. Подходы к определению метода амортизации нематериального актива являются специфическими, отличающимися от амортизации основных средств.

Тем не менее, общим является то, что избранные методы амортизации, сроки полезного использования и ликвидационная стоимость нематериальных активов должны регулярно, хотя бы один раз в год, пересматриваться. Изменения вышеуказанных оценок должны учитываться в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

Нематериальные активы, используемые на основании лицензии (как, например, компьютерные программы), должны амортизироваться в течение срока действия лицензии или ожидаемого срока их полезной службы, если он короче.

В целом при определении срока службы нематериального актива необходимо учитывать следующие факторы:

- срок ожидаемого применения актива компанией;
- наличие общедоступной информации об оценках сроков службы аналогичных типов активов, которые используются аналогичным образом;
- техническое устаревание в результате изменения или совершенствования производства, а также изменения в рыночном спросе на товары или услуги, получаемые от актива;

- уровень затрат на поддержание и защиту актива, необходимых для получения будущих экономических выгод от него, а также возможности и намерения компании по достижению такого уровня затрат;
- ожидаемые действия конкурентов, в том числе и потенциальных;
- юридические или аналогичные ограничения на использование актива, такие как даты истечения соответствующих договоров аренды;
- зависимость срока полезной службы нематериального актива от сроков полезной службы других активов компании.

**Срок полезной службы считается неопределенным**, если невозможно установить предел периода, в течение которого от актива ожидаются чистые поступления денежных средств. Неопределенный срок службы в данном случае не является неограниченным.

Нематериальные активы с неопределенным сроком полезной службы не амортизируются, а ежегодно тестируются на обесценение в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

#### **5.4 Определение срока службы нематериальных активов – примеры**

##### **Пример 1 – Приобретенный список клиентов**

Маркетинговая компания, занимающаяся прямой рассылкой (direct-mail) приобретает список клиентов и ожидает получать выгоды от использования информации, содержащейся в данном списке, как минимум в течение одного года, но не более чем в течение 3 лет.

Список клиентов будет амортизироваться в течение периода, являющегося наилучшей оценкой менеджмента (допустим, 18 месяцев). Несмотря на то, что маркетинговая компания может добавлять в будущем клиентов в данный список и прочую информацию о них, ожидаемые выгоды от приобретенного списка клиентов относятся только к клиентам, находящимся в данном списке на момент его приобретения. Данный список будет также тестироваться на предмет обесценения на каждую отчетную дату в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» путем определения, существуют ли индикаторы снижения стоимости данного нематериального актива.

##### **Пример 2 – Приобретенный патент, срок действия которого истекает через 15 лет**

Ожидается, что продукт, защищенный запатентованной технологией, будет служить источником чистого притока денежных средств в течение как минимум 15 лет. У компании есть обязательство третьей стороны выкупить данный патент через 5 лет за 60% его справедливой стоимости на дату, когда он был приобретен, и компания планирует продать этот патент третьей стороне через 5 лет.

Патент будет амортизироваться в течение 5 летнего срока полезной службы для данной компании с ликвидационной стоимостью равной 60% его справедливой стоимости на дату, когда он был приобретен. Патент будет также тестироваться на предмет обесценения на каждую отчетную дату в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» путем определения, существуют ли индикаторы снижения стоимости данного нематериального актива.

##### **Пример 3 – Приобретенное авторское право с юридически закрепленным сроком использования 50 лет**

Анализ тенденций рынка и пристрастий покупателей свидетельствует о том, что материал, защищенный авторским правом, будет приносить чистые денежные потоки только в течение 30 лет.

Авторское право будет амортизироваться исходя из 30-летнего срока полезной службы. Авторское право будет также тестироваться на предмет обесценения на каждую отчетную

дату в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» путем определения, существуют ли индикаторы снижения стоимости данного нематериального актива.

**Пример 4 – Лицензия на вещание, которая истекает через 5 лет**

Лицензия на вещание может продлеваться каждые 10 лет, если компания демонстрирует как минимум средний уровень услуг своим клиентам и соблюдает соответствующие юридические нормы. Лицензия может продлеваться неопределенное количество раз за незначительную сумму и уже продлевалась дважды до последнего приобретения. Компания, купившая данную лицензию, планирует продлевать ее неопределенное количество раз, и как показывает практика, она способна это делать. Исторически не возникало непреодолимых трудностей в связи с продлением такого рода лицензий. Не ожидается, что технологии, используемые в вещании, изменятся в обозримом будущем. Таким образом, ожидается, что лицензия будет приносить чистые денежные потоки компании в течение неопределенного срока.

Лицензия на вещание будет учитываться как нематериальный актив с неопределенным сроком полезной службы, т.к. ожидается, что она будет приносить чистые денежные потоки компании в течение неопределенного срока. Таким образом, лицензия не будет амортизироваться до тех пор, пока срок ее полезного использования не станет определенным. Лицензия будет тестироваться на обесценение в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» – ежегодно и при наличии признаков обесценения.

**Пример 5 – Лицензия на вещание из примера 4**

Впоследствии компетентные органы, занимающиеся лицензированием вещания, решили более не продлевать такие лицензии, а устраивать аукционы. В момент, когда тогда решение принято компетентными органами, занимающимися лицензированием вещания, у лицензии остается 3 года до того момента, когда она истекает. Компания ожидает, что лицензия будет приносить чистые денежные потоки до срока своего истечения.

Т.к. лицензия более не может быть продлена, ее срок полезной службы более не является неопределенным. Таким образом, лицензия будет амортизироваться в течение оставшегося срока службы – т.е. трех лет, и немедленно протестирована на обесценение в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

**Пример 6 – Приобретенное право на полеты между 2 европейскими городами, которое истекает через 3 года**

Право на полеты может быть продлено каждые 5 лет, и компании планирует соответствовать всем необходимым требованиям для такого продления. Продление происходит с ничтожными (минимальными) расходами, и исторически оно предоставлялось компании, т.к. она соответствовала необходимым требованиям. Компания, купившая данную лицензию, ожидает предоставлять услуги по полетам между этими 2 европейскими городами в течение неопределенного срока из своих аэропортов-хабов и ожидает, что соответствующая инфраструктура (посадочные полосы, терминалы и т.д.) останется у соответствующих аэропортов также в течение срока, пока она осуществляет полеты между этими городами. Анализ спроса и денежных потоков подтверждает это допущение.

Т.к. факты и обстоятельства подтверждают способность компании предоставлять услуги по полетам в течение неопределенного периода времени между этими двумя городами, соответствующий нематериальный актив следует рассматривать как актив с неопределенным сроком службы. Поэтому он не будет амортизироваться. Право на полеты будет тестироваться на обесценение в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» – ежегодно и при наличии признаков обесценения.

**Пример 7 – Приобретенная торговая марка, используемая для лидирующего продукта (лидера сточки зрения доли рынка в течение последних 8 лет)**



Права на торговую марку истекают через 5 лет, но могут быть продлены еще на 10 лет за ничтожное вознаграждение. Компания планирует продлевать права на данную торговую марку неограниченное количество раз и демонстрирует свою способность сделать это. Анализ:

- жизненного цикла продукта;
- тенденций рынка, конкурентов и просто внешних факторов;
- возможностей расширения бренда;

показывает, что данный брендированный продукт будет приносить чистые денежные потоки в течение неопределенного периода времени.

Торговая марка будет классифицирована как нематериальный актив с неопределенным сроком полезной службы. Поэтому она не будет амортизироваться. Торговая марка будет тестироваться на обесценение в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» – ежегодно и при наличии признаков обесценения.

#### **Пример 8 – Торговая марка, приобретенная 10 лет назад**

Торговая марка учитывалась как нематериальный актив с неопределенным сроком полезной службы, когда она была приобретена, т.к. ожидалось, что товар, производимый с ее использованием, будет приносить чистые денежные потоки в течение неограниченного периода времени. Однако недавно на рынке неожиданно появился конкурент, и это снизило будущие продажи данного товара. Менеджмент оценивает, что денежные потоки, генерируемые данным продуктом, будут в ближайшем будущем ниже на 20%. Но менеджмент все так же ожидает, что этот продукт будет приносить чистые денежные потоки в течение неограниченного периода времени.

В результате расчета снижения будущих денежных потоков компания определяет, что возмещаемая сумма нематериального актива снизилась и стала меньше его балансовой стоимости, вследствие чего признается убыток от обесценения. Т.к. все также считается, что актив будет приносить чистые денежные потоки в течение неопределенного периода времени, он не будет амортизироваться, но будет тестироваться на обесценение в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» – ежегодно и при наличии признаков обесценения.

#### **Пример 9 – Торговая марка на линейку продукции, приобретенная несколько лет назад в рамках объединения бизнеса**

К моменту объединения бизнеса покупаемая компания уже производила в течение 35 лет линейку продуктов с большим количеством моделей под одной маркой. На дату приобретения покупатель планировал продолжать производить данную линейку, и анализ различных экономических факторов показал, что у данной торговой марки не ограничен период, в течение которого она будет приносить компании чистые денежные потоки. Соответственно, торговая марка не амортизировалась покупателем. Однако недавно менеджмент принял решение прекратить производство этой линии продукции через 4 года.

Т.к. срок службы торговой марки более не считается неопределенным, остаточная стоимость торговой марки должна быть проверена на предмет обесценения в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» и начать амортизироваться в течение оставшегося срока службы (т.е. 4 года).

### **5.5 Обесценение нематериальных активов**

Актив считается обесценившимся, если его балансовая стоимость превышает его возмещаемую стоимость. Всякий раз, когда при анализе обнаруживаются признаки обесценения, необходимо рассчитывать возмещаемую стоимость нематериального актива и в случае необходимости снижать балансовую стоимость до ее уровня.



Признаки обесценения обсуждаются в МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» и относятся в равной мере и к материальным, и к нематериальным активам.

Независимо от наличия признаков обесценения ежегодный **полный анализ** на предмет обесценения требуется для:

- гудвила, приобретённого при объединении компаний;
- нематериальных активов с неопределённым сроком полезной службы;
- нематериальных активов на стадии разработки.

## 6. Прекращение признания нематериальных активов

Прекращение признания нематериального актива означает необходимость его исключения из отчета о финансовом положении, и это происходит:

- при его выбытии;
- если более не ожидается экономических выгод от его использования.

Выбытие нематериального актива может происходить различными способами (например, путем продажи, заключения договора финансовой аренды или дарения). При определении даты выбытия такого актива организация применяет критерии МСФО (IAS) 18 «Выручка» для признания выручки от продажи товаров. МСФО (IAS) 17 «Аренда» применяется к выбытию путем продажи с обратной арендой.

Финансовый результат, возникающий при прекращении признания нематериального актива, определяется как разница между чистыми поступлениями от выбытия и балансовой стоимостью актива. Он должен признаваться в качестве дохода или расхода в отчете о совокупном доходе. Прибыль от выбытия нематериальных активов не должна включаться в выручку.

Амортизация нематериального актива с определенным сроком полезной службы не прекращается при прекращении использования данного актива, кроме случаев, когда такой актив полностью амортизирован или классифицирован как предназначенный для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Необоротные активы, предназначенные для продажи, и прекращённая деятельность».

## 7. Раскрытие информации

Порядок раскрытия в отчетности информации о нематериальных активах в целом соответствует аналогичным требованиям для основных средств. Для каждого класса нематериальных активов (отдельно для внутренне созданных и прочих) нужно указать:

- 1) срок полезной службы (определенный или нет), и если определенный – то используемую ставку амортизации;
- 2) используемый метод амортизации для нематериальных активов с определенным сроком полезной службы;
- 3) балансовую стоимость и накопленную амортизацию (вместе с накопленным убытком от обесценения) как на начало, так и на конец периода;
- 4) строку отчета о совокупном доходе, в которую включены амортизационные расходы нематериальных активов;
- 5) сверку изменения балансовой стоимости нематериальных активов, включая: приобретения (отдельная покупка и приобретения путем объединения компаний), переклассификации в категорию предназначенных на продажу, суммы переоценок, убытки от обесценения и их восстановление, амортизационные начисления, курсовые разницы и прочие существенные изменения.

Пример раскрытия:

|                                         | Затраты на разработки | Гудвил         | Патенты, торговые марки и лицензии | Программные продукты | Итого          |
|-----------------------------------------|-----------------------|----------------|------------------------------------|----------------------|----------------|
| Оценка по первоначальной стоимости      |                       |                |                                    |                      |                |
| На 01.01.05                             | xxx,xxx               | xxx,xxx        | xxx,xxx                            | xxx,xxx              | xxx,xxx        |
| Приобретения                            | xxx,xxx               | -              | xxx,xxx                            | xxx,xxx              | xxx,xxx        |
| Выбытия                                 | -                     | -              | (xxx,xxx)                          | (xxx,xxx)            | (xxx,xxx)      |
| Приобретение дочерней компании          | -                     | xxx,xxx        | -                                  | -                    | xxx,xxx        |
| Выбытие дочерних компаний               | -                     | (xxx,xxx)      | -                                  | -                    | (xxx,xxx)      |
| <b>На 31.12.05</b>                      | <b>xxx,xxx</b>        | <b>xxx,xxx</b> | <b>xxx,xxx</b>                     | <b>xxx,xxx</b>       | <b>xxx,xxx</b> |
| Накопленная амортизация на 01.01.05     | xxx,xxx               | xxx,xxx        | xxx,xxx                            | xxx,xxx              | xxx,xxx        |
| Амортизация за год                      | xxx,xxx               |                | xxx,xxx                            | xxx,xxx              | xxx,xxx        |
| Выбытия                                 | -                     | -              | (xxx,xxx)                          | (xxx,xxx)            | (xxx,xxx)      |
| Убытки от обесценения                   | -                     | xxx,xxx        | -                                  | xxx,xxx              | -              |
| Выбытие дочерних компаний               |                       | (xxx,xxx)      | -                                  | -                    | (xxx,xxx)      |
| <b>На 31.12.05</b>                      | <b>xxx,xxx</b>        | <b>xxx,xxx</b> | <b>xxx,xxx</b>                     | <b>xxx,xxx</b>       | <b>xxx,xxx</b> |
| <b>Балансовая стоимость на 31.12.05</b> | <b>xxx,xxx</b>        | <b>xxx,xxx</b> | <b>xxx,xxx</b>                     | <b>xxx,xxx</b>       | <b>xxx,xxx</b> |

Однако есть и дополнительные специфические требования. Необходимо:

- 1) раскрывать информацию об активах с неопределенным сроком полезной службы;
- 2) отдельно описывать индивидуальные нематериальные активы, стоимость которых существенна с точки зрения отчета о финансовом положении компании в целом;
- 3) для нематериальных активов, приобретенных за счет государственных субсидий или грантов и представленных в отчете о финансовом положении по справедливой стоимости, указать стоимость их первоначального признания, балансовую стоимость таких активов на отчетную дату и применяемую модель последующего учёта;
- 4) любые ограничения прав собственности и факт передачи активов в залог в качестве обеспечения обязательств;
- 5) договорные обязательства по покупке нематериальных активов.

В случае если нематериальные активы учитываются по переоцененной стоимости, в Примечаниях необходимо раскрыть следующую информацию:

- дату переоценки по каждому классу нематериальных активов;
- балансовую стоимость по каждому классу нематериальных активов;
- балансовую стоимость по каждому классу нематериальных активов, которая сформировалась бы, если бы они учитывались по модели первоначальной стоимости;
- сумму резерва по переоценке на начало и конец периода, его изменение за период и ограничения на распределение его остатка между акционерами;
- методы и допущения, используемые для определения справедливой стоимости.

Компания также должна раскрыть сумму затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, признанную в качестве расходов периода.

Стандарт дает разъяснения, касающиеся группировки нематериальных активов. Согласно этим разъяснениям группировке подлежат активы, сходные по природе и характеру использования. Примерами таких групп могут быть:

- бренды;
- лицензии;
- заголовки, названия публикаций, если права на них зарегистрированы;
- компьютерные программы;
- авторские права, патенты и прочие права на производственное имущество, услуги или операционные права;
- рецепты, формулы, модели, дизайны или прототипы;
- нематериальные активы, находящиеся в разработке.

Приведенный перечень является иллюстративным. Группы можно объединять в более крупные или, наоборот, дробить, в зависимости от существенности и уместности представления информации в отчетности.

## 8. Интерпретация ПКИ (SIC) 32 «Нематериальные активы – затраты на интернет-сайт»

Кроме различных компьютерных программ практически все компании сегодня имеют собственные странички в Интернете (интернет-сайты). Эти странички могут быть предназначены как для внешних пользователей, для рекламы своих товаров или услуг, так и для внутренних пользователей, например, для размещения информации о корпоративной политике компании, ее миссии и т.п.

В связи с тем что затраты на создание и поддержание интернет-сайта могут быть значительными, возникла необходимость в разработке конкретных указаний по учету этих затрат.

Была выпущена интерпретация ПКИ (SIC) 32, которая и определила, что подобные затраты должны учитываться в соответствии с МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» и капитализироваться, только если выполнены все критерии признания, определенные этим стандартом. По сути, затраты на создание интернет-сайта были приравнены к затратам на опытно-конструкторские работы.

Если сайт создан исключительно для продвижения и рекламы собственной продукции, компании тяжело показать, каким образом она будет получать с высокой степенью

вероятности экономические выгоды от данного объекта. Поэтому затраты на такого рода сайты признаются в отчете о совокупном доходе.

Стадиями разработки собственного интернет-сайта являются:

1) планирование, включая:

- анализ возможностей технической реализации
- определение целей и спецификаций
- оценка альтернатив и выбор вариантов

Данная стадия схожа со стадией исследования – следовательно, расходы на данном этапе отражаются в отчете о совокупном доходе.

2) разработка инфраструктуры и приложений, включая:

- получение имени домена
- покупка и разработка операционных программ
- установка подготовленных программ
- пробное тестирование устойчивости системы

3) разработка графического дизайна, включая:

- разработка дизайна интернет-страниц

4) разработка контента (содержания)

- создание, покупка, подготовка и загрузка информации на сайт (графической или текстовой). Эта информация может храниться в отдельной базе данных, интегрированной с интернет-сайтом, или быть закодированной напрямую на интернет-сайте.

Стадии 2, 3 и 4 по своей сути схожи со стадией разработки внутренне созданного нематериального актива. Затраты этих периодов капитализируются, если выполняются критерии признания нематериального актива в соответствии с МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы».

После того как разработка сайта завершена, начинается этап операционного использования, во время которого происходит поддержка приложений, графики, информации на сайте. Расходы данного этапа признаются расходами отчета о совокупном доходе, если только они не удовлетворяют критериям признания нематериального актива согласно МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы».

Данная интерпретация не распространяется на расходы на покупку, разработку и поддержание оборудования (серверы, Интернет соединения и т.д.) – они учитываются в соответствии с МСФО (IAS) 16 «Основные средства».

**В результате изучения этой сессии вы должны были научиться:**

- проводить различия между гудвиллом и прочими нематериальными активами;
- обсуждать характер и возможные подходы к учёту внутренне созданного гудвила;
- определять критерии первоначального признания и оценки нематериальных активов;
- описывать и применять требования МСФО (IAS) 38 к внутренне созданным активам, кроме гудвила, например, исследования и разработки.



# **МСФО (IAS) 40**

## **Инвестиционная собственность**

**План сессии**

|                                                                   |             |
|-------------------------------------------------------------------|-------------|
| <b>1. Введение .....</b>                                          | <b>1702</b> |
| <b>2. Определения .....</b>                                       | <b>1702</b> |
| <b>3. Критерии признания .....</b>                                | <b>1703</b> |
| <b>4. Первоначальная оценка .....</b>                             | <b>1703</b> |
| <b>5. Последующие затраты .....</b>                               | <b>1704</b> |
| <b>6. Последующая оценка .....</b>                                | <b>1704</b> |
| 6.1 Модель учёта по первоначальной стоимости                      | 1704        |
| 6.2 Модель учёта по справедливой стоимости                        | 1705        |
| 6.3 Невозможность достоверной оценки справедливой стоимости       | 1705        |
| <b>7. Переклассификации .....</b>                                 | <b>1706</b> |
| <b>8. Прекращение признания инвестиционной собственности.....</b> | <b>1708</b> |
| <b>9. Раскрытие информации в примечаниях.....</b>                 | <b>1708</b> |
| 9.1 Общие требования                                              | 1708        |
| 9.2 Модель учёта по справедливой стоимости                        | 1709        |
| 9.3 Модель учёта по первоначальной стоимости                      | 1710        |

## 1. Введение

МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная собственность» определяет порядок учёта инвестиционной собственности и соответствующие требования к раскрытию информации.

МСФО (IAS) 40 не рассматривает следующие виды имущества:

- собственность, занимаемую владельцем (МСФО (IAS) 16 «Основные средства»);
- имущество, предназначенное для продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности (МСФО (IAS) 2 «Запасы»);
- объекты незавершённого строительства или находящиеся на стадии реконструкции по поручению третьих лиц (МСФО (IAS) 11 «Договоры подряда»);
- собственность, учитываемая в соответствии с МСФО (IAS) 17 «Аренда» (кроме случаев, когда арендуется инвестиционная собственность на условиях финансовой аренды и сдаётся инвестиционная собственность на условиях операционной аренды, которая учитывается по модели справедливой стоимости);
- биологические активы, относящиеся к сельскохозяйственной деятельности (МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»);
- права на разработку минеральных ресурсов, полезных ископаемых и иных невозобновляемых природных ресурсов.

## 2. Определения

**Инвестиционная собственность (*investment property*)** – это собственность (земля, здание, либо часть здания, либо и то и другое), находящаяся в распоряжении собственника или арендатора по договору финансовой аренды с целью получения доходов от аренды или от прироста стоимости собственности, или того и другого, но не для:

- производства или поставки товаров, оказания услуг или для административных целей;
- продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности.

**Собственность, занимаемая владельцем (*owner-occupied property*)** – это собственность, находящаяся в распоряжении (владельца или арендатора по договору финансовой аренды), предназначенная для использования в производстве или поставке товаров, оказания услуг или в административных целях.

**Справедливая стоимость (*fair value*)** – стоимость актива в сделке между хорошо осведомлёнными, желающими совершить такую сделку, независимыми сторонами.

Инвестиционная собственность предназначена для получения доходов от аренды или от прироста стоимости собственности, либо от того и другого. Поэтому денежные потоки, генерируемые инвестиционной собственностью, как правило, не связаны с остальными активами компании. Это отличает инвестиционную собственность от собственности, занимаемой владельцем.

Примеры объектов инвестиционной собственности:

- земля, предназначенная для получения выгод от повышения ее стоимости в долгосрочной перспективе, а не для реализации в краткосрочной перспективе в ходе обычной хозяйственной деятельности;
- земля, дальнейшее предназначение которой в настоящее время пока не определено. В случае если компания не приняла решение, что она будет использовать землю в качестве собственности, занимаемой владельцем, или для реализации в

краткосрочной перспективе в ходе обычной хозяйственной деятельности, то считается, что земля предназначена для получения дохода от прироста ее стоимости;

- здание, находящееся в собственности отчитывающейся компании (или находящееся в распоряжении отчитывающейся компании по договору финансовой аренды) и предоставленное в аренду по одному или нескольким договорам операционной аренды;
- здание, не занятое в настоящее время, но предназначенное для сдачи в аренду по одному или нескольким договорам операционной аренды;
- объекты незавершённого строительства или находящиеся на стадии реконструкции, которые предполагается в будущем использовать в качестве инвестиционной собственности.

В отдельных случаях часть объекта может использоваться для получения доходов от аренды или от прироста стоимости собственности; а другая часть – для производства или поставки товаров, оказания услуг или для административных целей. Если данные части объекта могут быть реализованы (отданы в финансовую аренду) независимо друг от друга, то компания учитывает указанные части объекта по отдельности. Если же части объекта нельзя реализовать по отдельности, то объект считается инвестиционной собственностью только тогда, когда незначительная часть этого объекта предназначена для производства или поставки товаров, оказания услуг или для административных целей.

Иногда компания владеет недвижимостью, которую арендует и занимает материнская компания или другая компания группы. Такая недвижимость не может быть классифицирована в консолидированной финансовой отчётности как инвестиционная собственность, поскольку, с позиции группы, она является занимаемой владельцем. Однако, с точки зрения организации, владеющей этой недвижимостью, она является инвестиционной собственностью, если удовлетворяет определению.

### 3. Критерии признания

Инвестиционная собственность признаётся, когда одновременно выполняются следующие критерии:

- соответствие определению;
- существует высокая вероятность получения компанией будущих экономических выгод от использования данного объекта инвестиционной собственностью;
- себестоимость объекта инвестиционной собственности может быть надёжно оценена.

### 4. Первоначальная оценка

Объект инвестиционной собственности должен первоначально оцениваться по себестоимости.

Себестоимость объекта инвестиционной собственности должна включать в себя покупную цену и прямые затраты по сделке (например, стоимость профессиональных юридических услуг, налоги на передачу прав собственности и прочее).

В себестоимость объекта инвестиционной собственности не включаются следующие затраты:

- затраты по вводу в эксплуатацию, кроме тех случаев, когда такие затраты необходимы для приведения объекта в рабочее состояние;



- первоначальные операционные убытки, например, до выхода на запланированный уровень сдачи офисных помещений в аренду;
- затраты на сверхнормативное потребление материалов, трудовых и прочих ресурсов при сооружении или реконструкции объектов собственности.

Если объект инвестиционной собственности приобретается на условиях отсрочки платежа, он будет признаваться по приведённой (дисконтированной) стоимости будущих денежных выплат за него. Разница между стоимостью первоначального признания объекта инвестиционной собственности и суммарными выплатами признаётся как процентный расход на протяжении всего периода отсрочки.

Объект инвестиционной собственности, полученный по договору финансовой аренды, учитывается в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 17 «Аренда».

Также компания может приобретать объект инвестиционной собственности путем обмена на другой актив/активы. Когда один актив приобретается в обмен на другой актив, то приобретаемый актив должен быть оценён по справедливой стоимости. За основу оценки может быть взята и справедливая стоимость передаваемого актива, если она точнее и легче определяется.

Однако если сделка не носит коммерческий характер и справедливые стоимости не могут быть надёжно определены, то объект инвестиционной собственности признаётся в отчёте о финансовом положении по балансовой стоимости переданного актива.

## **5. Последующие затраты**

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

Если часть инвестиционной собственности требует замены в течение срока её полезной службы, соответствующие затраты могут быть капитализированы, если выполнены критерии признания актива.

## **6. Последующая оценка**

МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная собственность» предусматривает две модели последующего учёта объектов инвестиционной собственности:

- модель учёта по первоначальной стоимости;
- модель учёта по справедливой стоимости.

Компания должна выбрать модель последующего учёта для всех объектов инвестиционной собственности.

### **6.1 Модель учёта по первоначальной стоимости**

После первоначального признания компания, выбравшая модель учёта по первоначальной стоимости, должна отражать все объекты инвестиционной собственности по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения активов (в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 16 «Основные средства» к данной модели).

Если объект инвестиционной собственности отвечает критериям признания актива, предназначенного для продажи, он должен быть учтен в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Необоротные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность».

## 6.2 Модель учёта по справедливой стоимости

После первоначального признания компания, выбравшая модель учёта инвестиционной собственности по справедливой стоимости, должна оценивать всю свою инвестиционную собственность по справедливой стоимости, за исключением случаев, когда невозможно надёжно оценить справедливую стоимость.

Прибыль или убыток, возникающий от изменения справедливой стоимости инвестиционной собственности, необходимо относить на финансовый результат периода, в котором они возникли.

Справедливая стоимость инвестиционной собственности должна отражать рыночную конъюнктуру и фактические условия, действующие по состоянию на отчётную дату.

При определении справедливой стоимости инвестиционной собственности компания не вычитает затраты, которые могут возникнуть в связи с реализацией или прочим выбытием актива.

Наилучшим подтверждением справедливой стоимости, как правило, являются действующие на активном рынке цены на аналогичное имущество, расположенное на той же территории, находящееся в том же состоянии, на которое распространяются схожие условия аренды и прочих договоров.

При отсутствии действующих цен на активном рынке компания учитывает информацию из различных источников, в том числе:

- из действующих цен на активном рынке имущества иного характера, в другом состоянии или на другой территории (либо имущества, на которое распространяются другие условия аренды или иных договоров), скорректированных с учётом имеющихся различий;
- из наиболее близких по времени цен на менее активных рынках, скорректированных с учетом любых изменений экономических условий после даты заключения сделок по этим ценам;
- из дисконтированных прогнозов будущих денежных потоков исходя из достоверных оценок будущих денежных потоков, в основе которых лежат условия действующих договоров аренды и иных контрактов, а также (где это возможно) данных из внешних источников, такие как действующие тарифы за аренду аналогичного имущества на той же территории. При этом используются коэффициенты дисконтирования, учитывающие оцениваемую рынком степень неопределенности в отношении размера и сроков получения денежных потоков.

В оценке справедливой стоимости инвестиционной собственности не учитываются предстоящие капитальные вложения в целях обновления или совершенствования объектов инвестиционной собственности, а также будущие экономические выгоды от предстоящих капитальных вложений.

## 6.3 Невозможность достоверной оценки справедливой стоимости

Предполагается, что компания всегда может надёжно определить справедливую стоимость инвестиционной собственности. Однако в исключительных случаях компания не может надёжно определить справедливую стоимость инвестиционной собственности в момент её

приобретения (или когда имеющийся объект впервые приобретает статус инвестиционной собственности после изменения его предназначения). Это происходит лишь в тех случаях, когда сопоставимые сделки на рынке осуществляются нечасто, и отсутствуют альтернативные оценки справедливой стоимости (например, на основе дисконтированных прогнозов денежных потоков).

Если по данным компании нет надежной оценки справедливой стоимости инвестиционной собственности на стадии незавершенного строительства, но ожидается, что возможность надежной оценки справедливой стоимости появится по завершении строительства, данный объект инвестиционной собственности учитывается по себестоимости (сумме фактических затрат) до наиболее раннего из двух событий:

- справедливая стоимость может быть надежно определена;
- строительство завершено.

Если справедливая стоимость инвестиционной собственности (кроме инвестиционной собственности на стадии незавершенного строительства) не может быть надежно определена на постоянной основе, то в таких случаях для оценки инвестиционной собственности компании надлежит использовать модель учёта по первоначальной стоимости, изложенную в МСФО (IAS) 16 «Основные средства». При этом нужно исходить из того, что ликвидационная стоимость такой инвестиционной собственности равна нулю, и компании следует применять положения МСФО (IAS) 16 вплоть до выбытия инвестиционной собственности.

## 7. Переклассификации

Перевод объекта в категорию инвестиционной собственности или исключение объекта из данной категории производится только при изменении характера использования объекта, а именно:

- владелец начинает занимать собственность – объект переводится из инвестиционной собственности в категорию «собственность, занимаемая владельцем»;
- начало реконструкции в целях реализации – объект переводится из инвестиционной собственности в запасы;
- заканчивается период, в течение которого владелец занимает собственность, – объект переводится из категории «собственность, занимаемая владельцем» в инвестиционную собственность;
- объект передается в аренду третьей стороне по договору операционной аренды – объект переводится из запасов в инвестиционную собственность.

Если компания использует модель последующей оценки инвестиционной собственности по первоначальной стоимости, то при переклассификации объектов между категориями инвестиционной собственности, «собственности, занимаемой владельцем» и запасов балансовая стоимость переклассифицируемых объектов не меняется для целей учета, оценки и раскрытия информации.

При переводе объекта инвестиционной собственности, **отражаемой по справедливой стоимости, в категорию «собственность, занимаемая владельцем»** или «запасы» в качестве первоначальной стоимости данного объекта для последующего учёта согласно МСФО (IAS) 16 «Основные средства» или МСФО (IAS) 2 «Запасы» выступает его справедливая стоимость по состоянию на дату изменения характера его использования.

**Пример 1.**

На конец периода в отчёте о финансовом положении компании имеется здание, сдаваемое в аренду и учитываемое как инвестиционная собственность. На этот момент справедливая стоимость здания равна его балансовой стоимости – \$8 млн. Принято решение начать использовать здания для своих нужд.

Будут сделаны следующие проводки по переклассификации:

Дт Основные средства \$8,000,000

Кт Инвестиционная собственность \$8,000,000

Если собственность, **занимаемая владельцем, переходит в категорию инвестиционной собственности**, учитываемой по справедливой стоимости, то компании следует применять положения МСФО (IAS) 16 «Основные средства» до даты изменения предназначения объекта.

Вплоть до момента, когда собственность, занимаемая владельцем, переходит в категорию инвестиционной собственности, отражаемой по справедливой стоимости, компании следует продолжать начисление амортизации указанной собственности и признавать убытки от её обесценения. Разница между балансовой стоимостью имущества и его справедливой стоимостью по состоянию на вышеуказанную дату учитывается так же, как переоценка в соответствии с МСФО (IAS) 16 «Основные средства». Другими словами:

- уменьшение балансовой стоимости объекта относится на прибыль или убыток за период. Тем не менее, если переоценка не является первичной, то снижение стоимости будет осуществлено сначала за счёт снижения ранее признанных резервов по переоценке и лишь затем будет относиться на прочие убытки в отчёте о совокупном доходе;
- увеличение балансовой стоимости объекта учитывается следующим образом:
  - увеличение балансовой стоимости объекта в сумме, равной величине ранее признанного убытка от обесценения данного объекта, относится на прибыль или убыток за период. Увеличенная за счёт восстановления убытка от обесценения балансовая стоимость актива не должна превышать балансовую стоимость, которая была бы определена (за вычетом амортизации), если бы в предыдущие годы для актива не признавался убыток от обесценения;
  - оставшаяся часть суммы увеличения балансовой стоимости относится на счёт учёта резервов по переоценке в разделе Капитал. При последующем выбытии объекта инвестиционной собственности включённый в состав капитала резерв переоценки может быть списан на счёт нераспределённой прибыли. Списание стоимости объекта от переоценки на счёт нераспределённой прибыли не отражается в отчёте о совокупном доходе.

Для перевода объекта из запасов в категорию инвестиционной собственности, учитываемой по справедливой стоимости, разница между справедливой стоимостью объекта по состоянию на дату переклассификации и его предыдущей балансовой стоимостью следует отнести на прибыль или убыток за период.



## 8. Прекращение признания инвестиционной собственности

Прекращение признания объекта инвестиционной собственности означает необходимость его исключения из отчета о финансовом положении, и это происходит:

- при его выбытии;
- если более не ожидается экономических выгод от его использования.

Выбытие объекта инвестиционной собственности может происходить различными способами (например, путем продажи или заключения договора финансовой аренды). При определении даты выбытия такого актива компания применяет критерии МСФО (IAS) 18 «Выручка» для признания выручки от продажи товаров. МСФО (IAS) 17 «Аренда» применяется к выбытию путем заключения договора финансовой аренды или продажи с обратной арендой.

Прибыль или убытки, возникающие в результате вывода из эксплуатации или выбытия объекта инвестиционной собственности, определяются как разница между чистыми поступлениями от выбытия и балансовой стоимостью актива и отражаются в отчёте о совокупном доходе (если иное не установлено положениями МСФО (IAS) 17 «Аренда» по продаже с обратной арендой).

Компенсация, предоставляемая третьими сторонами в связи с обесценением, утратой или передачей инвестиционной собственности, подлежит признанию в отчёте о совокупном доходе, когда она становится подлежащей к получению.

## 9. Раскрытие информации в примечаниях

### 9.1 Общие требования

Компании следует раскрывать следующую информацию:

- модель учёта инвестиционной собственности;
- при использовании модели учёта по справедливой стоимости необходимо раскрыть инвестиционную собственность, находящуюся в операционной аренде и учитываемую в составе инвестиционной собственности;
- критерии, разработанные компанией в целях разграничения объектов инвестиционной собственности и собственности, занимаемой владельцем, в тех случаях, когда классификация объектов представляется затруднительной, а также имущества, предназначенного для продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности;
- методы и существенные допущения, использованные при определении справедливой стоимости инвестиционной собственности. При этом указывается, что послужило основой для определения справедливой стоимости: объективная рыночная информация или в большей мере другие факторы (которые следует раскрыть) в связи с характером объекта и отсутствием сопоставимой рыночной информации;
- степень, в которой справедливая стоимость объекта инвестиционной собственности (отражённая в финансовой отчётности или раскрытая в пояснениях к отчетности) основана на оценке независимого оценщика, обладающего признанной и соответствующей профессиональной квалификацией, а также недавним опытом проведения оценки инвестиционной собственности той же категории и расположенной на той же территории, что и оцениваемый объект. Факт отсутствия подобной оценки раскрывается в Примечаниях к финансовой отчетности;
- показатели, отраженные в отчёте о совокупном доходе:



- арендный доход от инвестиционной собственности;
- прямые операционные расходы (в том числе расходы на ремонт и текущее обслуживание), относящиеся к инвестиционной собственности, от которой в отчётном периоде был получен арендный доход;
- прямые операционные расходы (в том числе расходы на ремонт и текущее обслуживание), относящиеся к инвестиционной собственности, которая не принесла арендного дохода за отчётный период;
- наличие и размер ограничений в отношении возможности реализации инвестиционной собственности либо распределения дохода или выручки от выбытия;
- существенные договорные обязательства, касающиеся приобретения, строительства или реконструкции инвестиционной собственности либо договора на проведение ремонта, текущего обслуживания или улучшений инвестиционной собственности.

## 9.2 Модель учёта по справедливой стоимости

Помимо информации, указанной выше и раскрываемой в примечаниях к финансовой отчётности, компания, применяющая модель учёта по справедливой стоимости, также должна представлять сверку балансовой стоимости инвестиционной собственности на начало и конец отчётного периода, указывая следующее:

- прирост стоимости, отдельно раскрывая данные о приобретении объектов и капитализации последующих затрат;
- прирост стоимости в результате приобретения путем объединения компаний;
- переклассификации в категорию активов, предназначенных на продажу, и прочие выбытия;
- чистую прибыль или убытки в результате изменений справедливой стоимости;
- чистые курсовые разницы, возникающие при пересчете показателей финансовой отчетности в иную валюту презентации или пересчете отчетности зарубежных операций в валюту отчетности компании, подготавливающей отчетность;
- переводы объектов между категориями инвестиционной собственности, запасов и собственность, занимаемой владельцем;
- прочие изменения.

В исключительных случаях, когда компания из-за отсутствия надежной оценки справедливой стоимости отражает объект инвестиционной собственности, используя модель учёта по первоначальной стоимости (МСФО (IAS) 16 «Основные средства»), суммы, относящиеся к данному объекту инвестиционной собственности, следует раскрывать в сверке отдельно от сумм, относящихся к прочим объектам инвестиционной собственности. Кроме того, компании надлежит раскрывать следующую информацию:

- описание объекта инвестиционной собственности;
- разъяснение причин, в силу которых справедливая стоимость не может быть определена с достаточной степенью надежности;
- по возможности границы, в которых предположительно находится величина справедливой стоимости инвестиционной собственности;
- при выбытии объекта инвестиционной собственности, не отражаемого по справедливой стоимости:

- факт выбытия объекта инвестиционной собственности, не отражаемого по справедливой стоимости;
- балансовую стоимость данного объекта инвестиционной собственности по состоянию на момент реализации;
- сумму признанной прибыли или убытка.

### 9.3 Модель учёта по первоначальной стоимости

Дополнительно к информации, необходимой к раскрытию в соответствии с общими требованиями, изложенными выше, компания, применяющая модель учёта инвестиционной собственности по первоначальной стоимости, также раскрывает следующую информацию:

- использованные методы амортизации;
- срок полезной службы активов или использованные нормы амортизации;
- балансовую стоимость и накопленную амортизацию (вместе с накопленным убытком от обесценения) на начало и конец отчётного периода;
- сверку балансовой стоимости инвестиционной собственности на начало и конец отчётного периода, указывая следующее:
  - прирост стоимости, отдельно раскрывая данные о приобретении объектов и капитализации последующих затрат;
  - прирост стоимости в результате приобретения путем объединения компаний;
  - переклассификации в категорию активов, предназначенных на продажу, и прочие выбытия;
  - амортизационные начисления;
  - убытки от обесценения и их восстановление;
  - чистые курсовые разницы, возникающие при пересчете показателей финансовой отчетности в иную валюту презентации или пересчете отчетности зарубежных операций в валюту отчетности компании, подготавливающей отчетность;
  - переводы объектов между категориями инвестиционной собственности, запасов и собственность, занимаемой владельцем;
  - прочие изменения.
- справедливую стоимость инвестиционной собственности. В исключительных случаях, когда компания не может определить справедливую стоимость инвестиционной собственности с достаточной степенью надежности, ей следует раскрывать следующую информацию:
  - описание инвестиционной собственности;
  - разъяснение причин, в силу которых справедливая стоимость не может быть рассчитана с достаточной степенью надежности;
  - границы (по возможности), в которых предположительно находится величина справедливой стоимости инвестиционной собственности.

**В результате изучения данной темы вы должны научиться:**

- описать, каким образом подход к учёту объектов инвестиционной собственности может отличаться от подхода к учёту других объектов собственности;
- применять положения МСФО (IAS) 40 к объектам инвестиционной собственности.

# **МСФО (IAS) 37**

## **Резервы, условные обязательства и условные активы**

**План сессии**

|                                                                                                                                                                 |             |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|
| <b>1. Введение.....</b>                                                                                                                                         | <b>1802</b> |
| <b>2. Определения .....</b>                                                                                                                                     | <b>1802</b> |
| <b>3. Связь между резервами и условными обязательствами .....</b>                                                                                               | <b>1803</b> |
| <b>4. Критерии признания резервов.....</b>                                                                                                                      | <b>1803</b> |
| 4.1. Текущее (существующее) обязательство                                                                                                                       | 1804        |
| 4.2. Прошрое событие                                                                                                                                            | 1804        |
| 4.3. Вероятное выбытие ресурсов, заключающих экономические выгоды                                                                                               | 1805        |
| 4.4. Надежная оценка обязательства                                                                                                                              | 1806        |
| <b>5. Условные активы и обязательства .....</b>                                                                                                                 | <b>1806</b> |
| <b>6. Оценка резервов.....</b>                                                                                                                                  | <b>1806</b> |
| 6.1. Ожидаемая стоимость                                                                                                                                        | 1807        |
| 6.2. Наиболее вероятный результат                                                                                                                               | 1808        |
| <b>7. Возмещения.....</b>                                                                                                                                       | <b>1808</b> |
| <b>8. Учет резервов.....</b>                                                                                                                                    | <b>1808</b> |
| 8.1. Первоначальное признание                                                                                                                                   | 1808        |
| 8.2. Изменения в оценках резервов                                                                                                                               | 1809        |
| 8.3. Затраты на вывод из эксплуатации                                                                                                                           | 1809        |
| 8.4. Использование резервов                                                                                                                                     | 1811        |
| <b>9. Практика применения правил признания и оценки резервов в конкретных обстоятельствах.....</b>                                                              | <b>1811</b> |
| 9.1. Будущие операционные убытки                                                                                                                                | 1811        |
| 9.2. Обременительные договоры                                                                                                                                   | 1811        |
| 9.3. Реструктуризация                                                                                                                                           | 1811        |
| 9.4. Резервы на ремонт и обслуживание                                                                                                                           | 1813        |
| 9.5. Затраты на ремонт в отсутствие законодательных норм                                                                                                        | 1813        |
| 9.6. Затраты на ремонт, требуемые законодательством                                                                                                             | 1813        |
| <b>10. Раскрытие информации .....</b>                                                                                                                           | <b>1814</b> |
| 10.1. Резервы                                                                                                                                                   | 1814        |
| 10.2. Условные обязательства                                                                                                                                    | 1815        |
| 10.3. Условные активы                                                                                                                                           | 1815        |
| 10.4. Редкие случаи                                                                                                                                             | 1815        |
| <b>11. КИМФО (IFRIC) 1 «Изменения существующих обязательств по выводу активов из эксплуатации, восстановлению участка и других подобных обязательств» .....</b> | <b>1816</b> |



## 1. Введение

МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» применяется ко всем резервам и условным статьям, кроме тех, на которые распространяются конкретные требования прочих стандартов, а именно:

- МСФО (IFRS) 3 «Объединения компаний»;
- МСФО (IAS) 11 «Договоры подряда»;
- МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»;
- МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»;
- МСФО (IAS) 17 «Аренда».

МСФО (IAS) 37 применяется только к тем резервам, которые удовлетворяют критериям признания обязательств, но не к резервам, являющимся, по сути, корректировкой стоимости активов в отчёте о финансовом положении (таких как амортизация основных средств, резерв по сомнительным долгам). Стандарт применим к резервам на реструктуризацию (включая прекращенную деятельность, в отношении которой могут потребоваться дополнительные раскрытия в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Необоротные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»).

Однако МСФО (IAS) 37 не применяется

- к учёту финансовых инструментов (МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»); и
- к учёту незавершённых контрактов (тех, по которым ни одна из сторон не выполнила свои договорные обязательства, или обе стороны выполнили лишь часть своих обязательств в одинаковых объёмах), кроме случаев, когда такие контракты являются обременительными.

## 2. Определения

**Резерв (*provision*)** – это обязательство на неопределённую сумму или с неопределённым сроком погашения.

**Обязательство (*liability*)** – это текущая (существующая) задолженность компании, возникшая в результате прошлых событий, погашение которой приведет к уменьшению ресурсов, содержащих экономические выгоды.

**Обязывающее событие (*obligating event*)** – это событие, которое приводит к возникновению юридического или фактического обязательства, в результате чего у компании нет иной альтернативы, как только исполнить это обязательство.

**Юридическое (правовое) обязательство (*legal obligation*)** – это обязательство, вытекающее из:

- договора (через его явные или подразумеваемые условия);
- законодательства; или
- других действий закона.

**Фактическое обязательство (*constructive obligation*)** – это обязательство, вытекающее из действий компании, когда установившейся практикой прошлой деятельности, публикуемой политикой или достаточно конкретным текущим заявлением компания указала другим

сторонам, что она примет на себя определенные обязанности и создала действительные ожидания со стороны этих других сторон на то, что она выполнит эти обязанности.

**Условный актив (*contingent asset*)** – это возможный актив, возникающий в результате прошлых событий, существование которого будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или нескольких неопределенных будущих событий, находящихся вне полного контроля компании.

**Условное обязательство (*contingent liability*)** – это:

- либо возможное обязательство, возникающее в результате прошлых событий и существование которого будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или нескольких неопределенных будущих событий, находящихся вне полного контроля компании;
- либо текущее (существующее) обязательство, возникающее в результате прошлых событий, но не признаваемое потому, что:
  - нет вероятности того, что погашение обязательства приведет к уменьшению ресурсов, содержащих экономические выгоды; или
  - стоимость обязательства не может быть надежно оценена.

**Обременительный договор (*onerous contract*)** – это договор, неизбежные затраты на выполнение обязательств по которому превышают экономические выгоды, которые ожидается по нему получить.

**Реструктуризация (*restructuring*)** – это программа, которая спланирована и контролируется руководством компании и существенно изменяет:

- либо масштаб хозяйственной деятельности, осуществляемой компанией;
- либо способ осуществления этой деятельности.

### 3. Связь между резервами и условными обязательствами

В общем смысле все резервы являются условными, поскольку не определены их время или сумма погашения. Однако в МСФО (IAS) 37 термин «условный» применяется к обязательствам и активам, которые не признаются из-за того, что их существование будет подтверждено только при наступлении или ненаступлении одного или нескольких неопределенных событий в будущем, не находящихся полностью под контролем компании.

Кроме того, термин «условное обязательство» применяется к обязательствам, не отвечающим критериям признания обязательства.

Стандарт различает **резервы**, которые, будучи существующими обязательствами, подлежат признанию в отчётности и **условные обязательства**, которые не подлежат признанию, потому что либо являются лишь возможными обязательствами, либо существующими обязательствами, не отвечающими критериям признания.

МСФО (IAS) 37 запрещает создавать резервы под будущие события и тем самым пресекает злоупотребления резервированием в целях сглаживания представляемой в отчётности прибыли.

### 4. Критерии признания резервов

Резерв должен признаваться, когда выполняются все следующие условия:

- у компании есть текущее (существующее) обязательство (юридическое или фактическое), возникшее в результате прошлого события;
- существует вероятность, что для погашения обязательства потребуется выбытие ресурсов, заключающих экономические выгоды;
- сумма обязательства может быть надежно оценена.

#### 4.1. Текущее (существующее) обязательство

Иногда бывает не ясно, имеется ли текущее обязательство или нет. В таких случаях необходимо считать, что прошлое событие создает текущее обязательство, если с учетом всех имеющихся свидетельств более вероятно, чем нет, что текущее обязательство на отчетную дату существует.

##### Пример 1.

Производитель в момент продажи предоставляет покупателям гарантии. Согласно условиям договора продажи производитель принимает на себя обязательство исправить производственные дефекты, проявившиеся в течение трех лет со дня продажи путем ремонта или замены. Исходя из прошлого опыта вероятно (то есть скорее возможно, чем нет), что по продажам будут иметься какие-то претензии.

##### Задание.

Должен ли быть сформирован резерв?

##### Решение.

Обязывающим событием является продажа товара с гарантией, которая ведет к возникновению юридического обязательства. Выбытие ресурсов вероятно для гарантий в целом.

Соответственно, необходимо создать резерв на затраты для исправления изделий по гарантии (в размере наилучшей оценки таких затрат).

#### 4.2. Прошлое событие

Прошлое событие, которое ведет к возникновению текущего обязательства, называется обязывающим событием. Чтобы событие было обязывающим, необходимо, чтобы компания не имела иной альтернативы погашению обязательства, созданного этим событием.

Это происходит только тогда, когда:

- погашение обязательства может быть осуществлено принудительно в соответствии с законодательством;
- в случае фактического обязательства, когда произошедшее событие (например, авария на очистных сооружениях компании) создает действительные ожидания других сторон в том, что компания выполнит свои обязательства.

##### Пример 2.

Компания нефтяной промышленности загрязняет окружающую среду и производит очистные работы только тогда, когда законодательство конкретной страны, в которой она действует, требует этого.

Одна из стран, в которых компания действует, не имела законодательства, требующего устранения последствий загрязнения окружающей среды, а компания загрязняла почву в этой стране на протяжении нескольких лет. По состоянию на 31 декабря 2007 года

становится понятно, что проект закона, требующего проведения очистных работ, будет введен в действие вскоре после окончания года.

**Задание.**

Должен ли быть сформирован резерв?

**Решение.**

Обязывающим событием является загрязнение почвы. Вследствие принятия закона, требующего проведения очистки, выбытие ресурсов становится вероятным. Соответственно, резерв должен быть признан в размере наилучшей оценки затрат на очистку окружающей среды.

**Пример 3.**

Магазин розничной торговли проводит политику возврата денег недовольным покупкой клиентам, даже не имея для этого юридического основания. Политика возврата денег магазином широко известна.

**Задание.**

Необходимо ли признавать резерв?

**Решение.**

Обязывающим событием является продажа товара, которая ведет к возникновению фактического обязательства, поскольку предыдущая политика магазина по этому вопросу создала действительные ожидания со стороны его клиентов в том, что магазин, в случае недовольства покупателей, будет возвращать деньги за купленные товары.

Выбытие ресурсов вероятно, так как из опыта прошлых лет известно, что найдется определенная часть покупателей, недовольных покупкой и пожелавших вернуть свои деньги. Следовательно, резерв должен быть сформировать в размере наилучшей оценки возвратов.

Очень важно обратить внимание на факт неизбежности погашения обязательства. Именно отсутствие этого факта не позволяет создавать резервы, связанные с будущими расходами в следующих случаях:

- наличие простого желания произвести эти расходы;
- ожидание будущих операционных убытков;
- ожидание обесценения активов.

Все эти события могут произойти и привести к текущим обязательствам, а могут и не произойти.

**4.3. Вероятное выбытие ресурсов, заключающих экономические выгоды**

Для того чтобы обязательство соответствовало критериям признания, необходимо не только существование текущего обязательства, но и вероятность выбытия ресурсов, заключающих экономические выгоды, с целью погашения этого обязательства.

Выбытие ресурсов или иное событие в данном случае рассматривается как вероятное, если его наступление более вероятно, чем нет.

**Пример 4.**

Согласно новому законодательству компания обязана оснастить свои предприятия дымовыми фильтрами до 30 июня 2007 года. Компания не установила фильтры.

**Задание.**

Необходимо ли признавать резерв?

**Решение.**

На отчётную дату 31 декабря 2006 года.

На эту дату нет обязывающего события как в отношении затрат на установку дымовых фильтров, так и в отношении штрафов по новому закону.

Соответственно в отношении установки дымовых фильтров никакого резерва не признается.

На отчётную дату 31 декабря 2007 года.

На указанную дату у компании, в случае если она не установит дымовые фильтры, может возникнуть обязательство по выплате штрафов согласно новому закону, поскольку обязывающее событие произошло.

Резерв признается исходя из наилучшей оценки штрафных санкций, которые более вероятно, чем нет, будут наложены на компанию в случае нарушения ею законодательства.

**4.4. Надежная оценка обязательства**

За исключением достаточно редких случаев компания способна определить диапазон возможных результатов событий и поэтому в состоянии сделать оценку обязательства, достаточно надежную для использования при признании резерва. Если невозможно надежно оценить сумму обязательства, компания должна раскрыть условное обязательство в примечаниях.

**5. Условные активы и обязательства**

Компания не должна признавать условные активы и обязательства, поскольку их существование зависит от наступления или ненаступления будущих неопределенных событий, находящихся вне контроля компании.

Там, где компания совместно ответственна по обязательству, часть обязательства, которую, как ожидается, погасят другие стороны, считается условным обязательством. Компания признает резерв в той части обязательства, по которой вероятно выбытие ресурсов, заключающих экономические выгоды, кроме исключительно редких случаев, когда не может быть сделана надежная оценка обязательства.

Условные обязательства должны быть раскрыты в примечаниях к финансовой отчётности, кроме тех случаев, когда возможность выбытия ресурсов, заключающих экономические выгоды, является маловероятной.

Условные активы должны быть раскрыты в примечаниях к финансовой отчётности в тех случаях, когда возможность поступления экономических выгод является вероятной.

Условные активы и обязательства должны регулярно оцениваться для того, чтобы обеспечить соответствующее отражение этих изменений в финансовой отчётности.

**6. Оценка резервов**

Сумма, признанная в качестве резерва, должна представлять собой наилучшую оценку затрат, необходимых для погашения текущего обязательства на отчётную дату.



Наилучшая (оптимальная) оценка затрат, необходимых для погашения текущего обязательства, это сумма затрат на:

- немедленное погашение обязательства; либо
- перевод обязательства на третью сторону.

Оценка резервов определяется с помощью суждения руководства компании, дополненного опытом аналогичных операций, а в некоторых случаях – оценками независимых экспертов.

Компания при оценке резерва должна:

- принимать в расчет риски и неопределенности, присущие данному обязательству (однако неопределенность не оправдывает создания чрезмерного резерва или преднамеренного завышения обязательства);
- использовать для оценки резерва дисконтированную стоимость ожидаемых затрат с использованием доналоговой ставки (когда влияние временной стоимости денег существенно);
- принимать в расчет будущие события (такие как изменения в законах и технологические изменения) в случае, если имеется достаточное объективное свидетельство того, что они произойдут;
- не принимать в расчет прибыль от ожидаемого выбытия активов и налоговые последствия;
- придерживаться концепции осмотрительности.

Характер события (или событий), к которому привязан резерв, влияет на подход к оценке создаваемого резерва.

### 6.1. Ожидаемая стоимость

В случае, когда имеется целый ряд сходных обязательств (например, гарантии качества проданных товаров), вероятность возникновения потребности оттока ресурсов для исполнения этих обязанностей определяется путем рассмотрения всего класса обязательств в совокупности.

В этом случае для получения наилучшей оценки резерва часто применяются статистические методы; сумма резерва оценивается путем взвешивания всех возможных результатов по их соответствующим вероятностям. Такой метод оценки называется методом ожидаемой стоимости.

#### Пример 5.

Компания продает товары с гарантией, по которой покупателям покрываются затраты на ремонт любого производственного брака, выявленного в течение шести месяцев после покупки. Если бы небольшие дефекты были обнаружены в каждом проданном изделии, то затраты на ремонт составили бы \$1 млн. При обнаружении крупных дефектов в каждом проданном изделии затраты на ремонт составили бы \$4 млн. Прошлый опыт компании и ожидания на будущее указывают на то, что в наступающем году 75% изделий не будут иметь дефектов, 20% будут иметь незначительные дефекты, а 5% – крупные дефекты. Компания оценивает вероятность выбытия ресурсов по гарантийным обязательствам в целом.

#### Задание.

Рассчитать сумму гарантийного резерва на ремонт товаров.

**Решение.**

$$(75\% \text{ от нуля}) + (20\% \text{ от } \$1 \text{ млн.}) + (5\% \text{ от } \$4 \text{ млн.}) = \$400,000$$
**6.2. Наиболее вероятный результат**

В случае, когда резерв привязан к одной статье (событию) или небольшому числу событий, метод ожидаемой стоимости не применяется, а используется метод наиболее вероятного результата.

**Пример 6.**

Компания должна исправить значительный дефект в оборудовании, произведенном для заказчика.

По оценкам технических специалистов стоимость ремонтных работ составит ориентировочно \$1,000, а вероятность того, что дефект будет исправлен с первой попытки, составляет около 80%.

**Решение.**

Создается резерв в сумме \$1,000, так как это является наиболее вероятным результатом.

**7. Возмещения**

Когда ожидается, что некоторые или все затраты, необходимые для погашения обязательства, будут возмещены другой стороной, то возмещение будет признаваться тогда и только тогда, когда действительно определено, что возмещение будет получено компанией, погашающей обязательство. Возмещение должно рассматриваться как отдельный актив. Сумма, признанная в отношении возмещения, не должна превышать сумму резерва.

В отчёте о совокупном доходе расход, относящийся к резерву, может быть представлен за вычетом суммы, признанной в отношении возмещения.

**8. Учет резервов****8.1. Первоначальное признание**

МСФО (IAS) 37 содержит детальные указания относительно порядка признания и оценки резервов, но ничего не говорит о дебетовых проводках, осуществляемых на момент первоначального признания и последующих оценок резерва.

При первоначальном признании резерва дебетовая проводка в зависимости от обстоятельств может представлять собой как расходы, так и актив. Актив возникнет в том случае, если в будущем ожидается получение от операции экономической выгоды.

**Пример 7.****Политика возврата денег**

Магазин розничной торговли проводит политику возврата денег недовольным покупкой клиентам. Как правило, такие претензии составляют 1% от суммы реализации. На 31 декабря 2007 г. сумма реализации составила \$1,000,000.

**31.12.07 г. Проводка по признанию резерва**

|                                |          |          |
|--------------------------------|----------|----------|
| Дт Расходы по созданию резерва | \$10,000 |          |
| Кт Резерв                      |          | \$10,000 |

**8.2. Изменения в оценках резервов**

Резервы должны пересматриваться на каждую отчётную дату и корректироваться для отражения текущей наилучшей оценки. Если более нет вероятности того, что выбытие ресурсов, заключающих экономические выгоды, потребуется для погашения обязательства, то признание резерва должно быть прекращено.

Там, где применяется дисконтирование, балансовая сумма резерва увеличивается в каждом периоде вследствие сокращения периодов дисконтирования. Это увеличение признается в качестве процентных расходов.

**Пример 8.**

Обязывающее событие произошло 1 января 2007 г. В результате этого события компания через 10 лет должна выплатить \$20,000. Ставка дисконтирования равна 8%.

**Решение.**

1 января 2007 г. первоначальное признание резерва:

|                                                            |       |       |
|------------------------------------------------------------|-------|-------|
| Дт Расходы на создание резерва (отчёт о совокупном доходе) | 9,264 |       |
| Кт Резерв ( $20,000 \times 1 / 1.08^{10} = 9,264$ )        |       | 9,264 |

31 декабря 2007 г. последующая оценка резерва:

|                                                   |     |     |
|---------------------------------------------------|-----|-----|
| Дт Процентные расходы (отчёт о совокупном доходе) | 741 |     |
| Кт Резерв ( $8\% \times 9,264$ )                  |     | 741 |

|                                   |       |  |
|-----------------------------------|-------|--|
| Остаток резерва на начало периода | 9,264 |  |
|-----------------------------------|-------|--|

|                      |            |  |
|----------------------|------------|--|
| Начисленные проценты | <u>741</u> |  |
|----------------------|------------|--|

|                                  |        |  |
|----------------------------------|--------|--|
| Остаток резерва на конец периода | 10,005 |  |
|----------------------------------|--------|--|

31 декабря 2008 г.

|                                                   |     |     |
|---------------------------------------------------|-----|-----|
| Дт Процентные расходы (отчёт о совокупном доходе) | 800 |     |
| Кт Резерв ( $8\% \times 10,005$ )                 |     | 800 |

|                                   |        |  |
|-----------------------------------|--------|--|
| Остаток резерва на начало периода | 10,005 |  |
|-----------------------------------|--------|--|

|                             |            |  |
|-----------------------------|------------|--|
| Капитализированные проценты | <u>800</u> |  |
|-----------------------------|------------|--|

|                                  |        |  |
|----------------------------------|--------|--|
| Остаток резерва на конец периода | 10,805 |  |
|----------------------------------|--------|--|

**8.3. Будущие затраты на вывод из эксплуатации**

В некоторых отраслях (добывающая промышленность, атомная энергетика) необходимо нести дополнительные затраты в связи с прекращением производства и восстановлением промышленной зоны. Такие затраты называют затратами на вывод из эксплуатации или восстановление.

Резерв в отношении этих затрат должен признаваться немедленно после наступления обязывающего события (например, в начале действия договора).

Резерв может быть сформирован в отношении отсроченных затрат, которые необходимо понести в целях получения доступа к будущим экономическим выгодам. В этом случае затраты должны быть капитализированы в качестве актива.

### Пример 9.

Компания эксплуатирует морское нефтяное месторождение. Согласно лицензионному соглашению после окончания добычи морская нефтяная платформа должны быть демонтирована, а морское дно – восстановлено. 90% общих затрат относится к демонтажу платформы и восстановлению морского дна, а 10% возникает в процессе добычи нефти. На дату отчётности платформа была сооружена, но добыча нефти еще не началась.

#### Задание.

Необходимо ли признавать резерв?

#### Решение.

Сооружение нефтяной платформы приводит к возникновению юридического обязательства относительно демонтажа платформы в соответствии с лицензионным соглашением и, таким образом, является обязывающим событием. На дату отчётности, однако, обязательство устранить ущерб от добычи нефти еще не возникло.

Резерв признается в объеме оптимальной оценки 90% общих затрат на демонтаж платформы и устранение ущерба, нанесенного ее строительством. Эти затраты учитываются как часть стоимости нефтяной платформы. 10% затрат, которые возникают в процессе добычи нефти, признаются как обязательство, когда нефть добыта.

### Пример 10.

Компания А построила завод по производству строительных материалов на арендованной на 10 лет земле. Завод вводится в эксплуатацию 1 января 2007 г. Затраты на строительство составили \$50 млн.

По условиям аренды компания обязана будет убрать завод с арендованной земли по истечении срока аренды. В связи с этим событием у компании появилось обязательство по будущему выбытию актива.

Компания оценила будущие затраты по демонтажу и вывозу завода в \$10 млн.

Стоимость капитала компании А (ставка дисконтирования) равна 7%.

#### Задание.

Необходимо ли признавать резерв?

#### Решение.

1 января 2007 г. первоначальное признание резерва:

|                                                     |       |
|-----------------------------------------------------|-------|
| Дт Основные средства                                | 5,083 |
| Кт Резерв ( $10,000 \times 1 / 1.07^{10} = 5,083$ ) | 5,083 |

31 декабря 2007 г. последующая оценка резерва:

|                                                   |     |
|---------------------------------------------------|-----|
| Дт Процентные расходы (отчёт о совокупном доходе) | 356 |
| Кт Резерв ( $7\% \times 5,083$ )                  | 356 |

|                                                      |       |       |
|------------------------------------------------------|-------|-------|
| 31 декабря 2007 г. амортизация основного средства:   |       |       |
| Дт Расходы на амортизацию(отчёт о совокупном доходе) | 5,508 |       |
| Кт Актив (55,083 / 10 лет)                           |       | 5,508 |

#### 8.4. Использование резервов

Резерв может быть использован только на покрытие тех расходов, для которых он изначально был создан.

### 9. Практика применения правил признания и оценки резервов в конкретных обстоятельствах

#### 9.1. Будущие операционные убытки

Резервы не должны признаваться для будущих операционных убытков, потому что они не отвечают определению обязательства и общим критериям признания, установленным для резервов.

Ожидание будущих операционных убытков является указанием на то, что определенные активы могут быть обесценены. Компания должна проводить тестирование таких активов на обесценение в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

#### 9.2. Обременительные договоры

Если компания является стороной обременительного договора, то текущее обязательство по такому договору должно признаваться и оцениваться как резерв.

Многие договоры (например, некоторые обычные заказы на поставку) могут быть аннулированы без выплаты компенсации другой стороне, поэтому здесь отсутствует обязательство. Другие договоры устанавливают права и обязанности для каждой из договаривающихся сторон. Когда события делают такой договор обременительным, он попадает в сферу применения МСФО (IAS) 37 и существует текущее обязательство, которое необходимо признать.

#### 9.3. Реструктуризация

Примеры реструктуризации:

- продажа или прекращение направления хозяйственной деятельности;
- закрытие хозяйственных подразделений в стране либо регионе или перемещение хозяйственной деятельности из одной страны или региона в другие;
- изменения в структуре управления, например ликвидация уровня управления;
- фундаментальная реорганизация, которая оказывает существенное воздействие на характер и направленность деятельности компании.

Резерв на затраты по реструктуризации признается, когда компания:

- имеет подробный формальный план реструктуризации, определяющий по меньшей мере следующее:
  - затрагиваемое направление деятельности либо его часть;
  - основные затрагиваемые региональные подразделения;



- местоположение, функции и примерное число работников, которым будет выплачена компенсация, связанная с их сокращением;
- сумма затраты, которые будут понесены;
- сроки реализации плана;
- дала основания для появления обоснованных ожиданий относительно претворения реструктуризации в жизнь, приступив к реализации плана или объявив о его основных параметрах тем, кого он затрагивает.

Свидетельство того, что компания начала осуществление плана реструктуризации будет предоставлено, например, путем демонтажа оборудования или продажи активов, либо публичным объявлением об основных характеристиках плана.

Решение менеджмента или совета директоров о реструктуризации, принятое до отчётной даты, не создает фактического обязательства на отчётную дату, если только компания до отчётной даты:

- не начала осуществление плана реструктуризации;
- не объявила об основных характеристиках плана реструктуризации тем, кого он затрагивает, достаточно конкретным образом с целью вызвать у них действительные ожидания того, что компания будет проводить реструктуризацию.

В некоторых случаях компания начинает осуществлять план реструктуризации или объявляет о его основных характеристиках тем, кого он затрагивает, только после отчётной даты. Тогда согласно требованиям МСФО (IAS) 10 «События после отчётного периода» требуется раскрытие информации в том случае, если реструктуризация имеет такую важность, что ее нераскрытие повлияет на способность пользователей финансовой отчётности делать правильные оценки и принимать верные экономические решения.

Обязательство продать деятельность не возникает до тех пор, пока компания не будет обязана совершить продажу, то есть до появления соглашения о продаже, имеющего обязательную силу.

#### **Пример 11.**

12 декабря 2007 года правление компании приняло решение закрыть одно из своих подразделений. До отчётной даты (31 декабря 2007 года) решение не было доведено до тех, кого оно затрагивает, и никаких других шагов по осуществлению решения предпринято не было.

#### **Задание.**

Должен ли быть признан резерв?

#### **Решение.**

Поскольку обязывающего события не было, то обязательства также нет, соответственно резерв не признается.

#### **Пример 12.**

12 декабря 2007 года правление компании приняло решение закрыть одно из своих производственных подразделений.

20 декабря 2007 года правление утвердило подробный план закрытия отделения; заказчикам были разосланы письма с предупреждением о необходимости поиска альтернативных источников поставок, а персоналу отделения разосланы уведомления о предстоящем увольнении.

**Задание.**

Должен ли быть признан резерв?

**Решение.**

Обязывающим событием является доведение решения руководства компании до клиентов и работников, поскольку создает у заинтересованных лиц действительные ожидания того, что отделение будет закрыто.

Выбытие ресурсов является вероятным, соответственно, на 31 декабря 2007 года признается резерв в размере наилучшей оценки затрат на закрытие отделения.

Резерв на реструктуризацию должен включать только прямые затраты, которые соответствуют двум следующим условиям:

- обязательно вызваны реструктуризацией;
- не связаны с текущей деятельностью компании.

**9.4. Резервы на ремонт и обслуживание**

Некоторые активы, в дополнение к обычному технологическому обслуживанию, каждые несколько лет требуют значительных затрат на крупное переоснащение, модернизацию и замену ключевых компонентов. МСФО (IAS) 16 «Основные средства» требует отдельного отнесения связанных с активом расходов на его составляющие компоненты, если срок полезной службы или способ получения экономической выгоды от такого компонента и подлежащего актива различны.

**9.5. Затраты на ремонт в отсутствие законодательных норм****Пример 13.**

Печь имеет футеровку, которую по техническим причинам требуется заменять каждые пять лет. На отчётную дату футеровка используется уже три года.

**Задание.**

Должен ли быть признан резерв?

**Решение.**

Текущее обязательство заменить футеровку отсутствует, следовательно, резерв не признается.

Затраты на замену футеровки не признаются в качестве резерва, так как на отчётную дату никакое обязательство заменить футеровку не существует вне зависимости от будущих действий компании. Даже намерение понести затраты зависит от того, решит ли компания эксплуатировать футеровку далее или заменить ее.

Вместо признания резерва понесенные затраты на замену футеровки капитализируются по мере замены каждой новой футеровки в виде отдельного от печи компонента и списываются путем начисления амортизации в течение последующих пяти лет.

**9.6. Затраты на ремонт, требуемые законодательством****Пример 14.**

Авиакомпания по закону обязана раз в три года проводить капитальный ремонт своих самолетов.

**Задание.**

Должен ли быть признан резерв?

**Решение.**

Текущее обязательство по капитальному ремонту самолетов отсутствует, следовательно резерв не признается.

Затраты на ремонт самолетов не признаются в качестве резерва по той же причине, как и в предыдущем примере (Пример 13). Даже юридическое требование по ремонту не делает затраты на ремонт обязательством, поскольку не существует обязательства проводить ремонт отдельно от будущих действий компании: компания может избежать будущих затрат за счет будущих действий, например, продав самолет. Вместо признания резерва понесенные на капитальный ремонт затраты капитализируются и списываются в последующие три года путем начисления амортизации.

## 10. Раскрытие информации

### 10.1. Резервы

Для каждого класса резервов компания должна раскрывать:

- Балансовую сумму на начало и конец периода с указанием движения по следующим видам:
  - дополнительные резервы, созданные за период, включая увеличение существовавших резервов;
  - использованные суммы (то есть понесенные или начисленные против резервов) в течение периода;
  - неиспользованные суммы, восстановленные в течение периода;
  - увеличение в течение периода дисконтированных сумм, возникающее в результате течения времени, и влияние изменений в ставках дисконта.
- Краткое описание характера обязательства и предположительное время выбытия экономических выгод.
- Указание неопределенностей относительно суммы или времени такого выбытия. Там, где необходимо предоставить адекватную информацию, компания должна раскрывать основные допущения, сделанные в отношении будущих событий.
- Суммы любых ожидаемых возмещений с указанием суммы любого актива, признанного для этого возмещения.

**Пример 15.**

Производитель предоставляет гарантии покупателям трех видов его продукции в момент продажи. По условиям гарантии производитель обязуется в течение двух лет со дня продажи отремонтировать или заменить изделия, которые будут работать неудовлетворительно. На отчетную дату был признан резерв в сумме \$60,000. Резерв не дисконтировался, поскольку влияние дисконтирования не является существенным.

**Иллюстрация раскрытия информации**

Резерв в размере \$60,000 был признан в отношении расчетных гарантийных требований по изделиям, проданным в течение трех последних финансовых лет. Ожидается, что

основная часть этих затрат будет понесена в следующем финансовом году, а полностью – в течение двух лет после отчётной даты.

### **Пример 16.**

В 2007 г. компания, занятая в атомной энергетике, признает резерв на затраты по выводу из эксплуатации реактора в размере \$300 млн. Резерв оценивается исходя из допущения о том, что вывод из эксплуатации произойдет через 60-70 лет. Однако имеется возможность того, что это не произойдет раньше чем через 100-110 лет, и в таком случае дисконтированная величина затрат будет значительно ниже.

### **Иллюстрация раскрытия информации**

В отношении затрат на вывод из эксплуатации признан резерв в размере \$300 млн. Эти затраты ожидаются понести между 2067 и 2077 гг.; однако имеется возможность того, что вывод из эксплуатации не произойдет ранее 2107-2117 гг.

При оценке затрат исходя из того, что они не будут понесены ранее 2107-2117 гг., резерв был бы снижен до \$136 млн. Резерв оценивался на основе современной технологии, по текущим ценам, с применением ставки дисконта 2%.

## **10.2. Условные обязательства**

Кроме случаев, когда возможность любого выбытия ресурсов на погашение обязательства является маловероятной, для каждого класса условных обязательств на отчётную дату компания должна раскрывать краткое описание характера условного обязательства и, когда это целесообразно:

- оценочное значение его финансового воздействия;
- указание неопределённостей, относящихся к сумме или времени выбытия;
- возможность любого возмещения.

## **10.3. Условные активы**

Там, где вероятным является поступление экономических выгод, компания должна раскрывать краткое описание характера условных активов на отчётную дату и, где это целесообразно, оценочный размер их финансового воздействия.

## **10.4. Редкие случаи**

В чрезвычайно редких обстоятельствах раскрытие некоторой или всей информации, указанной выше, может, как считается, нанести серьёзный ущерб положению компании в споре с другими сторонами по предмету резерва, условного обязательства или условного актива. В таких случаях компания не должна раскрывать всю информацию, но должна раскрывать общий характер спора вместе с фактом и причиной того, почему информация не была раскрыта.

### **Пример 17.**

### **Освобождение от раскрытия информации**

Компания вовлечена в спор с конкурентом, который утверждает, что компания нарушила условия патента, и требует возмещения убытков в сумме \$100 млн. Компания признает резерв в размере наилучшей оценки обязательства, но не раскрывает информацию, как этого требует МСФО (IAS) 37.

**Иллюстрация раскрытия информации**

Ведется процесс против компании, относящийся к спору с конкурентом, который заявляет, что компания нарушила условия патента, и требует возмещения убытков в размере \$100 млн. Информация, обычно требуемая МСФО (IAS) 37, не раскрывается на основании того, что может ожидаться нанесение серьезного ущерба исходу процесса. Руководство считает, что компания с успехом отразит претензии.

## **11. КИМФО (IFRIC) 1 «Изменения существующих обязательств по выводу активов из эксплуатации, восстановлению участка и других подобных обязательств»**

В Интерпретации КИМФО (IFRIC) 1 рассмотрены следующие вопросы:

Каким образом при оценке существующего обязательства следует учитывать:

- рост обязательства вследствие сокращения периода дисконтирования;
- изменение оценки суммы обязательства;
- изменение текущей рыночной ставки дисконтирования.

**Консенсус**

- **Сокращение периода дисконтирования**

Увеличение обязательства вследствие сокращения периода дисконтирования признается в качестве процентных расходов в отчёте о совокупном доходе.

При этом применение капитализация процентов в отношении этих финансовых расходов согласно МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам» недопустима.

- **Прочие изменения**

Отражение прочих изменений зависит от модели учёта основных средств.

**Модель учёта основных средств по первоначальной стоимости**

Изменения в оценке обязательства за текущий период относятся на стоимость актива. При этом может возникнуть необходимость протестировать актив на предмет обесценения.

Если сумма изменения обязательства превосходит балансовую стоимость актива, разница относится на убыток текущего периода.

**Модель учёта основных средств по переоцененной стоимости**

Уменьшение суммы обязательства кредитуется на резерв переоценки (либо на прибыль текущего периода – если актив ранее был уценен) и не затрагивает стоимость объекта основных средств.

Увеличение обязательства относится на убыток текущего периода (или на резерв переоценки – если актив ранее дооценивался) и также не влияет на стоимость актива.

**Пример 18.**

Дисконтированная стоимость будущих затрат по выбытию актива оценивается на данный момент в \$1,000.

В результате появления новых технологий затраты по выбытию значительно снизятся; их дисконтированная стоимость по оценкам экспертов составит \$700.



**Задание.**

Каким образом данный факт повлияет на стоимость актива?

**Решение.**

В случае применения модели учёта актива **по первоначальной стоимости**

Изменения в оценке обязательства за текущий период относятся на стоимость актива.

Корректирующая проводка:

|           |     |     |
|-----------|-----|-----|
| Дт Резерв | 300 |     |
| Кт Актив  |     | 300 |

В случае применения модели учёта актива **по переоцененной стоимости**

Уменьшение суммы обязательства кредитуются на резерв переоценки (либо на прибыль текущего периода – если актив ранее был уценен) и не затрагивает стоимость объекта основных средств.

Корректирующая проводка:

|                             |     |     |
|-----------------------------|-----|-----|
| Дт Резерв                   | 300 |     |
| Кт Резерв переоценки        |     | 300 |
| (Кт Прочая прибыль периода) |     |     |

**В результате изучения данной темы вы должны научиться:**

- объяснять необходимость стандарта в отношении резервов – с примерами ранее имевшихся злоупотреблений в этом вопросе;
- давать определения резерва, юридических и фактических обязательств, прошлых событий и выбытия экономических выгод;
- определять, когда должны или не должны создаваться резервы и как они должны отражаться в бухгалтерском учете;
- объяснять правила оценки резервов в соответствии с МСФО (IAS) 37, понимать порядок расчета процентных затрат по резервам в связи с сокращением периода дисконтирования;
- отображать в отчётности изменения в оценке существующих обязательств в отношении вывода из эксплуатации и т.п.;
- давать определение условных активов и обязательств – с примерами и описанием подхода к их учету;
- определять и отображать в бухгалтерском учете:
- обременительные договоры,
- экологические и аналогичные резервы;
- рассуждать на тему обоснованности формирования резервов в отношении будущего ремонта и замены компонентов;
- учитывать изменения в оценке существующих резервов на вывод из эксплуатации, восстановление ландшафта и прочих обязательств в соответствии с КИМФО (IFRIC) 1.

# **МСФО (IAS) 12**

## **Налоги на прибыль**

**План сессии**

|                                                             |             |
|-------------------------------------------------------------|-------------|
| <b>1. Введение .....</b>                                    | <b>1902</b> |
| <b>2. Определения.....</b>                                  | <b>1902</b> |
| <b>3. Текущие налоги на прибыль .....</b>                   | <b>1902</b> |
| <b>4. Концепция отложенных налогов .....</b>                | <b>1903</b> |
| <b>5. Налоговая база.....</b>                               | <b>1904</b> |
| 5.1 Налоговая база активов                                  | 1904        |
| 5.2 Налоговая база обязательств                             | 1905        |
| 5.3 Суммы, не отраженные в отчёте о финансовом положении    | 1906        |
| <b>6. Временные разницы .....</b>                           | <b>1906</b> |
| 6.1 Налогооблагаемые временные разницы                      | 1906        |
| 6.2 Вычитаемые временные разницы                            | 1907        |
| <b>7. Первоначальное признание отложенных налогов .....</b> | <b>1908</b> |
| 7.1 Отложенные налоговые обязательства                      | 1908        |
| 7.2 Отложенные налоговые активы                             | 1908        |
| <b>8. Оценка отложенных налогов.....</b>                    | <b>1909</b> |
| 8.1 Ставка налога                                           | 1909        |
| 8.2 Изменения ставок налогообложения                        | 1909        |
| <b>9. Учёт отложенного налога .....</b>                     | <b>1909</b> |
| <b>10. Порядок расчёта отложенных налогов.....</b>          | <b>1911</b> |
| <b>11. Представление информации .....</b>                   | <b>1911</b> |
| <b>12. Раскрытие информации .....</b>                       | <b>1912</b> |

## 1. Введение

Цель стандарта состоит в определении порядка учёта налогов на прибыль. Главный вопрос в учёте налогов на прибыль состоит в том, как учитывать текущие и будущие налоговые последствия:

- будущего возмещения (погашения) балансовой стоимости активов (обязательств), которые признаются в отчёте о финансовом положении компании; и
- операций и других событий текущего периода, которые признаются в финансовой отчётности компании.

## 2. Определения

**Бухгалтерская (учётная) прибыль (*accounting profit*)** – это прибыль или убыток за период до вычета расходов по налогу на прибыль.

**Налогооблагаемая прибыль/убыток (*taxable profit/loss*)** – это прибыль/убыток за период, определяемый в соответствии с правилами, установленными налоговыми органами, в отношении которых уплачивается (возмещается) налог на прибыль.

**Расход по налогу/Возмещение налога (*tax expense/income*)** – это сумма текущего и отложенного налога, включенная в расчёт прибыли или убытка за период.

**Текущие налоги (*current tax*)** – это сумма налогов на прибыль к уплате (к возмещению) в отношении налогооблагаемой прибыли/убытка за период.

**Отложенные налоговые обязательства (*deferred tax liabilities*)** – это суммы налога на прибыль, подлежащие уплате в будущих периодах в связи с налогооблагаемыми временными разницами.

**Отложенные налоговые активы (*deferred tax assets*)** – это суммы налога на прибыль, возмещаемые в будущих периодах в связи с вычитаемыми временными разницами, переносом на будущий период неиспользованных налоговых убытков и неиспользованных налоговых кредитов.

**Временные разницы (*temporary differences*)** – это разницы между балансовой стоимостью актива или обязательства и их налоговой базой. Временные разницы могут быть:

- **налогооблагаемыми**, то есть приводящими к возникновению налогооблагаемых сумм при определении налогооблагаемой прибыли/убытка будущих периодов, когда балансовая стоимость актива или обязательства возмещается или погашается; либо
- **вычитаемыми**, результатом которых являются вычеты при определении налогооблагаемой прибыли/убытка будущих периодов, когда балансовая стоимость соответствующего актива или обязательства возмещается или погашается.

**Налоговая база (*tax base*)** – это стоимость актива или обязательства с точки зрения налогового законодательства, которая учитывается при определении налогооблагаемой прибыли.

## 3. Текущие налоги на прибыль

Текущие налоги за период рассчитываются исходя из налогооблагаемой прибыли, рассчитанной по правилам налоговых органов, а не исходя из учётной прибыли.

Соответственно, связь между учётной прибылью до налогообложения и подлежащими уплате налогами будет искажена, так как ставка налога применяется не к учётной прибыли

до налогообложения, а к прибыли, рассчитанной по правилам налогового законодательства.

Текущие налоги за представляемый и сравнительный периоды должны в рамках неоплаченной суммы признаваться в качестве обязательства. Если уже оплаченная сумма в отношении текущего или прошлого периодов превышает сумму, подлежащую к уплате для соответствующих периодов, то сумма превышения должна быть признана в качестве актива. Выгоды, которые связаны с налоговыми убытками и могут быть отнесены на прошлые периоды для возмещения текущего налога за предыдущий период, должны быть признаны в качестве актива.

Текущие налоговые обязательства (активы) за текущий и предыдущий периоды должны оцениваться в сумме, ожидаемой к уплате (возмещению) налоговым органам, с использованием существующих на отчётную дату налоговых ставок.

#### 4. Концепция отложенных налогов

Основная сложность учёта налога на прибыль состоит в том, что в каждой стране установлены свои правила по расчёту налогооблагаемой прибыли, и при этом практически всегда она отличается от учётной, вследствие чего подлежащий уплате налог не соотносится с прибылью за период. Налоговые последствия операций, отображённых в финансовой отчётности конкретного периода, могут сказаться в последующих периодах.

Различия между правилами налогового и финансового учёта приведут к тому, что в налоговой и финансовой отчётности будут представлены разные цифры. Данные различия можно рассматривать с позиции отчёта о финансовом положении или с точки зрения эффекта на финансовый результат.

##### Пример 1.

##### Иллюстрация концепции отложенных налогов

Компания Бета приобрела объект основных средств 1 января 2007 года за \$12,000, который будет амортизирован за 3 года на равномерной основе. Национальное налоговое законодательство страны, в которой работает компания Бета запрещает отнесение учётной амортизации на налоговые расходы, а позволяет списать стоимость данного объекта в следующих объёмах:

|           | \$    |
|-----------|-------|
| 2007 год: | 5,000 |
| 2008 год: | 4,000 |
| 2009 год: | 3,000 |

Согласно корпоративным бюджетам компании в отчёте о совокупном доходе ежегодно будет показана прибыль \$23,000 (до учёта амортизации). Ставка налога на прибыль составляет 24%.

##### Решение.

- С точки зрения отчёта о совокупном доходе

##### Выдержки из отчёта о совокупном доходе компании Бета:

| 2007 г. | 2008 г. | 2009 г. |
|---------|---------|---------|
| \$      | \$      | \$      |



|                                                        |                         |                   |                      |                           |
|--------------------------------------------------------|-------------------------|-------------------|----------------------|---------------------------|
| Прибыль до амортизации                                 | 23,000                  | 23,000            | 23,000               |                           |
| Амортизационный расход                                 | <u>(4,000)</u>          | <u>(4,000)</u>    | <u>(4,000)</u>       |                           |
| Прибыль до налогов                                     | 19,000                  | 19,000            | 19,000               |                           |
| Текущий налог                                          | (4,320)                 | (4,560)           | (4,800)              |                           |
| Отложенный налог                                       | (240)                   | 0                 | 240                  |                           |
| <b>Выдержки из налоговых деклараций компании Бета:</b> |                         |                   |                      |                           |
|                                                        | 2007 г.                 | 2008 г.           | 2009 г.              |                           |
|                                                        | \$                      | \$                | \$                   |                           |
| Прибыль до амортизации                                 | 23,000                  | 23,000            | 23,000               |                           |
| Налоговая амортизация                                  | <u>(5,000)</u>          | <u>(4,000)</u>    | <u>(3,000)</u>       |                           |
| Налогооблагаемая прибыль                               | 18,000                  | 19,000            | 20,000               |                           |
| Налог на прибыль                                       | (4,320)                 | (4,560)           | (4,800)              |                           |
| • С точки зрения отчёта о финансовом положении         |                         |                   |                      |                           |
| <b>Анализ возникающих временных разниц</b>             |                         |                   |                      |                           |
| Дата                                                   | Балансовая<br>стоимость | Налоговая<br>база | Временная<br>разница | Отложенный<br>налог (24%) |
|                                                        | \$                      | \$                | \$                   | \$                        |
| 1 января 2007 г.                                       | 12,000                  | 12,000            | 0                    | 0                         |
| Амортизационный<br>расход за 2007 год                  | <u>(4,000)</u>          | <u>(5,000)</u>    |                      |                           |
| 31 декабря 2007 г.                                     | 8,000                   | 7,000             | 1,000                | 240                       |
| Амортизационный<br>расход за 2008 год                  | <u>(4,000)</u>          | <u>(4,000)</u>    |                      |                           |
| 31 декабря 2008 г.                                     | 4,000                   | 3,000             | 1,000                | 240                       |
| Амортизационный<br>расход за 2009 год                  | <u>(4,000)</u>          | <u>(3,000)</u>    |                      |                           |
| 31 декабря 2009 г.                                     | 0                       | 0                 | 0                    | 0                         |

Поскольку МСФО в основном ориентированы на «балансовый подход» (в соответствии с «Принципами подготовки и представления отчётности»), отложенные налоги следует рассматривать именно с позиции отчёта о финансовом положении.

## 5. Налоговая база

### 5.1 Налоговая база активов

Налоговая база актива – это величина, которая для целей налогообложения вычитается из любых налогооблагаемых экономических выгод, которые получит компания после того, как она возместит балансовую стоимость актива. Если эти экономические выгоды не будут облагаться налогом, налоговая база актива равняется его балансовой стоимости.

**Пример 2.**

1 января 2007 года компания приобрела основное средство за \$1,000. Для целей финансового учёта данное основное средство амортизируется линейным методом по ставке 20% в год. Налоговое законодательство требует начисления амортизации по таким объектам по ставке 25% в год также линейно.

**Вопрос.**

Какова налоговая база этого объекта основных средств на начало и конец 2007 года?

**Решение.**

Прежде всего, необходимо определить балансовую стоимость и налоговую базу объекта на начало года. Обычно порядок формирования стоимости объекта для финансового учёта и для налоговых целей не отличается. Иными словами, первоначальная стоимость объекта основных средств, которая подлежит амортизации для целей финансового учёта и расчёта налогов, одинакова и составляет \$1,000.

На 31 декабря 2007 года балансовая стоимость актива уменьшилась на \$200 в результате начисления амортизации и составила \$800, а налоговая база уменьшилась на \$250 и составила \$750.

На конец отчётного года возникла временная разница между балансовой стоимостью актива и его налоговой базой на сумму \$50 (\$800 – \$750). Эта временная разница является основой для начисления отложенного налога.

**Пример 3.**

Компания признала дивидендный доход и дивиденды к получению от своей дочерней компании на сумму \$100,000. Согласно налоговому законодательству этой страны дивидендный доход такого рода вообще не облагается налогом на прибыль.

**Решение.**

В связи с тем, что актив возник в результате признания необлагаемого налогом дохода, то его налоговая база приравнивается к балансовой стоимости (\$100,000).

Следовательно, временная разница отсутствует, и отложенные налоги не возникают.

**5.2 Налоговая база обязательств**

Налоговая база обязательства равняется его балансовой стоимости за вычетом любой суммы, которая будет вычитаться для целей налогообложения в отношении этого обязательства в будущих периодах. Для выручки, полученной авансом (отложенный доход), налоговая база равна балансовой стоимости за вычетом любой суммы выручки, не подлежащей налогообложению в будущих периодах.

**Пример 4.**

На конец отчётного периода компания начислила обязательства по выплате процентов по выпущенным долгосрочным облигациям на сумму \$150,000. Согласно требованиям налогового законодательства процентные платежи учитываются для целей налогообложения только по факту оплаты.

**Решение.**

Налоговая база обязательства равна нулю.

**Пример 5.**

30 декабря 2007 года компания получила \$25,000 предоплаты по договору аренды от своего арендатора в счет арендных платежей 2008 года. Согласно местным правилам налогообложения арендные доходы облагаются налогом по кассовому методу, т.е. по факту получения выручки.

**Решение.**

Налоговая база обязательства по авансам полученным равна нулю.

**Пример 6.**

На отчётную дату у компании существует обязательство по неуплаченным штрафам в размере \$5,000. В соответствии с национальным налоговым законодательством штрафы и пени не подлежат налогообложению.

**Решение.**

Налоговая база обязательства по штрафам равна его балансовой стоимости (\$5,000).

**5.3 Суммы, не отраженные в отчёте о финансовом положении**

Некоторые операции могут иметь налоговую базу, но не быть отражены в отчёте о финансовом положении. Например, затраты на научные исследования всегда признаются расходами периода в финансовом учёте, но налоговый учёт таких затрат может отличаться. Таким образом, балансовая стоимость данных затрат равна нулю, а их налоговая база будет представлять собой основу для начисления отложенных налоговых активов, что приведёт к отражению отложенного налогового актива.

**6. Временные разницы**

Временные разницы возникают вследствие того, что время признания некоторых доходов и расходов для целей финансовой отчётности и налогообложения не совпадает.

Для целей расчёта отложенных налогов временные разницы делятся на:

- налогооблагаемые временные разницы, которые приводят к признанию отложенных налоговых обязательств (ОНО);
- вычитаемые временные разницы, которые приводят к признанию отложенных активов (ОНА).

**6.1 Налогооблагаемые временные разницы**

Налогооблагаемые временные разницы возникают, когда балансовая стоимость актива больше, чем его налоговая база, или когда балансовая стоимость обязательства меньше, чем его налоговая база.

|                                               |             |                                         |          |                                     |
|-----------------------------------------------|-------------|-----------------------------------------|----------|-------------------------------------|
| <b>Балансовая стоимость<br/>актива</b>        | <b>&gt;</b> | <b>Налоговая база<br/>актива</b>        | <b>=</b> | <b>Налогооблагаемая<br/>разница</b> |
| <b>Балансовая стоимость<br/>обязательства</b> | <b>&lt;</b> | <b>Налоговая база<br/>обязательства</b> | <b>=</b> | <b>Налогооблагаемая<br/>разница</b> |

**Пример 7.**

В отчётности показаны проценты к получению на сумму \$100. Данный доход будет обложен налогом на прибыль в момент получения (по кассовому методу).

**Решение.**

Налоговая база актива равна нулю, возникает налогооблагаемая разница в размере \$100.

**Пример 8.**

Финансовые активы оцениваются в финансовой отчетности по справедливой стоимости, на отчётную дату она равна \$100, а первоначальная стоимость составляет \$20. Переоценка финансовых активов не применяется для целей налогового учёта.

**Решение.**

Налоговая база данных финансовых активов равна \$20, что приводит к возникновению налогооблагаемой временной разницы в размере \$80.

**6.2 Вычитаемые временные разницы**

Вычитаемые временные разницы возникают в случаях, когда балансовая стоимость актива меньше его налоговой базы или балансовая стоимость обязательства превышает его налоговую базу.

Балансовая стоимость актива < Налоговая база актива = Вычитаемая разница

Балансовая стоимость обязательства > Налоговая база обязательства = Вычитаемая разница

**Пример 9.**

Текущие обязательства включают начисленные обязательства на \$120. Расходы по данным обязательствам будут приняты для уменьшения налогооблагаемой прибыли на момент оплаты.

**Решение.**

Налоговая база обязательства равна нулю, возникает вычитаемая разница в размере \$120.

**Пример 10.**

На конец отчётного года общая сумма дебиторской задолженности в отчёте о финансовом положении компании составила \$250,000. При подготовке годового отчёта в соответствии с принятой учётной политикой компании и согласно МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» был создан резерв по сомнительной задолженности в размере \$50,000.

Выручка, отраженная в отчёте о совокупном доходе, была признана по методу начислений. Такой метод признания применяется как для целей финансового учёта, так и для налоговых расчётов. Однако расходы, связанные с созданием резерва по сомнительной задолженности, для целей налогообложения не учитываются. Согласно правилам налогооблагаемая прибыль может быть уменьшена только на суммы списанной

безнадежной задолженности.

**Решение.**

Налоговая база дебиторской задолженности равна её полной стоимости без учёта резерва (\$250,000). Следовательно, возникает вычитаемая разница в размере \$50,000.

## 7. Первоначальное признание отложенных налогов

### 7.1 Отложенные налоговые обязательства

Налогооблагаемые временные разницы приводят к возникновению отложенных налоговых обязательств.

Отложенные налоговые обязательства должны признаваться для всех налогооблагаемых временных разниц, за исключением:

- первоначального признания гудвила (стандарт запрещает признание отложенного налога в отношении гудвила);
- первоначального признания активов и обязательств в результате сделки, которая
  - не является объединением компаний;
  - не влияет ни на бухгалтерскую, ни на налоговую прибыль/убыток в момент операции.

### 7.2 Отложенные налоговые активы

Отложенные налоговые активы возникают в отношении вычитаемых временных разниц и перенесённых на будущие периоды налоговых убытков и кредитов.

Отложенные налоговые активы должны признаваться для всех вычитаемых временных разниц в той мере, в которой существует вероятность того, что будет получена налогооблагаемая прибыль, на которую может быть отнесена вычитаемая временная разница, за исключением первоначального признания активов и обязательств в результате сделки, которая

- не является объединением компаний;
- не влияет ни на бухгалтерскую, ни на налоговую прибыль/убыток в момент операции.

Также отложенные налоговые активы должны быть признаны для неиспользованных налоговых убытков и кредитов предыдущих периодов в той мере, в которой существует вероятность того, что будет получена налогооблагаемая прибыль, на которую могут быть отнесены неиспользованные налоговые убытки и кредиты.

Балансовая стоимость отложенных налоговых активов должна проверяться по состоянию на каждую отчётную дату. Компания должна уменьшить её в той мере, в какой не существует вероятности получения достаточной налогооблагаемой прибыли, в отношении которой может быть использовано соответствующее налоговое требование.



## 8. Оценка отложенных налогов

### 8.1 Ставка налога

Отложенные налоговые активы и обязательства следует оценивать по ставке налога на прибыль, которая, как ожидается, будет применяться в течение периода реализации актива или погашения обязательства, основываясь на ставках налога и налоговом законодательстве, принятых по состоянию на отчётную дату.

#### Пример 11.

Ставка налога на прибыль в 2007 году – 30%.

На 31 октября 2007 года парламент утвердил снижение ставки до 25%, которая вступит в силу 1 января 2008 года.

При подготовке финансовой отчётности за год, закончившийся 31 декабря 2007, для расчёта отложенного налога следует применять ставку 25%.

Ставка налога должна отражать налоговые последствия, которые возникли бы в зависимости от способа, каким компания предполагает на отчётную дату возместить или погасить балансовую стоимость активов или обязательств.

#### Пример 12.

Балансовая стоимость актива составляет \$10,000, а его налоговая база равна \$8,000.

Ставка налога: 20% применяется к доходам от продажи активов, 30% – ко всем прочим доходам.

#### Решение.

В зависимости от планов руководства в отношении актива возможны варианты:

- При намерении продать актив будет возникать отложенное налоговое обязательство =  $(\$10,000 - \$8,000) \times 20\% = \$400$
- При намерении использовать актив отложенное налоговое обязательство составит =  $(\$10,000 - \$8,000) \times 30\% = \$600$

### 8.2 Изменения ставок налогообложения

Компания обязана раскрывать сумму составляющей в расходах по отложенному налогу, возникшей вследствие изменения ставки налога.

## 9. Учёт отложенного налога

Балансовый метод позволяет определить исходящее сальдо на счетах отложенных налогов, а влияние на текущие результаты определяется как изменение в сальдо за период.

Изменения в отложенном налоге признаются:

- в отчёте о совокупном доходе;
- в капитале;
- в счёт уменьшения гудвила.

Разницы между балансовой стоимостью и налоговой базой могут возникать в результате переоценки актива или обязательства. Эти различия также приводят к образованию отложенных налоговых активов или обязательств.

- Если результаты переоценки относятся в раздел капитала, а не на финансовые результаты периода, то и начисление отложенных налоговых последствий производится за счёт резервов в Капитале.

Это характерно для учёта переоценки:

- финансовых инструментов, имеющих в наличии для продажи;
- основных средств и нематериальных активов при применении метода учёта по переоцененной стоимости.

### Пример 13.

Известна следующая информация об основном средстве компании на 31 декабря 2007 г.:

Первоначальная стоимость основного средства \$90

Накопленная амортизация \$30

*Балансовая стоимость до переоценки на 31 декабря 2007* \$60

Переоценённая стоимость основного средства

(после переоценки в конце 2007 года) \$110

Налоговая ставка 20%

Налоговая база равна балансовой стоимости основного средства до переоценки.

### Задание.

Рассчитать отложенный налог и раскрыть в финансовой отчётности на 31 декабря 2007.

### Решение.

1. Расчёт отложенного налога на прибыль за 2007 год:

Балансовая стоимость \$110

Налоговая база (\$90 – \$30) \$60

**Временная разница** \$50

Отложенное налоговое обязательство (\$50 \* 20%) \$10

2. Проводки при переоценке:

Дт Накопленная амортизация \$30

Кт Основные средства \$30

Дт Основные средства \$50

Кт Резерв по переоценке \$50

Дт Резерв по переоценке \$10

Кт Отложенное налоговое обязательство \$10

3. Раскрытие в отчёте о финансовом положении на 31 декабря 2007 года:

*Долгосрочные обязательства*

Отложенное налоговое обязательство \$10

*Капитал*

Резерв по переоценке (\$50 – \$10) \$40

## 10. Порядок расчёта отложенных налогов

- Определить балансовую стоимость активов и обязательств;
- Рассчитать налоговую базу активов и обязательств;
- Сравнить балансовую стоимость активов и обязательств с их налоговой базой и определить все временные разницы;
- Определить временные разницы, которые согласно требованиям МСФО (IAS) 12 не приводят к образованию отложенных налогов;
- Рассчитайте отложенные налоговые активы и обязательства (либо чистое отложенное налоговое обязательство или актив) путём применения ставки налогообложения;
- Определить изменение сальдо отложенных налоговых обязательств или активов по сравнению с началом периода и признать эти изменения:
  - в отчёте о совокупном доходе,
  - в капитале,
  - или за счёт уменьшения гудвила (при объединении компаний).
- Рассчитать влияние изменения ставки налога на прибыль, если ставка налога на прибыль была пересмотрена. Расчёт исходящего отложенного налога и величины, относимой на финансовый результат, производится в соответствии с вышеуказанными пунктами.
- Если произошло изменение ставки налога на прибыль, то сумма, отнесённая на отчёт о совокупном доходе, разбивается на две составляющие: обусловленную применением ставки налога на прибыль и обусловленную временными разницами (составляющая, обусловленная пересмотром ставки налога, равна произведению временной разницы за предыдущий период и изменения ставки).

## 11. Представление информации

Текущие и отложенные налоговые активы и обязательства должны быть представлены отдельно в отчёте о финансовом положении компании.

Отложенные налоговые активы и обязательства должны отделяться от текущих налоговых требований и обязательств.

Компания должна проводить взаимозачёт текущих налоговых активов и текущих налоговых обязательств, в случае, если и только если она:

- имеет юридически закреплённое право зачета признанных сумм; и
- намерена произвести зачёт или одновременно реализовать актив и погасить обязательство.

Отложенные налоговые активы и обязательства всегда классифицируются как долгосрочные и никогда не дисконтируются.

Компания должна проводить взаимозачёт отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов, если и только если она:

- имеет юридически закреплённое право проводить зачёт текущих налоговых активов против текущих налоговых обязательств; и
- отложенные налоговые обязательства и отложенные налоговые активы относятся к налогам на прибыль, взыскиваемым одним и тем же налоговым органом с:

- одного и того же налогооблагаемого юридического лица; или;
- разных налогооблагаемых юридических лиц, намеренных либо произвести зачёт, либо реализовать активы и погасить обязательства одновременно, в каждом будущем периоде, в котором предполагается погасить или возместить значительные суммы отложенных налоговых активов обязательств.

Затраты по налогу (возмещение налога), связанное с прибылью или убытком от обычной деятельности, должны представляться непосредственно в отчёте о совокупном доходе.

## 12. Раскрытие информации

### 12.1 Отдельное раскрытие информации об отложенных налогах

Элементы затрат по налогу (возмещение налога) могут включать:

- текущие затраты по налогу (возмещение налога);
- корректировки в отношении предыдущих периодов;
- отложенные затраты по налогу (возмещения налога) в связи с образованием и погашением временных разниц;
- отложенные затраты по налогу (возмещения налога) в связи с изменениями ставки налога на прибыль;
- затраты по налогу (возмещения налога) в связи с изменениями в учётной политике и исправлением ошибок.

Также компании необходимо отдельно раскрывать следующую информацию:

- Совокупный текущий и отложенный налог, относящийся к статьям, которые дебетуются или кредитуются на счёт собственного капитала.
- Объяснение зависимости между затратами по налогу (возмещением налога) и учётной прибылью в форме числовой сверки между:
  - затратами по налогу (возмещением налога) и производением учётной прибыли и применяемой ставки (ставок) налога на прибыль, с указанием метода расчёта применяемой ставки (ставок); либо
  - средней эффективной ставкой и применяемой ставкой налога, с раскрытием метода расчёта применяемой ставки налога.
- Объяснением изменений в применяемой налоговой ставке (ставках) в сравнении с предыдущим периодом.
- Сумма (и, если имеется, дата истечения срока действия) вычитаемых временных разниц, неиспользованных налоговых убытков и кредитов, в отношении которых в отчёте о финансовом положении не был признан отложенный налоговый актив.
- Совокупная сумма временных разниц, связанных с инвестициями в дочерние и ассоциированные компании, филиалы и совместные предприятия.
- В отношении каждого типа временных разниц, неиспользованных налоговых убытков и неиспользованных налоговых кредитов:
  - сумма отложенных налоговых активов и обязательств, признанных в отчёте о финансовом положении для каждого представленного периода;

- сумма возмещения / затрат по отложенному налогу, признанная в отчёте о совокупном доходе (если она не очевидна из движения по статьям, признанным в отчёте о финансовом положении).
- В отношении прекращённой деятельности затраты по налогу, связанные с:
  - прибылью или убытком в связи с прекращением деятельности; и
  - прибылью или убытком от обычных операций по прекращённой деятельности за период, вместе с соответствующими суммами для каждого предыдущего периода.
- Компания должна раскрывать сумму отложенного налогового актива, а также основания в пользу его признания, когда:
  - реализация отложенного налогового актива зависит от получения будущей налогооблагаемой прибыли, превышающей прибыль, возникающую в результате погашения существующих налогооблагаемых временных разниц; и
  - компания несёт убыток в текущем и предыдущем периоде в налоговой юрисдикции, к которой относится отложенное налоговое требование (актив).

**В результате изучения данной темы вы должны научиться:**

- учитывать текущие налоговые обязательства и активы в соответствии с МСФО (IAS) 12;
- давать определения отложенных налоговых активов и обязательств, налоговой базы, временных разниц;
- применять принципы учёта и раскрытия в отчётности отложенного налога;
- применять требования стандарта в отношении раскрытия отложенных налоговых активов и обязательств;
- объяснять влияние налогооблагаемых временных разниц на учетную и налогооблагаемую прибыль.



# **МСФО (IAS) 32, 39 и МСФО (IFRS) 7**

**Финансовые инструменты**

**План сессии**

|                                                                             |             |
|-----------------------------------------------------------------------------|-------------|
| <b>1. Введение .....</b>                                                    | <b>2002</b> |
| <b>2. Определения .....</b>                                                 | <b>2004</b> |
| <b>3. Классификация финансовых инструментов .....</b>                       | <b>2007</b> |
| 3.1. Классификация финансовых активов                                       | 2007        |
| 3.2. Классификация финансовых обязательств                                  | 2009        |
| <b>4. Первоначальное признание .....</b>                                    | <b>2009</b> |
| <b>5. Первоначальная оценка .....</b>                                       | <b>2009</b> |
| <b>6. Последующая оценка.....</b>                                           | <b>2009</b> |
| 6.1. Последующая оценка активов                                             | 2009        |
| 6.2. Последующая оценка обязательств                                        | 2011        |
| 6.3. Реклассификация финансовых инструментов                                | 2012        |
| 6.4. Обесценение финансовых инструментов                                    | 2013        |
| <b>7. Хеджирование .....</b>                                                | <b>2014</b> |
| <b>8. Прекращение признания .....</b>                                       | <b>2016</b> |
| 8.1. Прекращение признания финансового актива                               | 2016        |
| 8.2. Прекращение признания финансового обязательства                        | 2016        |
| <b>9. Представление информации (МСФО (IAS) 32).....</b>                     | <b>2017</b> |
| 9.1. Обязательства и собственный капитал                                    | 2017        |
| 9.2. Расчёты собственными долевыми инструментами                            | 2017        |
| 9.3. Условные расчёты                                                       | 2017        |
| 9.4. Сложные финансовые инструменты                                         | 2018        |
| 9.5. Собственные акции                                                      | 2019        |
| 9.6. Проценты, дивиденды, убытки и прибыль                                  | 2019        |
| 9.7. Взаимозачёт                                                            | 2019        |
| <b>10. Раскрытие информации (МСФО (IFRS) 7).....</b>                        | <b>2019</b> |
| 10.1. Отчёт о финансовом положении                                          | 2019        |
| 10.2. Отчёт о совокупном доходе и отчёт об изменениях собственного капитала | 2021        |
| 10.3. Прочие раскрытие                                                      | 2022        |
| 10.4. Характер и размер рисков, связанных с финансовыми инструментами       | 2023        |

## 1. Введение

Следующие стандарты регулируют вопросы учёта финансовых инструментов, представления и раскрытия информации в Примечаниях:

- МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации»;
- МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»;
- МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации».

### **МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации»**

#### **Цели стандарта:**

- МСФО (IAS) 32 содержит требования к представлению информации о финансовых инструментах. Требования, касающиеся представления информации, применяются к классификации финансовых инструментов с позиции эмитента по категориям финансовых активов, финансовых обязательств и долевого инструмента; классификации соответствующих процентов, дивидендов, убытков и прибылей; а также к обстоятельствам, при которых финансовые активы и финансовые обязательства следует зачитывать друг против друга;
- содержащиеся в настоящем стандарте принципы дополняют принципы признания и оценки финансовых активов и обязательств в МСФО (IAS) 39 и требования к раскрытию информации о них в МСФО (IFRS) 7.

#### **Сфера применения:**

МСФО (IAS) 32 применяется ко всем типам финансовых инструментов, как признанных, так и не признанных в отчёте о финансовом положении, кроме тех, учёт которых регулируется иными стандартами, а именно:

- долей участия в дочерних и ассоциированных компаниях, а также совместных предприятиях в соответствии с МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчётность», МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные компании», МСФО (IAS) 31 «Участие в совместной деятельности»;
- активов и обязательств работодателей по пенсионным планам, к которым применяется МСФО (IAS) 19;
- договоров об условном вознаграждении в ходе объединения компаний в соответствии с МСФО (IFRS) 3 «Объединения компаний»;
- договоров страхования и финансовых инструментов, учитываемых в соответствии с МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования»;
- финансовых инструментов, договоров и обязательств, использованных при проведении операций, предполагающих платежи с использованием долевого инструмента, которые учитываются в соответствии с МСФО (IFRS) 2 «Платежи с использованием долевого инструмента» (за исключением относящихся к казначейским акциям).

### **МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»**

#### **Цель стандарта:**

- установление принципов признания и оценки финансовых активов, финансовых обязательств и некоторых договоров о покупке или продаже нефинансовых статей. Требования, предъявляемые к представлению информации о финансовых

инструментах, изложены в МСФО (IAS) 32, а требования к раскрытию информации – в МСФО (IFRS) 7.

**Сфера применения:**

МСФО (IAS) 39 применяется всеми компаниями в целях признания и оценки финансовых инструментов, кроме тех, учёт которых регулируется другими стандартами, а именно:

- долей участия в дочерних и ассоциированных компаниях, а также в совместных предприятиях в соответствии с МСФО (IAS) 27, МСФО (IAS) 28, МСФО (IAS) 31 соответственно;
- прав и обязательств по аренде, к которым применяется МСФО (IAS) 17;
- активов и обязательств работодателей по пенсионным планам, к которым применяется МСФО (IAS) 19;
- финансовых инструментов, выпущенных компанией, которые отвечают определению долевого инструмента в соответствии с МСФО (IAS) 32 (включая опционы и варранты);
- прав и обязательств, возникающих по договорам страхования, учитываемых в соответствии с МСФО (IFRS) 4;
- договоров об условном вознаграждении в ходе объединения компаний в соответствии с МСФО (IFRS) 3 (только в отношении приобретающих компаний);
- договоров между продавцом и покупателем в ходе объединения компаний относительно купли-продажи приобретаемой компании в будущем;
- финансовых инструментов, договоров и обязательств, использованных при проведении операций, предполагающих платежи на основе долевых инструментов, которые учитываются в соответствии с МСФО (IFRS) 2;
- ссудных обязательств и резервов, к которым применяется МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы».

**МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации»****Цели стандарта:**

- установление требований к компаниям о раскрытии в своей финансовой отчётности информации, которая позволяла бы пользователям оценивать:
  - значение финансовых инструментов с точки зрения финансового положения и финансовых результатов деятельности компании;
  - характер и степень возникающих в связи с финансовыми инструментами рисков, которым подвергается компания в течение отчётного периода и по состоянию на отчётную дату, а также политика руководства в области контроля этих рисков;
- установленные настоящим стандартом принципы дополняют принципы признания, оценки и представления финансовых активов и финансовых обязательств, установленные МСФО (IAS) 32 и МСФО (IAS) 39.

**Сфера применения:**

МСФО (IFRS) 7 должен применяться ко всем типам финансовых инструментов, как признанных, так и не признанных в отчёте о финансовом положении, кроме тех, учёт которых регулируется иными стандартами, а именно:

- долей участия в дочерних и ассоциированных компаниях, а также в совместных предприятиях в соответствии с МСФО (IAS) 27, МСФО (IAS) 28, МСФО (IAS) 31 соответственно;
- активов и обязательств работодателей по пенсионным планам, к которым применяется МСФО (IAS) 19;
- договоров об условном вознаграждении в ходе объединения компаний в соответствии с МСФО (IFRS) 3 (только в отношении приобретающих компаний);
- договоров страхования, учитываемых в соответствии с МСФО (IFRS) 4; тем не менее, настоящий Стандарт применяется к производным инструментам, встроенным в договоры страхования, если МСФО (IAS) 39 обязывает компанию отражать их в учёте отдельно;
- финансовых инструментов, договоров и обязательств, использованных при проведении операций, предполагающих платежи на основе долевых инструментов, которые учитываются в соответствии с МСФО (IFRS) 2 «Платежи с использованием долевых инструментов» (за исключением относящихся к казначейским акциям).

## 2. Определения

### Из МСФО (IAS) 32:

**Финансовый инструмент (*financial instrument*)** – это договор, влекущий за собой одновременно образование финансового актива у одной стороны и финансового обязательства или долевого инструмента – у другой.

Финансовые инструменты делятся на:

- финансовые активы;
- финансовые обязательства;
- долевые инструменты.

**Финансовый актив (*financial asset*)** – это любой актив, который является:

- денежными средствами; или
- долевым инструментом другой компании; или
- контрактным правом на получение денежных средств или других финансовых активов от другой компании; или
- контрактным правом на обмен финансовыми активами или обязательствами с другой компанией на потенциально выгодных условиях; или
- контрактом, расчёт по которому будет или может быть произведён собственными долевыми инструментами компании.

**Финансовое обязательство (*financial liability*)** – это любое контрактное обязательство:

- на поставку денежных средств или других финансовых активов;
- на обмен финансовыми инструментами с другой компанией на потенциально невыгодных условиях;
- расчёт по которому будет или может быть произведён собственными долевыми инструментами компании.



**Долевой инструмент (*equity instrument*)** – это договор, подтверждающий право владельца на соответствующую долю активов компании после погашения всех обязательств.

*Примеры финансовых инструментов:*

| Финансовые активы                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | Финансовые обязательства                                                                                                                                                                                   | Инструменты капитала                                                           |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>- денежные средства и их эквиваленты;</li> <li>- депозиты в банке;</li> <li>- дебиторская задолженность;</li> <li>- займы выданные;</li> <li>- векселя полученные;</li> <li>- облигации приобретенные;</li> <li>- инвестиции в акции других компаний;</li> <li>- деривативы.</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>- торговая кредиторская задолженность;</li> <li>- векселя выданные;</li> <li>- займы полученные;</li> <li>- облигации выпущенные;</li> <li>- деривативы.</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>- собственные простые акции.</li> </ul> |

**Из МСФО (IAS) 39:**

**Производный инструмент (дериватив) (*derivative*)** – это финансовый инструмент, обладающий всеми следующими характеристиками:

- его стоимость изменяется в зависимости от колебаний: ставки процента, цен на финансовые инструменты, цен на товары, курса иностранной валюты, индекса цен или ставок, кредитного рейтинга или индекса или любой другой базисной переменной;
- он не требует вообще или требует незначительных первоначальных вложений в отличие от других подобных инструментов, зависящих от рыночных условий;
- он исполняется в определённый момент в будущем.

**Амортизированная стоимость финансового актива или финансового обязательства (*amortised cost*)** – это стоимость, по которой финансовый актив или финансовое обязательство оцениваются при первоначальном признании, за вычетом выплат основной суммы, плюс или минус накопленная амортизация, с применением метода эффективной ставки процента, разницы между первоначальной стоимостью и стоимостью на момент погашения, минус частичное списание на обесценение или безнадежную задолженность (осуществляемое напрямую или с использованием резервного счета).

**Метод эффективной ставки процента (*effective interest method*)** – это метод расчёта амортизированной стоимости финансового актива или обязательства с использованием эффективной ставки процента и метод распределения процентных доходов или расходов в течение соответствующего срока.

**Эффективная процентная ставка (*effective interest rate*)** – это ставка, при которой дисконтированная стоимость ожидаемых будущих денежных поступлений или выплат по финансовому активу или финансовому обязательству в течение срока его службы будет в точности равна его чистой балансовой стоимости. В расчёт включаются все денежные потоки между сторонами договора, в т.ч. гонорары, затраты по сделке, скидки и премии.

**Прекращение признания (*derecognition*)** – это списание ранее признанного финансового актива или финансового обязательства с отчёта о финансовом положении компании.

**Справедливая стоимость (*fair value*)** – сумма, на которую можно обменять актив или урегулировать обязательство при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами.

**Типовая сделка по покупке или продаже финансовых активов (*regular way purchase or sale*)** – это покупка или продажа финансового актива по договору, условия которого требуют поставить данный актив в срок, устанавливаемый законодательством или правилами, принятыми на данном конкретном рынке.

**Затраты по сделке (*transaction costs*)** – это дополнительные издержки, напрямую связанные с приобретением, выпуском или выбытием финансового актива или финансового обязательства. Дополнительные издержки не возникают, если компания не приобретает, не выпускает или не реализует финансовый инструмент.

**Определения, связанные с учётом хеджирования:**

**Хеджирование (*hedging*)** – это снижение рисков владения финансовыми инструментами.

При хеджировании используются один или несколько хеджирующих инструментов для полной или частичной компенсации изменений справедливой стоимости или потока денежных средств хеджируемой статьи.

**Твердое соглашение (*firm commitment*)** – имеющий обязательную силу договор обмена указанным количеством ресурсов по указанной цене в определенный день (определенные дни) в будущем.

**Прогнозируемая сделка (*forecast transaction*)** – это не совершенная, но ожидаемая будущая сделка.

**Инструмент хеджирования (*hedging instrument*)** – это используемый дериватив или другой финансовый инструмент, изменение справедливой стоимости или потока денежных средств которых компенсирует изменение справедливой стоимости или потока денежных средств хеджируемой статьи.

**Хеджируемая статья (*hedged item*)** – это актив, обязательство, твердое соглашение, высоковероятная прогнозируемая сделка или чистая инвестиция в иностранную операцию, которые подвергают компанию риску изменения справедливой стоимости или будущих потоков денежных средств и определены в качестве хеджируемых.

**Эффективность хеджирования (*hedge effectiveness*)** – это степень, в которой удалось компенсировать изменения справедливой стоимости или потоков денежных средств, связанных с хеджируемым риском, при помощи инструмента хеджирования.

**Из МСФО (IFRS) 7:**

Стандарт определяет следующие типы рисков:



**Кредитный риск (*credit risk*)** – риск неисполнения своих обязательств одной стороной по финансовому инструменту, и вследствие этого возникновение у другой стороны финансового убытка.

**Риск ликвидности (*liquidity risk*)** – риск возникновения у компании трудностей в получении средств для исполнения обязательств, связанных с финансовыми инструментами.

**Рыночный риск (*market risk*)** – риск изменений в стоимости будущих денежных потоков от финансового инструмента в связи с изменениями рыночных цен. Рыночный риск включает в себя процентный риск, валютный риск и прочий ценовой риск.

**Валютный риск (*currency risk*)** – риск изменений в стоимости будущих денежных потоков от финансового инструмента в связи с изменениями курсов обмена валют.

**Процентный риск (*interest rate risk*)** – риск изменений в стоимости будущих денежных потоков от финансового инструмента в связи с изменениями рыночных ставок процента.

**Прочий ценовой риск (*other price risk*)** – риск изменений в стоимости будущих денежных потоков от финансового инструмента в связи с изменениями рыночных цен независимо от того, вызваны ли эти изменения факторами, специфичными для отдельной ценной бумаги или ее эмитента, или факторами, влияющими на все ценные бумаги, обращающиеся на рынке.

### 3. Классификация финансовых инструментов

#### 3.1. Классификация финансовых активов

МСФО (IAS) 39 разделяет финансовые активы на четыре категории, в зависимости от намерений руководства компании:



**Финансовый актив, оцениваемый по справедливой стоимости с эффектом на прибыль или убыток (*financial asset at fair value through profit or loss*)** – это финансовый актив:

- классифицированный в качестве предназначенного для торговли; или
- который на момент первоначального признания решено в дальнейшем учитывать по справедливой стоимости, а изменения последней относить на прибыль или убыток.

Финансовый актив, в отношении которого было принято решение об учёте по справедливой стоимости с отнесением её изменений на прибыль или убыток, остается в этой категории вплоть до момента прекращения признания.

В эту категорию попадают деривативы, предназначенные для торговли.

**Финансовый актив, удерживаемый до погашения (*financial asset held to maturity*)** это – недеривативный финансовый актив с фиксированными или определяемыми платежами и фиксированным сроком погашения, которыми компания твердо намерена и способна владеть до наступления срока погашения, за исключением тех, которые:

- на момент первоначального признания решено в дальнейшем учитывать по справедливой стоимости с отнесением изменений последней на прибыль или убыток;
- относятся к имеющимся в наличии для продажи; или
- отвечают определению ссуд и дебиторской задолженности.

**Ссуды и дебиторская задолженность (*loans and receivables*)** – это недеривативные финансовые активы с фиксированными или определяемыми платежами, для которых отсутствуют котировки активного рынка, за исключением тех, которые:

- будут проданы в ближайшее время (классифицированные как предназначенные для торговли);
- на момент первоначального признания решено в дальнейшем учитывать по справедливой стоимости с отнесением изменений последней на прибыль или убыток;
- относятся к имеющимся в наличии для продажи;
- являются сомнительными (т.е. вероятен невозврат основной суммы), за исключением случаев, когда произошло снижение кредитного рейтинга, – тогда они классифицируются как имеющиеся в наличии для продажи.

**Финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи (*financial assets available for sale*)** – это недеривативные финансовые активы, которые не попали в предыдущие три категории.

### 3.2. Классификация финансовых обязательств

Все финансовые обязательства делятся на две группы:



Классификация финансовых инструментов будет влиять на их последующую оценку.

### 4. Первоначальное признание

Компания должна признавать финансовый актив или финансовое обязательство в своём отчёте о финансовой позиции только в том случае, когда она становится стороной по договору в отношении данного финансового инструмента.

### 5. Первоначальная оценка

Первоначальное признание финансового актива и финансового обязательства производится по справедливой стоимости данного актива с учётом прямых затрат по сделке (затраты по сделке включаются в первоначальную оценку финансовых инструментов, за исключением инструментов, оцениваемых по справедливой стоимости с эффектом на прибыль или убыток).

Справедливая стоимость может быть определена на основе цен на активном рынке. Если не существует активного рынка, то справедливая стоимость может быть определена на основе цен последних сделок с аналогичными финансовыми инструментами при их совершении между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами. Также может быть использован метод дисконтирования будущих денежных потоков.

### 6. Последующая оценка

В зависимости от классификации финансового инструмента в момент первоначального признания используются различные модели последующей оценки.

#### 6.1. Последующая оценка активов

**Финансовые активы, оцениваемые по справедливой стоимости с отнесением её изменения в отчёт о совокупном доходе:**

- учитываются по справедливой стоимости;
- результаты переоценки признаются в отчёте о совокупном доходе.



**Пример 1.**

15 октября компания В приобрела на бирже 2,000 простых акций компании А по цене \$76. Номинальная стоимость этих акций составляет \$5 за акцию. 31 декабря эти акции котировались по цене \$76.5.

Инвестиции были первоначально учтены в сумме \$152,000 (76 x 2,000 акций) и отнесены к категории оцениваемых по справедливой стоимости с эффектом на прибыль (убыток). Результаты переоценки активов в этой категории относятся на счёт прибыли и убытков в периоде переоценки.

При составлении годового отчёта справедливая стоимость акций составила \$153,000.

Прибыль от прироста стоимости акций \$1,000 отражается в отчёте о совокупном доходе за текущий год.

**Ссуды и дебиторская задолженность:**

- учитываются по амортизированной стоимости;
- изменения стоимости признаются в отчёте о совокупном доходе с использованием метода эффективной ставки процента.

**Финансовые активы, удерживаемые до погашения:**

- учитываются по амортизированной стоимости;
- изменения стоимости признаются в отчёте о совокупном доходе с использованием метода эффективной ставки процента.

Возможность отнесения финансового актива к данной категории очень ограничена. Это возможно лишь в случаях, когда имеется намерение и возможность удерживать инструмент до погашения, и история деятельности компании подтверждает искренность этого намерения. Компания не имеет права классифицировать активы как удерживаемые до погашения, в случае если в течение отчётного года или двух предыдущих лет она продала, передала или воспользовалась правом досрочного выкупа значительной суммы инвестиций, не дождавшись срока их погашения.

Однако МСФО (IAS) 39 предусматривает исключения из этого правила:

- дата продажи активов близка к дате их погашения;
- использование досрочного погашения было осуществлено таким образом, что это не повлияло на справедливую стоимость активов;
- продажа активов после того, как практически полностью получена основная сумма инвестиций;
- продажа активов, вызванная наступлением непредвиденных обстоятельств, неконтролируемых компанией (значительное снижение кредитоспособности должника, изменения налогового или иного законодательства).

**Финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи:**

- учитываются по справедливой стоимости;
- результаты переоценки признаются в разделе капитал отчёта о финансовом положении (и относятся к прочему совокупному доходу).

**Пример 2.**

В начале 2006 года Компания ABC купила 20,000 облигаций компании Аква по цене \$18 за акцию. Руководство не определилась со своими намерениями относительно этих инвестиций. В конце года рыночная цена за акцию составила \$19.

В момент первоначального признания инвестиции классифицируются, как имеющиеся в наличии для продажи:

|                                                      |           |
|------------------------------------------------------|-----------|
| Дт Финансовый актив, имеющийся в наличии для продажи | \$360,000 |
| Кт Денежные средства                                 | \$360,000 |

На конец года такие инвестиции должны быть переоценены по справедливой стоимости:

|                                                      |          |
|------------------------------------------------------|----------|
| Дт Финансовый актив, имеющийся в наличии для продажи | \$20,000 |
| Кт Резерв по переоценке (Капитал)                    | \$20,000 |

**6.2. Последующая оценка обязательств**

**Финансовые обязательства, оцениваемые по справедливой стоимости с отнесением её изменения в отчёт о совокупном доходе:**

- учитываются по справедливой стоимости;
- результаты переоценки признаются в отчёте о совокупном доходе.

**Прочие финансовые обязательства:**

- учитываются по амортизированной стоимости;
- изменения стоимости признаются в отчёте о совокупном доходе с использованием метода эффективной ставки процента.

**Пример 3.**

Учёт по амортизированной стоимости с применением метода эффективной ставки процента на примере облигации, удерживаемой до погашения.

Компания 1 января 2007 г. эмитирует 10-процентные облигации на сумму \$ 1,000, которые будут погашены через три года. Распространенная рыночная процентная ставка на подобные облигации 12%.

*Первоначальная оценка*

Первоначальная оценка облигации должна быть сделана по справедливой стоимости с учётом затрат по сделке. Для определения справедливой стоимости облигации, равной дисконтированной стоимости, необходимо продисконтировать все денежные потоки, связанные с облигацией под рыночный процент. Такими потоками будут:

- стоимость погашения через три года; и
- ежегодно начисляемый номинальный процент.

Дисконтированная стоимость =  $1,000 \times 1/1.12^3 + 1,000 \times 10\% \times (1/1.12^1 + 1/1.12^2 + 1/1.12^3) = \$952$ .

*Последующая оценка*

| Период | % расход по<br>эффективной<br>ставке %<br>(12%) | Оплата по<br>номинальной<br>ставке (10%) | Амортизация<br>дисконта | Амортизированная<br>стоимость |
|--------|-------------------------------------------------|------------------------------------------|-------------------------|-------------------------------|
| 1      | 114                                             | 100                                      | 14                      | 952                           |
| 2      | 116                                             | 100                                      | 16                      | 966                           |
| 3      | 118                                             | 100                                      | 18                      | 982                           |
|        |                                                 |                                          |                         | 1,000                         |

В конце 2007 г.:

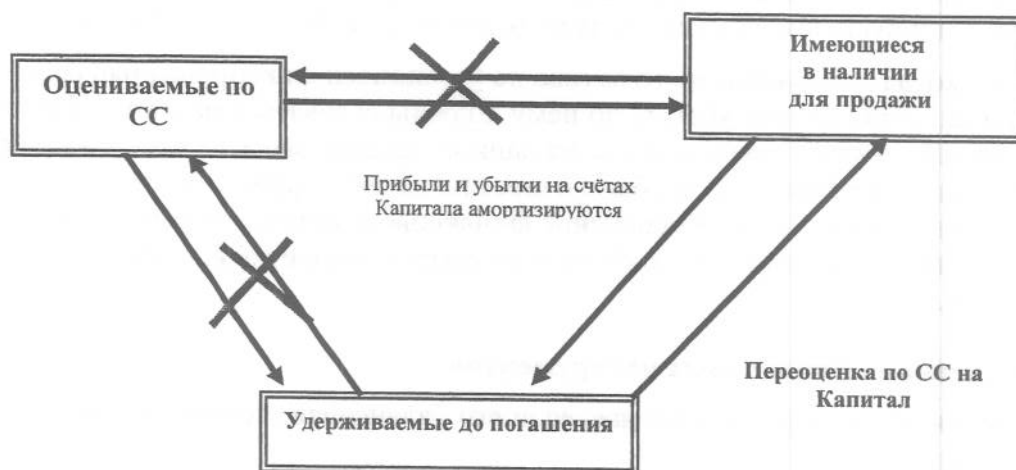
Дт Процентный расход (отчёт о совокупном доходе) \$114

Кт Денежные средства \$100

Кт Облигация, удерживаемая до погашения \$ 14

### 6.3. Реклассификация финансовых инструментов

Общая схема реклассификация финансовых инструментов:



#### Реклассификация финансовых инструментов из/в категорию оцениваемых по справедливой стоимости с эффектом на прибыль или убыток

Согласно стандарту финансовые инструменты, учитываемые по справедливой стоимости с эффектом на прибыль или убыток, не могут быть помещены в другую категорию, поскольку их первичная классификация определялась намерением компании реализовать этот инструмент в ближайшем будущем.

Перевод в категорию финансовых инструментов, учитываемых по справедливой стоимости с эффектом на прибыль или убыток, из других групп запрещается.

#### Реклассификация финансовых инструментов между категориями удерживаемых до погашения и имеющихся в наличии для продажи

В случае если присутствуют какие-либо сомнения в намерениях или возможностях компании продолжать учитывать актив в категории удерживаемых до погашения, его переводят в категорию имеющихся в наличии для продажи и переоценивают по справедливой стоимости. Разница от переоценки относится на Капитал.

При обратном переводе, если нереализованные разницы по переоценке аккумулировались в составе Капитала, то они там и остаются и должны амортизироваться по методу эффективной ставки процента до срока погашения долгового инструмента.

Если в результате изменения намерений или возможностей компании, либо, в редких случаях, из-за отсутствия достоверной оценки справедливой стоимости, либо вследствие истечения периода, определённого как «два предыдущих финансовых года», возникает необходимость учёта финансового актива или финансового обязательства по амортизированной стоимости, а не по справедливой стоимости. Балансовая стоимость, основанная на справедливой стоимости финансового актива, с этого момента становится новой величиной амортизированной стоимости. Любые прибыль или убыток прошлых периодов, полученные от данного актива и отнесенные непосредственно на счета Капитала, необходимо учитывать следующим образом:

- применительно к финансовому активу с фиксированным сроком погашения, полученные в связи с этим активом прибыль или убыток следует амортизировать в течение оставшегося срока удерживаемой до погашения инвестиции, используя метод эффективной ставки процента. Любая разница между новой величиной амортизированной стоимости и суммой к погашению должна также амортизироваться в течение оставшегося срока финансового актива с помощью метода эффективной ставки процента, аналогично амортизации премии и скидки. Если впоследствии происходит обесценение финансового актива, то ранее признанные непосредственно в Капитале прибыль или убыток следует относить на счёт прибылей и убытков;
- в случае, когда для финансового актива не установлен фиксированный срок погашения, прибыль или убыток по нему должны оставаться на счетах Капитала до продажи или любого другого выбытия данного финансового актива, после чего они в обязательном порядке должны быть отнесены на счёт прибылей и убытков. Если впоследствии происходит обесценение финансового актива, то ранее признанные непосредственно в Капитале прибыль или убыток следует относить на счёт прибылей и убытков.

#### 6.4. Обесценение финансовых инструментов

Актив считается обесценённым в случае, если его балансовая стоимость превышает его возмещаемую сумму.

Компания должна на каждую отчётную дату определить наличие признаков обесценения финансовых активов. Возможность обесценения следует оценивать для ВСЕХ финансовых активов.

Финансовый актив считается обесценённым, если существуют объективные признаки обесценения, например:

- значительные финансовые трудности эмитента;
- нарушение договора (отказ, уклонение от оплаты основной суммы или процентов);
- предоставление заёмщику льготных условий по экономическим или юридическим причинам;
- высокая вероятность банкротства эмитента;
- признание убытка от обесценения в прошлых периодах;
- исчезновение активного рынка;
- существенное снижение ожидаемых будущих денежных потоков, приносимых финансовым активом.

Для активов, учтенных по амортизированной стоимости:

Сумма обесценения равна разнице между балансовой стоимостью актива и стоимостью прогнозных денежных потоков, дисконтированных с использованием первоначальной эффективной ставки процента. Обесценение должно быть отнесено в отчёт о совокупном доходе. Впоследствии убыток от обесценения может быть восстановлен через отчёт о совокупном доходе.

Для активов, **учтённых как имеющиеся в наличии для продажи**, требуется списание убытка со счетов Капитала и последующее отнесение в отчёт о совокупном доходе. Впоследствии убыток от обесценения долевых инструментов не может быть восстановлен через отчёт о совокупном доходе, а убыток от обесценения долговых инструментов – может быть восстановлен через отчёт о совокупном доходе.

## 7. Хеджирование

### Три типа хеджирования

Учёт хеджирования сводится к признанию в финансовом результате компенсационных эффектов изменений в денежных потоках и справедливой стоимости объектов и инструментов хеджирования.

1. **Хеджирование справедливой стоимости:** хеджирование убытков от изменений в справедливой стоимости признанного в отчёте о финансовом положении актива (обязательства) или определённой доли такого актива (обязательства), которое относится к конкретному риску и оказывает влияние на прибыль отчётного периода.
2. **Хеджирование денежных потоков:** хеджирование убытков от изменений денежных потоков, которое:
  - относится к конкретному риску, связанному с признанным в отчёте о финансовом положении активом или обязательством (например, хеджирование всех или отдельных будущих выплат процентов по долговому обязательству с переменной процентной ставкой), или с ожидаемой сделкой (например, хеджирование ожидаемой покупки или продажи);
  - оказывает влияние на прибыль или убыток отчётного периода. Хеджирование непризнанного в отчёте о финансовом положении твердого соглашения на покупку или продажу актива по фиксированной цене, выраженной в валюте отчётности компании, учитывается как хеджирование денежных потоков, даже, несмотря на риск изменения справедливой стоимости.
3. **Хеджирование чистых инвестиций в зарубежную компанию** в соответствии с МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов». Согласно стандарту все курсовые разницы при пересчёте финансовой отчётности зарубежной компании в валюту отчётности материнской компании классифицируются как собственный капитал до реализации чистой инвестиции.

МСФО (IAS) 39 определяет условия, при соблюдении которых операции хеджирования должны учитываться с использованием специального метода:

- С самого начала отношений хеджирования задачи компании в области управления рисками и стратегия осуществления хеджирования излагаются в официальной документации. В этой документации следует определить инструмент хеджирования, связанную с ним хеджируемую статью или сделку, характер хеджируемого риска, а также установить, каким образом компания будет оценивать эффективность



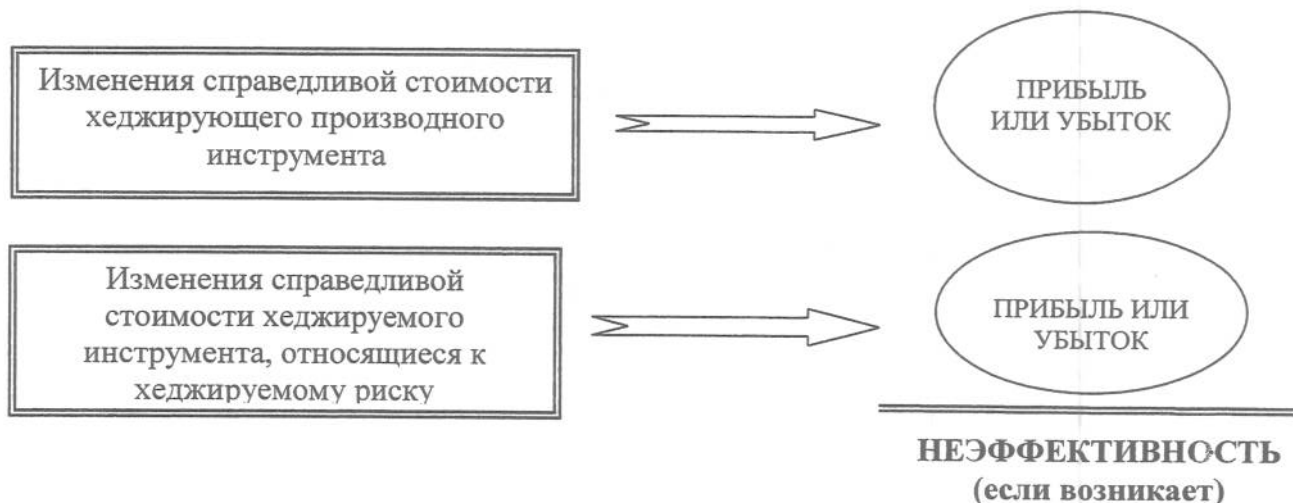
инструмента хеджирования применительно к уменьшению потерь от непосредственно связанных с хеджируемым риском изменений справедливой стоимости хеджируемой статьи и денежных потоков хеджируемой сделки.

- Ожидается, что хеджирование окажется высокоэффективным инструментом, обеспечивающим компенсацию связанных с хеджируемым риском изменений справедливой стоимости или денежных потоков в соответствии со стратегией управления рисками, изначально сформулированной для данного конкретного отношения хеджирования.
- При хеджировании денежных потоков необходима высокая вероятность совершения подлежащей хеджированию ожидаемой сделки, которой должен сопутствовать риск изменений денежных потоков, влияющих в конечном итоге на чистую прибыль или убыток.
- Эффективность хеджирования можно оценить с достаточной степенью достоверности, т.е. можно достоверно определить справедливую стоимость или оценить денежные потоки хеджируемой статьи, а также справедливую стоимость инструмента хеджирования.
- Постоянное проведение оценки хеджирования, в результате чего устанавливается его высокая эффективность на протяжении всего отчётного периода.

### Хеджирование справедливой стоимости

Если в течение отчётного периода хеджирование справедливой стоимости удовлетворяет условиям, перечисленным выше, его необходимо учитывать следующим образом:

- Прибыль (убыток) от переоценки инструмента хеджирования по справедливой стоимости признавать в отчёте о совокупном доходе.
- Балансовую стоимость хеджируемой статьи корректировать с учётом отнесённой к хеджируемому риску прибыли (убытка) по хеджируемой статье, которую (который) признавать в отчёте о совокупном доходе.
- Это положение действует даже в том случае, когда оценка хеджируемой статьи проводится по справедливой стоимости, а изменения справедливой стоимости в соответствии со стандартом признаются на счётах капитала.



### Хеджирование денежных потоков

При хеджировании денежных потоков прибыль или убытки от операции учитываются на счетах Капитала и признаются на счётах прибыли и убытков только при окончании сделки,

переносе хеджируемого объекта на счёта прибылей и убытков или прекращении хеджирования.

Однако это правило касается только той части денежных потоков, в какой хеджирование признаётся эффективным. Неэффективная часть хеджирования списывается на финансовые результаты в текущем периоде, если инструментом хеджирования является дериватив, или в соответствии с применяемым методом (прибыль или капитал), если инструментом хеджирования является финансовый инструмент, имеющийся в наличии для продажи (что случается крайне редко).



## 8. Прекращение признания

### 8.1. Прекращение признания финансового актива

Прекращение признания актива или его части наступает в случае:

- истечения срока реализации прав;
- передачи договорных прав на получение денежных средств от актива;
- сохранения договорных прав на получение денежных средств от актива, но принятия договорного обязательства выплатить эти денежные средства третьей стороне.

При передаче финансового актива, компания должна определить произошла ли передача рисков и выгод владения активом. При передаче рисков и выгод владения компания должна прекратить признание финансового актива. Если компания не передала риски и выгоды владения, она должна оценить передала ли она контроль над данным финансовым активом. При условии передачи рисков, выгод и контроля, компания должна прекратить признание финансового актива. Однако если произошла передача финансового актива без передачи контроля над ним, то такая сделка отражается как займ.

При прекращении признания разница между балансовой стоимостью финансового актива и полученным или ожидаемым к получению вознаграждением с учётом накопленного в Капитале результата переоценки, следует относить в отчёт о совокупном доходе.

### 8.2. Прекращение признания финансового обязательства

Компания обязана списывать финансовое обязательство (или часть финансового обязательства) с отчёта о финансовом положении тогда и только тогда, когда оно погашено, то есть когда указанное в договоре обязательство исполнено, аннулировано или срок его действия истёк.

При этом разница между балансовой стоимостью финансового обязательства (или части финансового обязательства), погашенного или переданного другой стороне, и

выплаченным возмещением, включая любые переданные неденежные активы или принятые обязательства, следует относить в отчёт о совокупном доходе.

## 9. Представление информации (МСФО (IAS) 32)

### 9.1. Обязательства и собственный капитал

При эмиссии финансовый инструмент должен быть классифицирован как обязательство или собственный капитал в соответствии с содержанием договора при первоначальном признании инструмента. Некоторые финансовые инструменты имеют юридическую форму долевого инструмента, являясь по своей сути обязательствами.

### 9.2. Расчёты собственными долевыми инструментами

Договор не является долевым инструментом только лишь потому, что его результатом может стать получение/передача собственных долевого инструмента компании.

Финансовое обязательство возникает, когда существует:

- договорная обязанность передать денежные средства или иной финансовый актив либо обменять финансовый актив/финансовое обязательство на потенциально не выгодных для эмитента условиях;
- недеривативный инструмент, который требует или может потребовать передачи переменного количества собственных долевого инструментов;
- дериватив, который будет или может быть погашен не эмиссией фиксированного количества собственных долевого инструментов, а каким-либо иным способом.

Долевой инструмент возникает, когда существует:

- недеривативный инструмент, который требует или может потребовать передачи фиксированного количества собственных долевого инструментов;
- дериватив, который будет или может быть погашен эмиссией фиксированного количества собственных долевого инструментов.

### 9.3. Условные расчёты

Компания может выпускать финансовые инструменты, в которых права и обязательства в отношении способа погашения (денежными средствами или долевыми инструментами) зависят от наступления или ненаступления неопределённых будущих событий, которые не подконтрольны ни эмитенту, ни владельцу инструмента.

Например,

- облигации, которые эмитент должен погашать акциями, если рыночная цена превысит определённый уровень; и
- эмиссию, которая должна быть осуществлена акциями, если доходы превысят установленный уровень, и облигациями – если не превысят.

Поскольку эмитент не имеет безусловного контроля над способом расчёта (т.е. не от него зависит, произойдёт ли передача денежных средств или иного финансового актива), такие инструменты классифицируются как обязательство.

#### 9.4. Сложные финансовые инструменты

К сложным финансовым инструментам относятся инструменты, которые могут быть конвертированы в акции.

Например, конвертируемые облигации, которые являются первичными финансовыми обязательствами эмитента и позволяют владельцу в будущем обменять их на акции.

Такие инструменты включают:

- долговой элемент, который показывается в составе обязательств; и
- долевого элемента, представленный в составе капитала.

Эти составные части должны быть раскрыты в отчётности отдельно. Для этого следует:

**Шаг 1.** Оценить тот элемент, который поддаётся оценке по справедливой стоимости.

Например, справедливой стоимости долгового элемента сложного финансового инструмента можно оценить путем дисконтирования потока будущих денежных платежей по ставке, преобладающей на рынке для подобных **не** конвертируемых обязательств.

**Шаг 2.** Оценить другой элемент как остаточную сумму после вычета долгового элемента из общей стоимости инструмента.

#### Пример 4.

Компания 1 января 2007 г. выпустила 6%-ные конвертируемые облигации на сумму \$2,000. Проценты выплачиваются ежегодно в течение следующих трех лет. Самая распространённая процентная ставка для подобных не конвертируемых облигаций составляет 9%.

Первоначальная оценка:

Рассчитаем долговой элемент сложного финансового инструмента, который представляет собой дисконтированную под 9% стоимость погашения через три года и дисконтированные потоки ежегодных процентов в размере \$120 в год также под рыночный процент.

Дисконтированная стоимость долгового элемента =  $2,000 \times 1/1.09^3 + 120 \times (1/1.09^1 + 1/1.09^2 + 1/1.09^3) = \$1,848$ .

Следовательно долевого элемента равен \$152 ( $2,000 - 1,848$ ).

Проводки:

|                                 |         |
|---------------------------------|---------|
| Дт Денежные средства            | \$2,000 |
| Кт Облигация до погашения       | \$1,848 |
| Кт Долевой элемент (в Капитале) | \$152   |

Последующая оценка:

В конце 2007 г. необходимо начислить проценты и отразить платеж:

|                                                        |       |
|--------------------------------------------------------|-------|
| Дт Процентные расходы ( $\$1,848 \times 9\% = \$166$ ) | \$166 |
| Кт Денежные средства (выплаченный процент по номиналу) | \$120 |
| Кт Облигация до погашения ( $\$166 - \$120$ )          | \$ 46 |

Таким образом, в финансовой отчётности за 2007 г. будут отображены следующие статьи:

*Отчёт о совокупном доходе*

|                    |       |
|--------------------|-------|
| Финансовые расходы | \$166 |
|--------------------|-------|

*Отчёт о финансовом положении**Капитал:*

|                 |       |
|-----------------|-------|
| Долевой элемент | \$152 |
|-----------------|-------|

*Долгосрочные обязательства:*

|                        |         |
|------------------------|---------|
| Облигация до погашения | \$1,894 |
|------------------------|---------|

**9.5. Собственные акции**

Если компания покупает свои собственные долевые инструменты, то они вычитаются из Капитала. Прибыль или убыток от покупки, продажи, эмиссии или погашения собственных долевых инструментов компании не должны признаваться в отчёте о совокупном доходе. Собственные долевые инструменты могут быть приобретены или находиться во владении самой компании или любой другой компании группы. Выплаченное или полученное вознаграждение должно быть признано напрямую в собственном капитале компании.

Согласно МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчётности» сумма собственных акций, находящихся во владении компании, раскрывается отдельно непосредственно в отчёте о финансовом положении или в примечаниях. Если компания покупает свои собственные акции у связанной стороны, то в финансовой отчётности должна быть представлена информация, требуемая МСФО (IAS) 24 «Связанные стороны».

**9.6. Проценты, дивиденды, убытки и прибыль**

Проценты, дивиденды, убытки и прибыль, относящиеся к финансовому инструменту (или его элементу), классифицированному как обязательство, должны отражаться как расходы или доходы в отчёте о совокупном доходе. Распределение дивидендов владельцам долевых инструментов с учётом затрат по сделке должны напрямую относиться на уменьшение Капитала компании за вычетом соответствующего налога на прибыль.

Дивиденды по погашаемым привилегированным акциям, классифицированным в качестве финансового обязательства, учитываются как расходы на проценты, а не как распределение нераспределённой прибыли.

**9.7. Взаимозачёт**

Финансовый актив и финансовое обязательство зачитывается, когда компания:

- имеет юридически закреплённое право осуществить зачёт признанных в отчёте о финансовом положении сумм; и
- намеревается либо произвести расчёт по сальдированной сумме, либо реализовать актив и исполнить обязательство одновременно.

Взаимозачёт возможен в отношении дебиторской и кредиторской задолженности или счетов в банке с дебетовым и кредитовым остатком.

**10. Раскрытие информации (МСФО (IFRS) 7)****10.1. Отчёт о финансовом положении****Категории финансовых активов и обязательств**

Балансовая стоимость по каждой из указанных ниже категорий подлежит раскрытию либо в отчёте о финансовом положении, либо в примечаниях:



- финансовые активы, оцениваемые по справедливой стоимости с эффектом на прибыль или убыток, с отдельным отражением тех, которые классифицированы как таковые при первоначальном признании, и тех, которые классифицированы как предназначенные для торговли;
- инвестиции, удерживаемые до погашения;
- ссуды и дебиторская задолженность;
- финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи;
- финансовые обязательства, оцениваемые по справедливой стоимости с эффектом на прибыль или убыток, с отдельным отражением тех, которые классифицированы как таковые при первоначальном признании, и тех, которые классифицированы как предназначенные для торговли;
- финансовые обязательства, оцениваемые по амортизированной стоимости.

**Финансовые инструменты, учитываемые по справедливой стоимости с отнесением её изменений в отчёт о совокупном доходе**

Если компания классифицировала ссуду или дебиторскую задолженность (или группу ссуд или дебиторской задолженности) как оцениваемые по справедливой стоимости с отнесением её изменений в отчёт о совокупном доходе, она обязана раскрывать:

- максимальную подверженность кредитному риску, по состоянию на отчетную дату;
- величину, на которую любые соответствующие сложные инструменты или аналогичные им инструменты снижают такую максимальную подверженность кредитному риску;
- величину изменения в течение периода и совокупно в справедливой стоимости ссуды или дебиторской задолженности (или группы ссуд или дебиторской задолженности) по причине изменений кредитного риска, которые определены как:
  - величина изменения в его справедливой стоимости, не относимого на изменения рыночных условий, вызывающих рыночный риск; или
  - применение альтернативного метода, который, по мнению компании, более достоверно определяет величину изменения в справедливой стоимости, относимого на изменения кредитного риска данного актива;
- величину изменения в справедливой стоимости любых соответствующих производных инструментов, которое имело место в течение периода и совокупную величину такого изменения с момента классификации ссуды или дебиторской задолженности.

Если компания классифицировала финансовое обязательство как оцениваемое по справедливой стоимости с отнесением её изменений в отчёт о совокупном доходе, она обязана раскрывать:

- величину изменения в течение периода и совокупно в справедливой стоимости финансового обязательства по причине изменений кредитного риска этого обязательства, которые определены как:
  - величина изменения в его справедливой стоимости, не относимого на изменения рыночных условий, вызывающих рыночный риск; или
  - применение альтернативного метода, который, по мнению организации, более достоверно определяет величину изменения в справедливой стоимости, относимого на изменения кредитного риска данного обязательства;

- разницу между балансовой стоимостью финансового обязательства и суммой, которую компания должна будет выплатить по договору держателю обязательства на дату погашения.

### **Переклассификации**

Компания должна раскрывать информацию о переклассификациях финансовых активов, осуществленных в течение периода (переклассифицированные суммы и причины переклассификаций).

### **Прекращение признания**

Компания могла передать финансовые активы таким образом, чтобы часть этих активов или все эти финансовые активы не отвечали критериям, установленным для прекращения признания. Для каждого класса таких финансовых активов компания обязана раскрывать информацию о:

- характере этих активов;
- рисках и выгодах, которые компания по ним сохранила;
- балансовой стоимости активов, а также связанных с ними обязательств, которые в той или иной степени ещё признаются;
- в отношении активов, признание которых прекращено только частично, – информацию о первоначальной балансовой стоимости.

### **Обеспечение**

Компания должна раскрывать информацию о балансовой стоимости финансовых активов, переданных в обеспечение обязательств; а также условиях, на которые финансовые активы передавались в обеспечение.

### **Счёт убытков от кредитных рисков**

Если обесценение финансовых активов учитывается на отдельном счёте, а не списывается с самого актива, необходимо согласовать входящий и исходящий остатки на этом счёте за период.

### **Невыполнение договорных обязательств**

В отношении всех займов компания должна раскрывать:

- информацию об имевших место в течение периода случаях невыполнения обязательств по полученным займам;
- балансовую стоимость займов, по которым не были выполнены обязательства;
- были ли обязательства впоследствии выполнены или же условия займа были пересмотрены.

## **10.2. Отчёт о совокупном доходе и отчёт об изменениях собственного капитала**

### **Доходы, расходы, прибыли и убытки**

В отчёте о совокупном доходе или в примечаниях к нему необходимо раскрывать следующую информацию:

- чистую прибыль/убытки по:
  - финансовым активам или финансовым обязательствам, оцениваемым по справедливой стоимости через отчёт о совокупном доходе, с отдельным отражением применительно к финансовым активам или финансовым обязательствам,

классифицированным в качестве таковых при первоначальном признании, а также применительно к финансовым активам или финансовым обязательствам, классифицированным в качестве предназначенных для торговли;

- финансовым активам, имеющимся в наличии для продажи, с отдельным отражением величины прибыли или убытка, признанной непосредственно в капитале в течение отчётного периода, и суммы, списанной с капитала и признанной в отчёте о совокупном доходе за период;
- инвестициям, удерживаемым до погашения;
- ссудам и дебиторской задолженности;
- финансовым обязательствам, учитываемым по амортизированной стоимости;
- совокупные процентные доходы и расходы по финансовым активам и обязательствам, не учитываемым по справедливой стоимости с отнесением её изменений в отчёт о совокупном доходе;
- комиссионные доходы и расходы;
- процентные доходы по обесценённым финансовым активам;
- убытки от обесценения по каждому классу финансовых активов.

### 10.3. Прочие раскрытие

#### Учёт при хеджировании

Компания обязана отдельно раскрывать следующую информацию о хеджировании справедливой стоимости, хеджировании денежных потоков и хеджировании чистых инвестиций в зарубежную деятельность:

- описание хеджирования;
- описание финансовых инструментов, определенных в качестве инструментов хеджирования;
- справедливую стоимость по состоянию на дату;
- характер хеджируемых рисков;
- периоды при хеджировании денежных потоков, в течение которых ожидаются денежные потоки, и когда ожидается включить их в расчёт прибыли и убытка;
- описание любых прогнозируемых сделок, в отношении которых ранее применялся учёт хеджирования, но совершение которых больше не ожидается.

Если прибыль (убыток) по инструменту хеджирования денежных потоков была отнесена непосредственно на счета учёта капитала в отчёте об изменениях капитала, то необходимо раскрывать:

- сумму, признанную на счетах капитала в течение текущего периода;
- сумму, списанную со счетов капитала и включенную в прибыль или убыток за отчётный период;
- сумму, списанную со счетов капитала в течение текущего периода и включенную в первоначальную оценку балансовой стоимости нефинансового актива или нефинансового обязательства в рамках высоковероятной прогнозируемой сделки, являющейся предметом хеджирования.

В отношении хеджирования справедливой стоимости необходимо раскрывать информацию о прибыли и убытках по:

- инструментам хеджирования;
- хеджируемым статьям.

### **Справедливая стоимость**

Как уже неоднократно отмечалось, в отчёте необходимо раскрывать информацию о справедливой стоимости финансовых инструментов, если она отличается от балансовой. Это требование относится, прежде всего, к удерживаемым до погашения финансовым активам, финансовым обязательствам и выданным компанией ссудам и авансам. Все остальные виды финансовых активов должны быть отражены в отчёте о финансовом положении по справедливой стоимости в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 39. Исключение составляют ситуации, когда определить справедливую стоимость инструмента не представляется возможным. В таком случае в отчёте должны быть приведены причины отсутствия этой информации и основные характеристики инструментов, что позволит пользователям отчёта сделать собственные выводы об их качестве.

Как акционеры, так и другие пользователи отчётов вполне резонно ожидают от менеджмента компании способность оценить справедливую стоимость приобретаемых ими финансовых инструментов или, по крайней мере, финансовый эффект от операций с ними, так как в противном случае это может свидетельствовать о недостаточно высоком профессиональном уровне руководства компании.

Кроме самого значения справедливой стоимости отчёт должен содержать:

- описание метода, примененного для её определения, а также использованные допущения;
- информацию о том, определяются ли значения справедливой стоимости полностью либо частично путем прямой ссылки на опубликованные ценовые котировки активного рынка, либо посредством оценочной методики.

### **10.4. Характер и размер рисков, связанных с финансовыми инструментами**

Компания обязана раскрывать информацию о характере и размере рисков, связанных с финансовыми инструментами. Как минимум, необходимо описать кредитный риск, риск ликвидности и рыночный риск.

**Качественная информация, подлежащая раскрытию по каждому виду риска:**

- подверженность риску;
- причины возникновения риска;
- цели, политику и процедуры компании в отношении вопросов управления риском;
- методы, используемые при оценке риска;
- любые изменения по сравнению с предыдущим периодом.

**Количественная информация, подлежащая раскрытию по каждому виду риска:**

- сводные данные по расчёту величины риска на отчётную дату на основании внутренней информации компании, представленной ключевому управленческому персоналу;
- раскрытие информации о концентрации риска (описание способа определения и характеристик концентрации).

### **Примеры раскрытия информации:**

#### *Кредитный риск:*

- максимальный размер;
- описание имеющегося обеспечения.

#### *Риск ликвидности:*

- разбивка финансовых обязательств по срокам погашения;
- описание методов управления риском ликвидности.

#### *Рыночный риск:*

- анализ чувствительности по каждому виду значимого для компании рыночного риска, по состоянию на отчётную дату;
- каким образом изменение ключевых параметров влияет на финансовый результат;
- методы и предположения, использованные при анализе, а также существенные изменения в этих методах, которые существовали за период.

---

### **В результате изучения данной темы вы должны:**

- вести учёт долговых инструментов, инструментов собственного капитала, а также распределения финансовых затрат;
- вести учёт облигаций с фиксированной процентной ставкой и конвертируемых облигаций;
- давать определение и знать классификацию финансовых инструментов;
- описывать особенности оценки финансовых инструментов;
- разъяснять предложения по текущей оценке финансовых инструментов, включая применение хеджирования текущей стоимости и учёт соответствующих прибыли и убытков;
- описывать требования к раскрытию информации, касающейся финансовых инструментов (МСФО (IAS) 32);
- описывать основные моменты, в которых требуется консенсус в вопросах учёта финансовых инструментов.



# **МСФО (IAS) 21**

## **Влияние изменений валютных курсов**

**План сессии**

|                                                                   |             |
|-------------------------------------------------------------------|-------------|
| <b>1. Введение .....</b>                                          | <b>2102</b> |
| <b>2. Определения .....</b>                                       | <b>2102</b> |
| <b>3. Первоначальное признание.....</b>                           | <b>2103</b> |
| <b>4. Последующая оценка .....</b>                                | <b>2103</b> |
| <b>5. Признание курсовой разницы.....</b>                         | <b>2104</b> |
| 5.1. Монетарные статьи                                            | 2104        |
| 5.2. Немонетарные статьи                                          | 2104        |
| 5.3. Чистая инвестиция в зарубежную деятельность                  | 2104        |
| <b>6. Пересчёт функциональной валюты в валюту отчётности.....</b> | <b>2105</b> |
| <b>7. Раскрытие информации .....</b>                              | <b>2106</b> |

## 1. Введение

Предприятие может осуществлять деятельность в иностранной валюте двумя способами: совершать операции в иностранной валюте или иметь зарубежную деятельность. Вдобавок, оно может составлять свою финансовую отчетность в иностранной валюте. Цель данного стандарта установить, как включать операции в иностранной валюте и зарубежную деятельность в финансовую отчетность предприятия и как переводить финансовую отчетность в валюту предоставления.

Ключевыми вопросами являются то, какие обменные курсы использовать и как отражать эффекты от изменения валютных курсов в финансовой отчетности.

Стандарт применяется:

- при учете остатков и операций, выраженных в иностранной валюте;
- перевода финансовой отчетности зарубежной деятельности, которая включена в финансовую отчетность компании через консолидацию, пропорциональную консолидацию или по методу долевого участия;
- при пересчете финансовых результатов предприятия из функциональной валюты в валюту презентации.

МСФО (IAS) 21 не применяется:

- при учете остатков и операций, выраженных в иностранной валюте по финансовым инструментам (МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»);
- при учете хеджирования (МСФО (IAS) 39 Финансовые инструменты);
- при представлении отчета о движении денежных средств по операциям, выраженным в иностранной валюте и по зарубежной деятельности (МСФО (IAS) 7 «Отчёты о движении денежных средств»).

## 2. Определения

**Функциональная валюта** (*functional currency*) – это валюта первичной экономической среды, в которой компания осуществляет деятельность.

Следующие факторы должны учитываться при определении функциональной валюты:

- валюта, главным образом влияющая на цены продажи товаров и услуг (зачастую это валюта, в которой выражаются и устанавливаются цены продаж);
- валюта, главным образом влияющая на трудовые, материальные и другие затраты при предоставлении товаров и услуг (это обычно валюта, в которой выражаются и устанавливаются цены на такие затраты);
- валюта страны, чьи конкурентоспособные силы и правила главным образом определяют цены продаж товаров и услуг.

И возможно:

- валюта долга и акционерного финансирования;
- валюта, в которой обычно выражается доход от операционной деятельности.

**Валюта отчетности** (*presentation currency*) – это валюта, в которой компания представляет свою финансовую отчетность.

**Иностранная валюта (*foreign currency*)** – это валюта, отличная от функциональной валюты компании.

**Курсовая разница (*exchange difference*)** – это разница, образующаяся за счет применения различных курсов обмена иностранной валюты в валюту отчетности к одной и той же сумме, выраженной в этой иностранной валюте.

**Обменный курс (*exchange rate*)** – это коэффициент, характеризующий отношение одной валюты к другой.

**Текущий курс/спот-курс (*spot exchange rate*)** – это курс обмена валюты при безотлагательной поставке.

**Конечный курс (*closing rate*)** – это спот-курс на дату составления отчета.

**Зарубежная деятельность (*foreign operation*)** – это дочерняя компания, ассоциированная компания, совместное предприятие или филиал отчитывающейся компании, находящиеся и ведущие бизнес на территории иностранного государства.

**Чистые инвестиции в зарубежную деятельность (*net investment in a foreign operation*)** – это доля чистых активов иностранной компании, принадлежащая компании, представляющей отчетность.

**Монетарные статьи (*monetary items*)** – это денежные средства, активы и обязательства, погашаемые определенной или расчетной суммой денежных средств. Иными словами – это деньги, требования на получение денег или обязательства по выплате денег.

**Немонетарные статьи (*non-monetary items*)** – это балансовые статьи, кроме денежных средств, требований на получение денежных средств и обязательств по выплате денежных средств.

### 3. Первоначальное признание

При первоначальном признании операции в иностранной валюте учитываются в функциональной валюте путем применения к сумме в иностранной валюте текущего спот-курса на дату совершения операции.

На практике часто используется курс, который приблизительно выражает фактический курс на дату совершения операции. Например, средний курс за неделю или за месяц мог бы использоваться для всех операций в иностранной валюте, совершенных в течение этого периода. Однако при значительных колебаниях валютных курсов использование среднего курса за период оказывается ненадежным.

### 4. Последующая оценка

На каждую отчетную дату:

- монетарные статьи в иностранной валюте должны пересчитываться с использованием конечного курса;
- немонетарные статьи в иностранной валюте, учтенные по исторической стоимости, должны пересчитываться с использованием валютного курса на дату совершения операции;
- немонетарные статьи в иностранной валюте, учтенные по справедливой стоимости, должны пересчитываться с использованием валютных курсов, которые действовали на момент определения справедливой стоимости.

## 5. Признание курсовой разницы

### 5.1. Монетарные статьи

Курсовая разница, возникающая:

- при погашении монетарных статей (реализованные курсовые разницы);
- при представлении в финансовой отчетности денежных статей (нереализованные курсовые разницы) компании по курсам, отличным от тех, по которым они были первоначально признаны в текущем или предшествующих периодах, должна признаваться в качестве прибыли или убытка в периоде ее возникновения (за исключением чистых инвестиций в зарубежную деятельность).

### 5.2. Немонетарные статьи

Когда прибыль или убыток от немонетарных статей признается непосредственно в капитале, курсовые разницы по этим прибылям/убыткам также должны признаваться в капитале. И наоборот: когда прибыль или убыток от немонетарных статей признается в отчете о совокупном доходе, курсовые разницы по ним также должны относиться в отчет о совокупном доходе.

### 5.3. Чистая инвестиция в зарубежную деятельность

Курсовая разница, возникающая по монетарной статье, которая составляет часть чистых инвестиций в зарубежную деятельность, должна классифицироваться в финансовой отчетности компании как собственный капитал, вплоть до выбытия инвестиции, после чего она должна признаваться в качестве дохода или расхода.

Компания может иметь монетарную статью, подлежащую получению от иностранной компании или выплате иностранной компании. Статья, погашение которой в обозримом будущем не предполагается, является, по существу, увеличением или уменьшением чистых инвестиций компании в эту иностранную компанию.

#### Пример 1.

В составе денежных средств отчета о финансовом положении есть сумма, деноминированная в фунтах стерлингов (£). Сумма составляет £400, и бухгалтер пересчитал ее в доллары по курсу  $\$1.72 = £1$ , который является средним курсом за период, в течение которого данная сумма в иностранной валюте имела у предприятия. На 30 июня 2008 г. Курс доллара был  $\$1.76 = £1$ .

#### Задание.

Каким образом должна признаваться курсовая разница?

#### Решение.

|                                            |       |      |
|--------------------------------------------|-------|------|
| При первоначальном признании (£400 x 1.72) | \$688 |      |
| Последующая оценка (£400 x 1.76)           | \$704 |      |
| Прибыль от курсовых разниц                 | \$16  |      |
| Дт Денежные средства                       | \$16  |      |
| Кт Отчет о совокупном доходе               |       | \$16 |

#### Пример 2.

Компания Дельта готовит финансовый отчет за год, закончившийся 31 марта 2008 г., и вашему вниманию предлагается выдержка из отчёта о финансовом положении на эту дату.



|                                     |                   |              |
|-------------------------------------|-------------------|--------------|
| Запасы на 31 марта 2008 г.          | 20,000            |              |
| Торговая кредиторская задолженность |                   | 11,800       |
| Прибыль текущего года               | <u>          </u> | <u>8,200</u> |
|                                     | 20,000            | 20,000       |

Стоимость запасов на 31 марта 2008 г. включала \$960 тыс. в отношении запчастей, которые были куплены у европейского поставщика 31 января 2008 г. за 800 тыс. евро. Эти запчасти не были использованы на 31 марта 2008 г. 31 мая 2008 г. была осуществлена оплата поставщику (в евро).

Обменные курсы выглядели следующим образом:

| Дата              | Обменный курс (\$1 к 1 евро) |
|-------------------|------------------------------|
| 31 января 2008 г. | 1.20                         |
| 31 марта 2008 г.  | 1.30                         |
| 31 мая 2008 г.    | 1.35                         |

#### Задание.

Подготовьте отчет о финансовом положении Дельты на 31 марта 2008 г.

#### Решение.

В соответствии с принципами МСФО 21 «Влияние изменений валютных курсов» стоимость запасов конвертируется в сумму в долларах по обменному курсу, преобладающему на дату закупки и не пересчитываются на отчетную дату.

Торговая кредиторская задолженность в евро должна быть повторно конвертирована, используя валютный курс на дату составления финансовой отчетности ( $\text{€}1 = \$1.30$ ), и включается в отчет о финансовом положении в сумме \$1,040 тыс.

Отрицательная курсовая разница (убыток от конвертации) \$80 тыс. ( $\$1,040 - \$960$ ) должен отражаться в составе операционных расходов.

|                                     |                   |              |
|-------------------------------------|-------------------|--------------|
| Запасы на 31 марта 2008 г.          | 20,000            |              |
| Торговая кредиторская задолженность |                   | 11,880       |
| Прибыль текущего года               | <u>          </u> | <u>8,120</u> |
|                                     | 20,000            | 20,000       |

## 6. Пересчет функциональной валюты в валюту отчетности

Компания может представлять отчетность в любой валюте. Если функциональная валюта отлична от валюты презентации, то необходимо перевести отчеты о результатах деятельности и финансовом положении в валюту отчетности.

Для перевода необходимо:

Составить финансовую отчетность в функциональной валюте, а затем перевести ее в валюту презентации по следующим правилам:

- активы и обязательства переводятся по конечному курсу;
- прибыли и убытки пересчитываются по курсу на дату операции (допустимо использовать средний курс);

- курсовые разницы должны быть признаны как отдельный компонент капитала.

## 7. Раскрытие информации

В отношении курсовой разницы компания должна раскрывать:

- сумму курсовой разницы, включенную в прибыль или убыток за период;
- чистые курсовые разницы, классифицируемые как собственный капитал, в качестве отдельного компонента собственного капитала, и сверку суммы этих курсовых разниц в начале и в конце периода.

Когда валюта презентации отличается от функциональной валюты, этот факт должен быть упомянут вместе с указанием функциональной валюты и причины использования для презентации валюты, отличающейся от функциональной валюты.

---

**В результате изучения данной темы вы должны научиться:**

- обсуждать учет и пересчет монетарных и немонетарных статей отдельными компаниями на отчетную дату;
- проводить различие между функциональной валютой и валютой отчетности;
- определять функциональную валюту компании;
- учитывать курсовую разницу в отчетности отдельных компаний.

# **МСФО (IFRS) 3**

## **Объединения компаний**

**План сессии**

|                                                                                                                             |             |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|
| <b>1. Введение.....</b>                                                                                                     | <b>2202</b> |
| <b>2. Определения.....</b>                                                                                                  | <b>2202</b> |
| <b>3. Объединение бизнеса и метод приобретения.....</b>                                                                     | <b>2203</b> |
| <b>4. Определение покупателя.....</b>                                                                                       | <b>2203</b> |
| <b>5. Определение даты приобретения .....</b>                                                                               | <b>2204</b> |
| <b>6. Признание и оценка приобретенных идентифицируемых<br/>активов, принятых обязательств и неконтролирующей доли.....</b> | <b>2205</b> |
| 6.1. Признание .....                                                                                                        | 2205        |
| 6.2. Оценка .....                                                                                                           | 2205        |
| 6.3. Исключения из принципов признания и оценки .....                                                                       | 2205        |
| <b>7. Признание и оценка гудвила или дохода .....</b>                                                                       | <b>2206</b> |
| <b>8. Справедливая стоимость переданного вознаграждения.....</b>                                                            | <b>2206</b> |
| <b>9. Временный порядок учета .....</b>                                                                                     | <b>2209</b> |
| <b>10. Раскрытие информации .....</b>                                                                                       | <b>2209</b> |

## 1. Введение

МСФО (IFRS) 3 «Объединения компаний» был пересмотрен в 2008 году и применяется в отношении всех операций по объединению бизнеса, совершенных начиная с 1 июля 2009 года.

Целью МСФО (IFRS) 3 является улучшение уместности, надежности и сопоставимости информации, которую компания представляет в своей финансовой отчетности в отношении объединения бизнеса и его эффектов. Это достигается посредством установленных принципов и требований в отношении того, как покупатель:

- признает и оценивает в своей финансовой отчетности приобретенные идентифицируемые активы, принятые обязательства и неконтролирующую долю в приобретенной компании;
- признает и оценивает гудвил или доход, возникший в результате объединении бизнеса;
- раскрывает информацию пользователям финансовой отчетности о сущности и финансовых эффектах объединения бизнеса.

МСФО (IFRS) 3 применяется ко всем операциям, которые попадают под определение объединение бизнеса.

МСФО (IFRS) 3 не применяется:

- к созданию совместных предприятий;
- к приобретению активов или групп активов, которые не являются бизнесом;
- к объединению компаний под общим контролем.

## 2. Определения

**Бизнес (*business*)** – это взаимосвязанный комплекс операций и активов, который может осуществляться и управляться с целью получения доходов в виде дивидендов, снижения затрат или других экономических выгод инвесторов или других его собственников, членов или участников.

**Дата приобретения (*acquisition date*)** – это дата фактического перехода к покупателю контроля над приобретаемой компанией.

**Покупатель (*acquirer*)** – это компания, получающая контроль над приобретаемой компанией.

**Приобретаемая компания (*acquiree*)** – это бизнес или несколько бизнесов, над которыми приобретающая компания получает контроль.

**Контроль (*control*)** – это возможность определять финансовую и операционную политику компании и таким образом получать экономические выгоды от ее деятельности.

**Гудвил (*goodwill*)** – это актив, представляющий собой будущие экономические выгоды от других активов, приобретенных в результате объединения компаний, которые не были отдельно идентифицированы и признаны.



**Неконтролирующая доля (*non-controlling interest*)** – это доля в капитале дочерней компании, которая не принадлежит материнской компании ни прямо, ни через другие дочерние компании.

### 3. Объединение бизнеса и метод приобретения

В соответствии с МСФО (IFRS) 3 «Объединения компаний» все операции по объединению бизнеса учитываются методом приобретения. Это означает, что объединение бизнеса всегда отражается в качестве покупки одной компании другой компанией, даже в том случае, когда объединение бизнеса фактически представляет слияние равных компаний.

Метод приобретения предполагает следующие действия:

- определение покупателя;
- определение даты приобретения;
- признание и оценка приобретенных идентифицируемых активов, принятых обязательств и неконтролирующей доли;
- признание и оценка гудвила или дохода.

### 4. Определение покупателя

Обычно покупателем является сторона, которая в результате сделки приобрела контроль над чистыми активами и операциями другой стороны.

Согласно МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность», контроль существует, когда материнская компания владеет напрямую или через свои дочерние компании более половиной голосующих акций. Исключение представляют случаи, когда четко определено, что такой пакет акций не обеспечивает наличие контроля. В том случае, когда одна из объединяющихся компаний не приобретает больше половины акций с правом голоса другой объединяющейся компании, на наличие контроля могут указывать следующие факторы:

- право управлять более чем половиной голосующих акций другой компании путем соглашения с другими акционерами;
- право определять финансовую и хозяйственную политику другой компании на основании законодательного устава или соглашения;
- право назначать и смещать большинство членов совета директоров или аналогичного органа управления другой компании;
- право представлять большинство голосов на собраниях совета директоров или аналогичного органа управления другой компании.

**Пример 1.**

Компании М принадлежит 80% акций компании В и 40% акций компании Р. При этом компания В имеет возможность назначать и смещать большинство членов совета директоров компании Р.

**Задание.**

Являются ли компании В и Р дочерними компаниями компании М?

**Решение.**

- Компания В является дочерней для компании М в соответствии с основным критерием контроля (владение более 50% голосующих акций).
- Компания Р является дочерней компанией компании М, поскольку выполняется одно из дополнительных условий контроля (возможность назначать и смещать большинство членов совета директоров).

**5. Определение даты приобретения**

Покупатель определяет дату приобретения, которая представляет собой дату получения контроля над дочерней компанией. Дата получения контроля обычно является датой, на которую покупатель передает вознаграждение, получает активы и признает обязательства приобретаемой компании. Дата, когда контроль переходит к покупателю, часто отличается от даты, установленной в соглашении.

**Пример 2.**

Компания Х приобрела 100% компании У. Договор купли-продажи устанавливает дату приобретения 10 марта. Директора в компанию У были назначены руководством компании Х 1 апреля, день, когда все условия договора купли-продажи были выполнены. Обыкновенные акции компании У были переданы компании Х в день уплаты денежного вознаграждения 15 апреля.

**Задание.**

Определить дату приобретения.

**Решение.**

Основываясь на данных, указанных выше, датой приобретения является 1 апреля – день, когда компания Х получила возможность определять финансовую и операционную политику компании У. Это день, в который компания Х назначила директоров в компанию У.

Вознаграждение в данном случае – это обязательство сделать оплату позже даты получения контроля. Уплата вознаграждения 15 апреля не влияет на дату приобретения.

## **6. Признание и оценка приобретенных идентифицируемых активов, принятых обязательств и неконтролирующей доли**

### **6.1. Признание**

На дату приобретения покупатель признает отдельно от гудвила приобретенные идентифицируемые активы, принятые обязательства и неконтролирующую долю в покупаемой компании. Для этого они должны соответствовать определениям активов и обязательств согласно «Принципам подготовки и представления финансовой отчетности». В результате этого может получиться, что в консолидированном отчете о финансовом положении будут признаны некоторые активы и обязательства, не признанные в индивидуальной отчетности дочерней компании (например, нематериальные активы, такие как торговые марки, товарные знаки, списки клиентов и др.).

Исключением из общего порядка признания является признание условных обязательств. Вопреки требованиям МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» условные обязательства признаются в консолидированном отчете о финансовом положении, если они являются существующими обязательствами, возникшими в результате прошлых событий, и их справедливая стоимость может быть надежно оценена (вне зависимости от степени вероятности оттока экономических выгод).

### **6.2. Оценка**

Все идентифицируемые активы и принятые обязательства оцениваются по справедливой стоимости на дату приобретения.

Неконтролирующая доля может оцениваться как по справедливой стоимости, так и в пропорции от стоимости идентифицируемых чистых активов дочерней компании.

Причем выбор метода не является принципом учетной политики, и при каждом приобретении этот метод может быть различен.

Исключения:

- приобретенные права признаются в качестве нематериального актива и оцениваются в соответствии с положениями договора;
- платежи с использованием акций дочерней компании, которые будут заменены платежами с использованием акций материнской компании, оцениваются в соответствии с МСФО (IFRS) 2 «Платежи с использованием долевых инструментов»;
- необоротные активы, предназначенные для продажи, оцениваются в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Необоротные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» по справедливой стоимости с учётом затрат на продажу.

### **6.3. Исключения из принципов признания и оценки**

Следующие статьи исключаются из общего порядка признания и оценки:

- отложенные налоги (признаются и оцениваются в соответствии с МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»);

- вознаграждения работникам (признаются и оцениваются в соответствии с МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»);
- активы, связанные с возмещением (признаются и оцениваются по тем же правилам, что и активы, которые они компенсируют).

## 7. Признание и оценка гудвила или дохода

Покупатель признает гудвил на дату приобретения в качестве актива и оценивает его как превышение совокупности:

- справедливой стоимости переданного вознаграждения, оцененного в соответствии с требованиями стандарта;
- стоимости неконтролирующей доли, оцененной в соответствии с требованиями стандарта;
- справедливой стоимости ранее имевшейся доли (при поэтапном приобретении)
- над справедливой стоимостью приобретенных идентифицируемых чистых активов и принятых обязательств.

После первоначального признания гудвил ежегодно тестируется на обесценение, и его балансовая стоимость представляет собой разность первоначальной оценки и совокупного убытка от обесценения. Убытки от обесценения гудвила отражаются в отчете о совокупном доходе.

В случаях возникновения дохода в результате объединения компаний т.е. когда справедливая стоимость приобретенных идентифицируемых чистых активов и принятых обязательств превышает сумму справедливых стоимостей переданного вознаграждения, неконтролирующей доли и ранее имевшейся доли, покупатель обязан:

- проверить все ли активы и обязательства были верно идентифицированы и оценены. Все дополнительные активы и обязательства, обнаруженные в результате такой проверки признаются и оцениваются в соответствии с требованиями стандарта;
- проверить правильность оценки справедливой стоимости неконтролирующей доли и переданного вознаграждения;
- если при этом не удалось устранить превышение, то признать доход на дату покупки в отчете о совокупном доходе.

При этом важно помнить, что гудвил в индивидуальном отчете о финансовом положении дочерней компании на момент приобретения подлежит списанию, т.к. он не является частью приобретенных идентифицируемых активов и обязательств.

## 8. Справедливая стоимость переданного вознаграждения

Переданное вознаграждение оценивается как сумма справедливых стоимостей переданных активов, принятых обязательств и выпущенных акций на дату приобретения.

Любые затраты, непосредственно связанные с объединением относятся на финансовый результат периода. Планируемые будущие затраты не признаются в качестве резерва на дату приобретения, а отражаются в качестве затрат по мере их возникновения.

Если оплата какой-либо части стоимости объединения откладывается, то справедливая стоимость такой части определяется путем дисконтирования соответствующих ей затрат до их текущей стоимости. При этом учитываются любые надбавки или скидки, которые могут применяться при оплате покупки.

В цену покупки также включается справедливая стоимость условного вознаграждения, согласованного при приобретении. Причем если данное условное вознаграждение признано в составе капитала, то оно в дальнейшем не переоценивается, а если оно соответствует определению обязательства, то оно переоценивается на каждую отчетную дату. Все дальнейшие изменения в сумме условного вознаграждения по истечении 12 месяцев после даты приобретения учитываются согласно соответствующих МСФО и не влияют на сумму гудвила.

### Пример 3.

Компания Кошка приобрела 70% акций компании Мышка, уплатив \$100,000 наличными денежными средствами и выпустив 50,000 обыкновенных акций номиналом \$1. Затраты на эмиссию составили \$1,000. Рыночная стоимость акций Кошки на дату эмиссии составляла \$2 за акцию.

### Задание.

Рассчитать стоимость переданного вознаграждения.

### Решение.

Справедливая стоимость переданного вознаграждения составит:

|                                                    |                  |
|----------------------------------------------------|------------------|
| Выплата денежными средствами                       | \$100,000        |
| Рыночная стоимость выпущенных акций (\$2 x 50,000) | <u>\$100,000</u> |
| Итого:                                             | \$200,000        |

Затраты на эмиссию акций учитываются в составе капитала и не включаются в стоимость переданного вознаграждения (МСФО (IAS) 32 Финансовые инструменты: представление информации»).



**Пример 4.**

1 января 2008 года материнская компания купила 80% акций дочерней компании, заплатив \$100,000 немедленно, и еще \$121,000 подлежат к уплате через два года. Справедливая стоимость чистых активов дочерней компании на дату приобретения составляет \$240,000. Стоимость капитала материнской компании – 10%. При подготовке консолидированной финансовой отчетности на 31 декабря 2008 года отложенное вознаграждение полностью проигнорировали.

**Задание.**

- 1) Рассчитайте гудвил, возникший в результате приобретения дочерней компании, если
  - а) неконтролирующая доля на дату приобретения учитывается пропорционально справедливой стоимости чистых активов на эту дату;
  - б) неконтролирующая доля на дату приобретения учитывается по справедливой стоимости, которая составляет \$52,000.
- 2) Покажите, как следует отразить отложенное вознаграждение в консолидированной финансовой отчетности.

**Решение.**

## 1) Гудвилл

- а) Учет неконтролирующей доли на дату приобретения пропорционально справедливой стоимости чистых активов.

Стоимость инвестиции на дату приобретения:  $\$100,000 + \$121,000 / 1.1^2 = \$200,000$

Неконтролирующая доля на дату приобретения (20% x \$240,000) \$48,000

Чистые активы на дату приобретения (\$240,000)

Гудвилл \$8,000

- б) Учет неконтролирующей доли на дату приобретения по справедливой стоимости.

Стоимость инвестиции на дату приобретения:  $\$100,000 + \$121,000 / 1.1^2 = \$200,000$

Неконтролирующая доля на дату приобретения (условие) \$52,000

Чистые активы на дату приобретения (\$240,000)

Гудвилл \$12,000

## 2) Отложенное вознаграждение

На 1 января 2008 года:

|                              |           |
|------------------------------|-----------|
| Дт Стоимость инвестиции      | \$100,000 |
| Кт Отложенное вознаграждение | \$100,000 |

На 31 декабря 2008 года, в результате сокращения периода дисконтирования, сумма отложенного вознаграждения составит  $\$121,000 / 1.1 = \$110,000$

|                                                  |          |
|--------------------------------------------------|----------|
| Дт Процентный расход (отчёт о совокупном доходе) | \$10,000 |
| Кт Отложенное вознаграждение                     | \$10,000 |

## 9. Временный порядок учета

Если на дату объединения бизнеса невозможно достоверно оценить справедливую стоимость чистых активов приобретенной компании, неконтролирующей доли, существующей доли участия и стоимости переданного вознаграждения, то производится их промежуточная оценка. Изменение промежуточных оценок в ближайшие 12 месяцев после даты приобретения учитывается инвестором ретроспективно, как информация, имевшаяся непосредственно на момент объединения бизнеса. В этом случае инвестор корректирует сумму гудвила и осуществляет повторное представление сравнительной информации.

Все последующие корректировки (по окончании 12 месяцев) учитываются в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учётные политики, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

### Пример 5.

Компания А приобрела компанию В 30 сентября 2009 года и первоначально признала ее в своей финансовой отчетности за год, закончившийся 31 декабря 2009 года. Компания А поручила независимому оценщику оценить некоторое оборудование в приобретенной компании. Однако оценка не была готова к моменту завершения подготовки финансовой отчетности за 2009 год. Поэтому компания А признала в консолидированной отчетности предварительную стоимость активов в \$30,000 и предварительную стоимость гудвила в \$100,000. Оставшийся срок полезной службы оборудования на дату приобретения составлял 5 лет.

Спустя 6 месяцев после даты приобретения компания А получила отчет оценщика, который устанавливает справедливую стоимость оборудования на дату приобретения в \$40,000.

### Задание.

Объясните, каким образом полученная информация повлияет на консолидированную финансовую отчетность.

### Решение.

В отчетности за 2010 год необходимо сделать корректировку входящего остатка по оборудованию. Сумма корректировки рассчитывается как дооценка оборудования до справедливой стоимости на дату приобретения \$10,000 (\$40,000 - \$30,000) за вычетом дополнительной амортизации, которая должна быть начислена с этой дооценки за 3 месяца с даты приобретения ( $\$10,000 / 5 \times 3/12 = \$500$ ). Таким образом общая сумма дооценки составит \$9,500.

Также необходимо произвести уменьшение гудвила на дату приобретения на \$10,000. Сравнительная информация за 2009 год должна быть пересчитана в силу произведенных корректировок. Дополнительная амортизация \$500 включается в отчет о совокупном доходе за год, закончившийся 31 декабря 2009 года.

## 10. Раскрытие информации

В Примечаниях должна быть раскрыта следующая информация, связанная с операциями по объединению бизнеса:

- наименование компаний, приобретенных в течение периода;
- дата приобретения по каждой операции;

- доля приобретенных инструментов, имеющих право голоса, в общем количестве таких инструментов у приобретенной компании;
- первичные причины объединения компаний и описание способа получения покупателем контроля над приобретаемой компанией;
- сумма и состав переданного вознаграждения;
- причины возникновения гудвила и виды нематериальных активов, которые дочерняя компания не признавала в отдельной отчетности;
- суммы, описание и оценку будущих последствий при признании условных обязательств и сумм возмещения убытков;
- сумма и описание превышения справедливой стоимости приобретенных идентифицируемых чистых активов над переданным вознаграждением, отнесенного на прибыль и убытки за период, с указанием статьи отчета о совокупном доходе, по которой был учтен данный доход;
- величина и метод оценки неконтролирующей доли в приобретаемой компании;
- сверку изменения балансовой стоимости гудвила, включая приобретения и выбытия, убытки от обесценения и чистые курсовые разницы, признанные за период;
- прочие раскрытия в соответствии с МСФО (IFRS) 3.

Раскрываемая информация должна относиться к операциям по объединению бизнеса за период и к операциям, произведенным после отчетной даты, но до утверждения отчетности к выпуску.

---

**В результате изучения этой сессии вы должны были научиться:**

- объяснять, почему в целях подготовки консолидированной финансовой отчетности возмещение, уплаченное за приобретение дочерней компании, а также приобретаемые идентифицируемые активы и обязательства, должны учитываться по их справедливой стоимости;
- рассчитывать стоимость переданного вознаграждения, гудвил и неконтролирующую долю.

# **МСФО (IAS) 27**

**Консолидированная и отдельная финансовая  
отчётность**

**План сессии**

|                                                                                                                                                 |             |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|
| <b>1. Введение.....</b>                                                                                                                         | <b>2212</b> |
| <b>2. Определения .....</b>                                                                                                                     | <b>2212</b> |
| <b>3. Цель консолидации .....</b>                                                                                                               | <b>2213</b> |
| <b>4. Представление инвестиций в дочерние компании, ассоциированные компании и совместные предприятия в индивидуальной отчетности инвестора</b> | <b>2213</b> |
| <b>5. Представление инвестиций в дочерние компании, ассоциированные компании и совместные предприятия в консолидированной отчетности.....</b>   | <b>2214</b> |
| <b>6. Освобождение материнской компании от составления консолидированной отчетности .....</b>                                                   | <b>2214</b> |
| <b>7. Общие правила консолидации.....</b>                                                                                                       | <b>2215</b> |
| <b>8. Консолидированный отчёт о финансовом положении .....</b>                                                                                  | <b>2216</b> |
| <b>9. Примеры консолидации.....</b>                                                                                                             | <b>2218</b> |
| <b>10. Консолидационные корректировки.....</b>                                                                                                  | <b>2222</b> |
| 10.1. Внутригрупповая дебиторская и кредиторская задолженность                                                                                  | 2222        |
| 10.2. Нереализованная прибыль                                                                                                                   | 2223        |
| 10.3. Операции по передаче основных средств внутри группы                                                                                       | 2226        |
| 10.4. Дивиденды                                                                                                                                 | 2227        |
| <b>11. Приобретение в течение года.....</b>                                                                                                     | <b>2229</b> |
| <b>12. Консолидированный отчёт о совокупном доходе.....</b>                                                                                     | <b>2230</b> |
| 12.1. Схема формирования консолидированного отчета о совокупном доходе                                                                          | 2230        |
| 12.2. Приобретение в течение года                                                                                                               | 2232        |
| <b>13. Консолидированный отчёт об изменениях собственного капитала.....</b>                                                                     | <b>2233</b> |
| <b>14. Раскрытие информации в примечаниях.....</b>                                                                                              | <b>2235</b> |



## 1. Введение

МСФО (IAS) 27 применяется при подготовке и представлении консолидированной финансовой отчетности групп компаний под контролем материнской компании, а также при учете и представлении инвестиций материнской компании в дочерние, совместные и ассоциированные компании в отдельной финансовой отчетности, если материнская компания хочет либо обязана согласно местному законодательству ее представлять. МСФО (IAS) 27 не рассматривает методы консолидации и их эффекты на консолидированную отчетность.

В 2008 году стандарт был пересмотрен. Новая редакция стандарта применяется при составлении финансовой отчетности за год, начинающийся 1 июля 2009 или позже. Досрочное применение приветствуется только вместе с применением МСФО (IFRS) 3 «Объединения компаний».

Целью МСФО (IAS) 27 является улучшение уместности, надежности и сопоставимости информации, которую компания представляет в своей отдельной финансовой и консолидированной финансовой отчетности группы.

Стандарт устанавливает:

- обстоятельства, в которых компания обязана консолидировать финансовую отчетность с другой компанией (являющейся дочерней компанией);
- учет изменений в размере доли владения дочерней компанией;
- учет потери контроля над дочерней компанией; и
- информацию, которую необходимо раскрыть, чтобы дать возможность пользователю финансовой отчетности понять характер взаимоотношений между материнской компанией и ее дочерними компаниями.

## 2. Определения

**Консолидированная финансовая отчетность (*consolidated financial statements*)** – это финансовая отчетность группы компаний, отчитывающихся как единое предприятие.

**Контроль (*control*)** – это возможность определять финансовую и операционную политику компании и таким образом получать экономические выгоды от ее деятельности.

**Группа (*group*)** – это материнская компания со всеми её дочерними компаниями.

**Неконтролирующая доля (*non-controlling interest*)** – это доля в капитале дочерней компании, которая не принадлежит материнской компании ни прямо, ни через другие дочерние компании.

**Материнская компания (*parent*)** – это компания, которой принадлежат одна или более дочерние компании.

**Метод приобретения (*acquisition method*)** – это метод учета инвестиции, в соответствии с которым она признается по стоимости покупки. Инвестор признает доход от инвестиции только в размере получаемых выплат из нераспределенной прибыли приобретаемой компании, заработанной с момента покупки. Выплаты, превышающие такую прибыль, рассматриваются как возврат по инвестиции и признаются как уменьшение стоимости инвестиции.

**Отдельная финансовая отчетность (*separate financial statements*)** – это отчетность, которая представляется материнской компанией, инвестором в ассоциированную компанию либо участником совместного предприятия, в которой инвестиция отражена исходя из участия в капитале, а не включающая результаты деятельности и чистые активы объектов инвестиций.

**Дочерняя компания (*subsidiary*)** – это компания, которая контролируется другой компанией (известной как материнская компания).

### 3. Цель консолидации

Хотя с юридической точки зрения каждая компания является самостоятельной и обособленной, с точки зрения экономической – очень часто возникает необходимость представления нескольких компаний как единого целого.

Например, компания М владеет определенным количеством акций компании Д, достаточным для того, чтобы иметь полный контроль над ее деятельностью. Отчёт о финансовом положении компании М включает только инвестиции в компанию Д и остатки по операциям между М и Д. Но для акционеров компании М данной информации недостаточно, так как сумма инвестиций в компанию Д не отражает реальной картины деятельности данной компании. В данном случае возникает необходимость создания единой (консолидированной) отчетности, в которой акционеры могли бы видеть результаты деятельности и компаний М и Д как единой компании.

Поэтому с целью удовлетворения интересов акционеров каждая материнская компания должна составлять консолидированную отчетность отдельно от своей собственной отчетности. В группу компаний, по которым составляется консолидированная отчетность, входят материнская компания и все дочерние компании, которые ею контролируются. Если компания контролируется материнской компанией, то консолидированная отчетность должна составляться независимо от существующих различий в видах деятельности этих компаний.

### 4. Представление инвестиций в дочерние компании, ассоциированные компании и совместные предприятия в индивидуальной отчетности инвестора

Если компания намеревается продать инвестицию в дочернюю компанию, ассоциированную компанию или совместное предприятие в течение ближайших 12 месяцев с момента покупки и руководство компании принимает меры, связанные с продажей, то отношении такой компании применяются нормы МСФО (IFRS) 5 «Необоротные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность».

Если инвестиции не классифицируются в качестве предназначенных для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5, то в индивидуальной отчетности инвестора они отражаются:

- либо по себестоимости;
- либо по справедливой стоимости в соответствии с МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка».

К каждой категории инвестиций должен применяться один и тот же метод учета.

## 5. Представление инвестиций в дочерние компании, ассоциированные компании и совместные предприятия в консолидированной отчетности

Материнская компания должна представлять консолидированную отчетность, в которой она учитывает все дочерние компании, включая компании специального назначения.

В соответствии с ПКИ 12 «Консолидация – компании специального назначения» компанией специального назначения является компания, созданная для выполнения узкого круга задач (например, предоставления услуг по аренде активов, проведения научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ и т.п.).

Если материнская компания осуществляет контроль за деятельностью компании специального назначения, то она обязана учитывать данную компанию при формировании консолидированной финансовой отчетности. На наличие контроля по отношению к компании специального назначения могут указывать следующие факты:

- компания специального назначения действует от имени материнской компании;
- материнская компания имеет право принимать участие в деятельности компании специального назначения;
- материнская компания имеет право на большую часть доходов компании специального назначения.

Если контроль над дочерней компанией является временным, т.е. инвестиция в дочернюю компанию классифицируется в качестве предназначенной для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5, то такая компания не учитывается при формировании консолидированной отчетности.

Инвестиции в совместные предприятия и ассоциированные компании, учитываемые в соответствии с МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» в индивидуальной отчетности инвестора должны отражаться таким же образом и в его консолидированной отчетности.

## 6. Освобождение материнской компании от составления консолидированной отчетности

Материнская компания не обязана представлять консолидированную финансовую отчетность в тех случаях, когда:

- материнская компания сама является дочерней компанией по отношению к другой компании и главная материнская компания не возражает против того, чтобы промежуточная материнская компания не составляла консолидированную отчетность. Но при этом надо учитывать, что если промежуточная материнская компания является не 100%-ной дочерней компанией, то необходимо и согласие ее неконтролирующих акционеров;
- долевые или долговые инструменты такой материнской компании не обращаются на открытом фондовом рынке;
- промежуточная материнская компания не должна представлять финансовую отчетность комиссии по ценным бумагам или иному аналогичному органу с целью размещения долевых или долговых ценных бумаг на фондовом рынке;

- конечная или любая промежуточная материнская организация данной материнской компании выпускает консолидированную финансовую отчетность для открытого доступа, соответствующую требованиям международных стандартов финансовой отчетности.

## 7. Общие правила консолидации

При составлении консолидированной финансовой отчетности компания построочно консолидирует финансовую отчетность материнской и дочерних организаций путем сложения аналогичных статей активов, обязательств, капитала, доходов и расходов.

Для того чтобы консолидированная финансовая отчетность представляла финансовую информацию о группе как о единой экономической организации, предпринимаются следующие действия:

- балансовая стоимость инвестиций материнской компании в каждую дочернюю компанию и часть капитала каждой дочерней компании, принадлежащая материнской компании, элиминируются (взаимно исключаются); в результате объединения может возникнуть гудвил, который отражается в консолидированном отчете о финансовом положении отдельно строкой;
- определяются неконтролирующие доли в прибыли или убытке консолидированных дочерних компаний за отчетный период;
- неконтролирующие доли в чистых активах консолидированных дочерних компаний указываются отдельно от капитала акционеров материнской компании.  
Неконтролирующая доля в чистых активах состоит из:
  - неконтролирующей доли в чистых активах дочерней компании на дату объединения бизнеса (определяется в соответствии с МСФО (IFRS) 3);
  - неконтролирующей доли в изменениях капитала дочерней компании с момента приобретения до отчетной даты.

Внутригрупповые остатки, операции, доходы и расходы, имевшие место между компаниями группы, должны быть полностью исключены.

Финансовая отчетность материнской и дочерних компаний, используемая при представлении консолидированной отчетности, должна быть составлена на одну и ту же дату. Если отчетная дата материнской компании отличается от отчетной даты дочерней компании, для целей консолидации дочерняя компания готовит дополнительную финансовую отчетность на ту же дату, что и отчетность материнской компании за исключением случаев, когда это экономически нецелесообразно.

Если финансовая отчетность дочерней компании, которая использовалась при подготовке консолидированной финансовой отчетности, готовится на отчетную дату, не совпадающую с отчетной датой материнской компании, необходимо производить корректировки на воздействие существенных сделок или событий, имевших место в период между этой датой и отчетной датой материнской компании. В любом случае отчетные даты дочерней и материнской компании не должны отстоять друг от друга более чем на три месяца. Продолжительность отчетных периодов и любая разница между отчетными датами должны быть одинаковыми из периода в период.

Консолидированная финансовая отчетность формируется исходя из единой учетной политики группы. Если учетная политика одной из компаний группы в отношении каких-либо объектов учета или операций не совпадает с учетной политикой группы, то для целей

консолидации отчетности такая компания должна сделать соответствующие корректировки.

Неконтролирующая доля представляется в консолидированном отчете о финансовом положении в составе капитала отдельно от капитала материнской компании.

Изменения материнской доли в дочерней компании, в результате которых не произошла потеря контроля (или «которые не явились результатом потери контроля») учитываются как операции внутри капитала.

## 8. Консолидированный отчет о финансовом положении

Основные этапы формирования консолидированного отчета о финансовом положении можно рассмотреть на следующей схеме:

### ЭТАП 1. Расчет стоимости чистых активов (ЧА) дочерней компании (ДК) на дату приобретения и отчетную дату

|                                                     | Дата приобретения                             | Дата отчетности                             |
|-----------------------------------------------------|-----------------------------------------------|---------------------------------------------|
| Акционерный капитал                                 | X                                             | X                                           |
| Эмиссионный доход                                   | X                                             | X                                           |
| Резерв переоценки(по ОФП ДК)                        | X                                             | X                                           |
| Нераспределенная прибыль                            | X                                             | X                                           |
| +/- корректировки на сумму нереализованной прибыли  | –                                             | (X)                                         |
| +/- корректировки до справедливой стоимости         | X/(X)                                         | X/(X)                                       |
| +/- корректировки отложенного налога                | X/(X)                                         | X/(X)                                       |
| +/- прочие корректировки (учетные политики, ошибки) | X/(X)                                         | X/(X)                                       |
| <b>Итого</b>                                        | <b>Чистые активы<br/>на дату приобретения</b> | <b>Чистые активы<br/>на дату отчетности</b> |

### ЭТАП 2. Расчет гудвила

#### 1) На дату приобретения:

Гудвил на дату приобретения = Инвестиция МК + Неконтролирующая доля (НКД) на дату приобретения – ЧА на дату приобретения

#### 2) На дату отчета:

Гудвил на отчетную дату = Гудвил на дату приобретения – обесценение гудвила с даты приобретения

Гудвил отражается в консолидированном отчете о финансовом положении в разделе долгосрочные активы.

Обесценение гудвила с момента приобретения учитывается при расчете нераспределенной прибыли группы, а обесценение за отчетный год – в отчете о совокупном доходе группы. Если компания учитывает неконтролирующую долю на дату приобретения по справедливой стоимости (полный гудвил), то обесценение гудвила будет распределено пропорционально долям владения между материнской компанией и неконтролирующей долей.



### ЭТАП 3. Расчет неконтролирующей доли (НКД)

#### 1) На дату приобретения:

Существует два метода расчета неконтролирующей доли на дату приобретения:

- Пропорционально справедливой стоимости чистых активов дочерней компании на дату приобретения:

$$\text{НДК на дату приобретения} = \%_{\text{НКД}} \times \text{ЧА на дату приобретения}$$

- По справедливой стоимости (полный гудвил).

#### 2) На дату отчета:

$$\text{НКД на дату отчета} = \text{НКД на дату приобретения} + \text{Изменение ЧА с даты покупки} \times \%_{\text{НКД}}$$

### ЭТАП 4. Расчет нераспределенной прибыли группы (НПгр)

$$\text{НПгр} = \text{Вся нераспределенная прибыль материнской компании} \quad \text{X}$$

Возможные корректировки:

$$- \text{дивиденды, объявленные МК} \quad (\text{X})$$

$$+ \text{дивиденды, подлежащие получению от ДК} \quad \underline{\text{X}}$$

$$\text{ИТОГО нераспределенная прибыль МК на отчетную дату} \quad \text{X}$$

$$+/- \text{доля в прибыли (убытках) ДК, заработанных ею после даты приобретения} \quad \text{X/(X)}$$

$$- \text{нереализованная прибыль группы (если она не учтена в расчете чистых активов ДК)} \quad (\text{X})$$

$$+ \text{отложенный налог с нереализованной прибыли} \quad \text{X}$$

$$- \text{обесценение гудвила с даты приобретения} \quad \underline{(\text{X})}$$

$$\text{Итого нераспределенная прибыль группы} \quad \text{X}$$

Нераспределенная прибыль группы отражается в консолидированном отчёте о финансовом положении в разделе капитал.

### ЭТАП 5. Резерв переоценки группы (РП)

$$\text{РП группы} = \text{РП МК} + \text{доля в приращении РП ДК после даты приобретения}$$

## Консолидированный отчет о финансовом положении

По общему правилу активы и обязательства материнской (МК) и дочерних компаний (ДК) построчно складываются с учетом корректировок, проводимых в связи с консолидацией.

| Статьи ОФП                 | МК | ДК | Группа | Комментарий                                                                                                                    |
|----------------------------|----|----|--------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Необоротные активы</b>  |    |    |        |                                                                                                                                |
| Гудвил                     | –  | –  | Г      | Расчет на этапе 2                                                                                                              |
| Инвестиция в ДК            | М  | –  | –      | Исключается                                                                                                                    |
| Основные средства          | М  | Д  | М + Д  | +/- корректировки в связи с передачей внутри группы и переоценкой активов ДК по справедливой стоимости при объединении бизнеса |
| Нематериальные активы      | М  | Д  | М + Д  | +/- корректировки в связи с передачей внутри группы и переоценкой активов ДК по справедливой стоимости при объединении бизнеса |
| Прочие необоротные активы  | М  | Д  | М + Д  | +/- возможные корректировки                                                                                                    |
| <b>Текущие активы</b>      |    |    |        |                                                                                                                                |
| Запасы                     | М  | Д  | М + Д  | – нереализованная прибыль по операциям внутри группы                                                                           |
| Дебиторская задолженность  | М  | Д  | М + Д  | – задолженность по операциям внутри группы                                                                                     |
| Банк                       | М  | Д  | М + Д  | + деньги в пути по расчетам внутри группы                                                                                      |
| Прочие текущие активы      | М  | Д  | М + Д  | +/- возможные корректировки                                                                                                    |
| <b>Собственный капитал</b> |    |    |        |                                                                                                                                |
| Акционерный капитал        | М  | Д  | М      | Только М                                                                                                                       |
| Эмиссионный доход          | М  | Д  | М      | Только М                                                                                                                       |
| Резерв переоценки          | М  | Д  | РП     | По расчету на этапе 5                                                                                                          |
| Нераспределенная прибыль   | М  | Д  | НП     | По расчету на этапе 4                                                                                                          |
| Неконтролирующая доля      | –  | –  | НКД    | По расчету на этапе 3                                                                                                          |
| <b>Обязательства</b>       | М  | Д  | М + Д  | – задолженность по расчетам внутри группы                                                                                      |

## 9. Примеры консолидации

Рассмотрим простейший пример консолидации, когда инвестиция в дочернюю компанию является 100%-ной и какие-либо дополнительные корректировки не требуются.

### Пример 1.

Компания М 31 декабря 2007 года приобрела 100% акций компании Д за \$5,000,000. На дату приобретения нераспределенная прибыль Д составляла \$3,500,000. Справедливая стоимость активов Д на дату приобретения соответствовала их балансовой стоимости.

На 31.12.2008 г. обесценение гудвила составило \$100,000.

Балансовые показатели компаний на 31.12.2008 г.:

|                                                                                             | М             | Д              |
|---------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|----------------|
|                                                                                             | \$000         | \$000          |
| Инвестиция в Д                                                                              | 5,000         |                |
| Прочие чистые активы                                                                        | <u>10,000</u> | <u>5,000</u>   |
|                                                                                             | 15,000        | 5,000          |
| Акционерный капитал                                                                         | 9,000         | 1,000          |
| Нераспределенная прибыль                                                                    | <u>6,000</u>  | <u>4,000</u>   |
|                                                                                             | 15,000        | 5,000          |
| <b>Задание.</b>                                                                             |               |                |
| Необходимо составить консолидированный отчет о финансовом положении группы на 31.12.2008 г. |               |                |
| <b>Решение.</b>                                                                             |               |                |
| <b>Консолидированный отчет о финансовом положении</b>                                       |               |                |
|                                                                                             | \$000         |                |
| Гудвил (P2)                                                                                 | 400           |                |
| Прочие чистые активы (10,000 + 5,000)                                                       | <u>15,000</u> |                |
|                                                                                             | 15,400        |                |
| Акционерный капитал                                                                         | 9,000         |                |
| Нераспределенная прибыль (P3)                                                               | <u>6,400</u>  |                |
|                                                                                             | 15,400        |                |
| <b>P1: Чистые активы дочерней компании на дату приобретения</b>                             |               |                |
|                                                                                             |               | \$000          |
| Акционерный капитал                                                                         |               | 1,000          |
| Нераспределенная прибыль                                                                    |               | <u>3,500</u>   |
|                                                                                             |               | 4,500          |
| <b>P2: Гудвил</b>                                                                           |               |                |
| Переданное вознаграждение                                                                   |               | 5,000          |
| Чистые активы ДК на дату приобретения                                                       |               | <u>(4,500)</u> |
| Гудвил (на дату приобретения)                                                               |               | 500            |
| Обесценение гудвила на отчетную дату                                                        |               | <u>(100)</u>   |
| Гудвил (на отчетную дату)                                                                   |               | 400            |
| <b>P3: Нераспределенная прибыль группы</b>                                                  |               |                |
| Нераспределенная прибыль МК                                                                 |               | 6,000          |
| Нераспределенная прибыль ДК после даты приобретения (4,000 – 3,500)                         |               | 500            |
| Обесценение гудвила                                                                         |               | <u>(100)</u>   |
| Нераспределенная прибыль группы                                                             |               | 6,400          |

Процедура консолидации усложняется, если материнская компания приобрела менее 100% акций дочерней компании. В этом случае возникает необходимость рассчитать и отразить в

отчетности неконтролирующую долю.

### Пример 2.

31 декабря 2007 года материнская компания М приобрела 80% обыкновенных акций компании Д за \$10,000,000. Нераспределенная прибыль компании Д на эту дату составляла \$2,000,000. Ниже приведены данные о справедливой стоимости компании Д на дату приобретения.

| Актив  | Балансовая<br>стоимость | Справедливая<br>стоимость | Комментарии                             |
|--------|-------------------------|---------------------------|-----------------------------------------|
|        | \$000                   | \$000                     |                                         |
| Здание | 3,000                   | 7,000                     | Срок службы на дату приобретения 4 года |
| Земля  | 5,000                   | 4,500                     | -                                       |

Справедливая стоимость остальных чистых активов компании Д на дату приобретения была приблизительно равна их балансовой стоимости.

Тест на обесценение гудвила, произведенный 31 декабря 2008 г. показал, что его необходимо обесценить на \$ 200,000.

Обобщенны отчеты о финансовом положении на 31 декабря 2008 г.:

|                          | М             | Д             |
|--------------------------|---------------|---------------|
|                          | \$000         | \$000         |
| Инвестиция в Д           | 10,000        |               |
| Прочие чистые активы     | <u>20,000</u> | <u>15,000</u> |
|                          | 30,000        | 15,000        |
| Акционерный капитал      | 14,000        | 6,000         |
| Нераспределенная прибыль | <u>16,000</u> | <u>9,000</u>  |
|                          | 30,000        | 15,000        |

### Задание.

Приготовить консолидированный отчет о финансовом положении группы на 31 декабря 2008 года, если:

- 1) неконтролирующая доля на дату приобретения учитывается пропорционально справедливой стоимости чистых активов;
- 2) неконтролирующая доля на дату приобретения учитывается по справедливой стоимости и равна 2,600.

### Решение.

#### 1) Консолидированный отчет о финансовом положении

|                                                      |               |
|------------------------------------------------------|---------------|
|                                                      | \$000         |
| Гудвил (P2)                                          | 600           |
| Прочие чистые активы (20,000 + 15,000 + 3,000 – 500) | <u>37,500</u> |
|                                                      | 38,100        |
| Акционерный капитал                                  | 14,000        |
| Нераспределенная прибыль (P4)                        | 20,600        |
| Неконтролирующая доля (P3)                           | <u>3,500</u>  |
|                                                      | 38,100        |

**Расчеты.**

**P1. Чистые активы ДК**

|                                  | На дату приобретения | На дату отчета |
|----------------------------------|----------------------|----------------|
|                                  | \$000                | \$000          |
| Акционерный капитал              | 6,000                | 6,000          |
| Нераспределенная прибыль         | 2,000                | 9,000          |
| + корректировка стоимости здания | 4,000                | 3,000          |
| - корректировка стоимости земли  | <u>(500)</u>         | <u>(500)</u>   |
|                                  | 11,500               | 17,500         |

**P2. Гудвил**

|                                      |                 |
|--------------------------------------|-----------------|
| Инвестиция                           | 10,000          |
| + НКД на дату покупки (20% x 11,500) | 2,300           |
| - Чистые активы на дату покупки      | <u>(11,500)</u> |
| Гудвил на дату покупки               | 800             |
| Обесценение гудвила                  | <u>(200)</u>    |
| Гудвил на дату отчета                | 600             |

**P3. Неконтролирующая доля**

|                                                               |              |
|---------------------------------------------------------------|--------------|
| Неконтролирующая доля на дату покупки                         | 2,300        |
| Доля НКД в изменении чистых активов (20% x (17,500 – 11,500)) | <u>1,200</u> |
| Неконтролирующая доля на дату отчета                          | 3,500        |

**P4. Нераспределенная прибыль группы**

|                                                              |              |
|--------------------------------------------------------------|--------------|
| Нераспределенная прибыль М                                   | 16,000       |
| Доля МК в изменении чистых активов (80% x (17,500 – 11,500)) | 4,800        |
| Обесценение гудвила                                          | <u>(200)</u> |
| Нераспределенная прибыль группы                              | 20,600       |

**2) Консолидированный отчет о финансовом положении**

|                                                      | \$000         |
|------------------------------------------------------|---------------|
| Гудвил (P2)                                          | 900           |
| Прочие чистые активы (20,000 + 15,000 + 3,000 – 500) | <u>37,500</u> |
|                                                      | 38,400        |
| Акционерный капитал                                  | 14,000        |
| Нераспределенная прибыль (P4)                        | 20,640        |
| Неконтролирующая доля (P3)                           | <u>3,760</u>  |
|                                                      | 38,400        |



**Расчеты.**

**Р1. Чистые активы ДК**

|                                  | На дату приобретения | На дату отчета |
|----------------------------------|----------------------|----------------|
|                                  | \$000                | \$000          |
| Акционерный капитал              | 6,000                | 6,000          |
| Нераспределенная прибыль         | 2,000                | 9,000          |
| + корректировка стоимости здания | 4,000                | 3,000          |
| - корректировка стоимости земли  | (500)                | (500)          |
|                                  | 11,500               | 17,500         |

**Р2. Гудвил**

|                                 |          |
|---------------------------------|----------|
| Инвестиция                      | 10,000   |
| + НКД на дату покупки (условие) | 2,600    |
| - Чистые активы на дату покупки | (11,500) |
| Гудвил на дату покупки          | 1,100    |
| Обесценение гудвила             | (200)    |
| Гудвил на дату отчета           | 900      |

**Р3. Неконтролирующая доля**

|                                                                         |       |
|-------------------------------------------------------------------------|-------|
| Неконтролирующая доля на дату покупки                                   | 2,600 |
| Доля НКД в изменении чистых активов ( $20\% \times (17,500 - 11,500)$ ) | 1,200 |
| Доля НКД в обесценении гудвила ( $20\% \times 200$ )                    | (40)  |
| Неконтролирующая доля на дату отчета                                    | 3,760 |

**Р4. Нераспределенная прибыль группы**

|                                                                        |        |
|------------------------------------------------------------------------|--------|
| Нераспределенная прибыль М                                             | 16,000 |
| Доля МК в изменении чистых активов ( $80\% \times (17,500 - 11,500)$ ) | 4,800  |
| Обесценение гудвила ( $80\% \times 200$ )                              | (160)  |
| Нераспределенная прибыль группы                                        | 20,640 |

**10. Консолидационные корректировки**

**10.1. Внутригрупповая дебиторская и кредиторская задолженность**

При формировании консолидированной отчетности суммы внутригрупповой дебиторской и кредиторской задолженности подлежат взаимозачету. Если по результатам выверки расчетов внутри группы выявлены денежные средства, перечисленные должником, но не учтенные получателем, то необходимо откорректировать суммы дебиторской задолженности по внутригрупповым расчетам и остатки по счету денежных средств получателя денег.

### Пример 3.

Компания М является материнской по отношению к компании Д. В конце отчетного периода Д перечислила М \$200, но эти деньги не были зачислены на расчетный счет М на отчетную дату. Дебиторская задолженность компании М на отчетную дату включала \$600 к получению от Д. Кредиторская задолженность компании Д включала \$400 в отношении компании М.

#### Задание.

Исключите внутригрупповые остатки.

#### Решение.

|                               |       |       |
|-------------------------------|-------|-------|
| Дт Денежные средства          | \$200 |       |
| Дт Кредиторская задолженность | \$400 |       |
| Кт Дебиторская задолженность  |       | \$600 |

## 10.2. Нереализованная прибыль

При реализации товаров по операциям внутри группы может возникать нереализованная прибыль.

В консолидированной отчетности нереализованная прибыль уменьшает стоимость запасов и консолидированную нераспределенную прибыль группы.

### Пример 4.

Материнская компания продала дочерней компании товары на \$10,000. Себестоимость проданных товаров для М составляла \$6,000. На отчетную дату на складе дочерней компании оставалась часть этих товаров на сумму \$2,000 по цене приобретения у материнской компании.

#### Задание.

Рассчитать нереализованную прибыль группы.

#### Решение.

Нереализованная прибыль в части этой поставки определяется в следующем порядке:

Прибыль М от продажи = \$10,000 – \$6,000 = \$4,000.

Д не реализовала на сторону 20% товаров (\$2,000 / \$10,000).

Таким образом, нереализованная прибыль группы составит \$4,000 x 20% = \$800.

При исключении нереализованной прибыли важно обращать внимание на направление продаж.

Если продавцом по внутригрупповым операциям является материнская компания, то нереализованная прибыль исключается через нераспределенную прибыль группы.

### Пример 5.

Компания М принадлежит 75% акционерного капитала компании Д за \$40,000. На дату объединения бизнеса нераспределенная прибыль Д составляла \$15,000. Компания М учитывает неконтролирующую долю на дату приобретения пропорционально справедливой стоимости чистых активов.

В течение отчетного года М продала Д товары на сумму \$10,000 и получила по данной

сделке прибыль \$3,000. На отчетную дату на складе Д оставалось 20% товаров, полученных по данной сделке от М.

Обобщенны отчеты о финансовом положении на отчетную дату:

|                          | М              | Д             |
|--------------------------|----------------|---------------|
|                          | \$000          | \$000         |
| Инвестиция в Д           | 40,000         |               |
| Прочие чистые активы     | <u>140,000</u> | <u>70,000</u> |
|                          | 180,000        | 70,000        |
| Акционерный капитал      | 100,000        | 20,000        |
| Нераспределенная прибыль | <u>80,000</u>  | <u>50,000</u> |
|                          | 180,000        | 70,000        |

**Задание.**

Подготовить консолидированный отчет о финансовом положении

**Решение.**

**Консолидированный отчет о финансовом положении**

|                                               | \$000          |
|-----------------------------------------------|----------------|
| Гудвил (P2)                                   | 13,750         |
| Прочие чистые активы (140,000 + 70,000 – 600) | <u>209,400</u> |
|                                               | 223,150        |
| Акционерный капитал                           | 100,000        |
| Нераспределенная прибыль (P4)                 | 105,650        |
| Неконтролирующая доля (P3)                    | <u>17,500</u>  |
|                                               | 223,150        |

**Расчеты.**

**P1. Чистые активы Д**

|                          | На дату приобретения<br>\$ | На дату отчетности<br>\$ |
|--------------------------|----------------------------|--------------------------|
| Акционерный капитал      | 20,000                     | 20,000                   |
| Нераспределенная прибыль | <u>15,000</u>              | <u>50,000</u>            |
|                          | 35,000                     | 70,000                   |

**P2. Гудвил**

|                                                           |                 |
|-----------------------------------------------------------|-----------------|
| Инвестиция                                                | 40,000          |
| Неконтролирующая доля на дату приобретения (25% x 35,000) | 8,750           |
| Чистые активы на дату приобретения                        | <u>(35,000)</u> |
| Гудвил на дату приобретения                               | 13,750          |

|                                                            |              |
|------------------------------------------------------------|--------------|
| <b>Р3. Неконтролирующая доля</b>                           |              |
| Неконтролирующая доля на дату приобретения                 | 8,750        |
| Доля в приращении чистых активов (25% x (70,000 – 35,000)) | <u>8,750</u> |
| Неконтролирующая доля на дату отчета                       | 17,500       |
| <b>Р4. Нераспределенная прибыль группы</b>                 |              |
| Нераспределенная прибыль М                                 | 80,000       |
| Доля в чистых активах Д (70,000 – 35,000) x 75%)           | 26,250       |
| Нереализованная прибыль                                    | <u>(600)</u> |
|                                                            | 105,650      |

Если продавцом является дочерняя компания, то нереализованная прибыль исключается при расчете чистых активов (Этап 1).

#### Пример 6.

Компания М принадлежит 75% акционерного капитала компании Д за \$40,000. На дату объединения бизнеса нераспределенная прибыль Д составляла \$15,000. Компания М учитывает неконтролирующую долю на дату приобретения пропорционально справедливой стоимости чистых активов.

В течение отчетного года Д продала М товары на сумму \$10,000 и получила по данной сделке прибыль \$3,000. На отчетную дату на складе М оставалось 20% товаров, полученных по данной сделке от Д.

Обобщенны отчеты о финансовом положении на отчетную дату:

|                          | <b>М</b>       | <b>Д</b>      |
|--------------------------|----------------|---------------|
|                          | <b>\$000</b>   | <b>\$000</b>  |
| Инвестиция в Д           | 40,000         |               |
| Прочие чистые активы     | <u>140,000</u> | <u>70,000</u> |
|                          | 180,000        | 70,000        |
| Акционерный капитал      | 100,000        | 20,000        |
| Нераспределенная прибыль | <u>80,000</u>  | <u>50,000</u> |
|                          | 180,000        | 70,000        |

#### Задание.

Подготовить консолидированный отчет о финансовом положении

#### Решение.

#### Консолидированный отчет о финансовом положении

|                                               | <b>\$000</b>   |
|-----------------------------------------------|----------------|
| Гудвил (Р2)                                   | 13,750         |
| Прочие чистые активы (140,000 + 70,000 – 600) | <u>209,400</u> |
|                                               | 223,150        |
| Акционерный капитал                           | 100,000        |
| Нераспределенная прибыль (Р4)                 | 105,800        |
| Неконтролирующая доля (Р3)                    | <u>17,350</u>  |
|                                               | 223,150        |

|                                                            |                      |                    |
|------------------------------------------------------------|----------------------|--------------------|
| <b>Расчеты.</b>                                            |                      |                    |
| <b>Р1. Чистые активы Д</b>                                 |                      |                    |
|                                                            | На дату приобретения | На дату отчётности |
|                                                            | \$                   | \$                 |
| Акционерный капитал                                        | 20,000               | 20,000             |
| Нераспределенная прибыль                                   | 15,000               | 50,000             |
| Нереализованная прибыль                                    |                      | <u>(600)</u>       |
|                                                            | 35,000               | 69,400             |
| <b>Р2. Гудвил</b>                                          |                      |                    |
| Инвестиция                                                 |                      | 40,000             |
| Неконтролирующая доля на дату приобретения (25% x 35,000)  |                      | 8,750              |
| Чистые активы на дату приобретения                         |                      | <u>(35,000)</u>    |
| Гудвил на дату приобретения                                |                      | 13,750             |
| <b>Р3. Неконтролирующая доля</b>                           |                      |                    |
| Неконтролирующая доля на дату приобретения                 |                      | 8,750              |
| Доля в приращении чистых активов (25% x (69,400 – 35,000)) |                      | <u>8,600</u>       |
| Неконтролирующая доля на дату отчета                       |                      | 17,350             |
| <b>Р4. Нераспределенная прибыль группы</b>                 |                      |                    |
| Нераспределенная прибыль М                                 |                      | 80,000             |
| Доля в чистых активах Д (69,400 – 35,000) x 75%)           |                      | <u>25,800</u>      |
|                                                            |                      | 105,800            |

### 10.3. Операции по передаче основных средств внутри группы

При продаже основных средств внутри группы компания-продавец в собственном учете отражает прибыль или убыток от такой операции. Компания-покупатель принимает основные средства в свой отчёт о финансовом положении по покупной стоимости и исходя из нее начисляет амортизацию.

С точки зрения группы такие основные средства должны быть отражены в отчетности так, как если бы их передача не проводилась. Для этого при консолидации отчетности должны быть сделаны следующие корректировки:

- исключается финансовый результат по сделке;
- корректируется сумма начисленной амортизации.

#### Пример 7.

Материнской компании М принадлежит 75% обыкновенных акций компании Д.

В 1 января 2009 года М продала Д основные средства за \$50,000 и заработала прибыль в \$10,000. Дочерняя компания использует это оборудование. Ожидаемый срок полезной службы на 1 января 2009 года составлял 10 лет.



**Задание.**

Сделать необходимые корректировки по внутригрупповой продаже в консолидированной отчетности.

**Решение.**

Нереализованные прибыли в консолидированной отчетности должны быть исключены полностью. Стоимость оборудования в консолидированном отчете о финансовом положении на 1 января 2009 года должна составить \$40,000 (\$50,000 – \$10,000). В консолидированном отчете о совокупном доходе необходимо уменьшить прибыль на \$10,000.

Также ежегодно должна быть уменьшена амортизация основного средства в отчете о совокупном доходе в корреспонденции со стоимостью основного средства.

1) Исключение нереализованной прибыли:

|                        |          |          |
|------------------------|----------|----------|
| Дт Доход от выбытия ОС | \$10,000 |          |
| Кт Основные средства   |          | \$10,000 |

2) Исключение избыточной амортизации:

|                           |          |          |
|---------------------------|----------|----------|
| Дт Основные средства      | \$10,000 |          |
| Кт амортизационный расход |          | \$10,000 |

**10.4. Дивиденды**

Консолидация отчетности проводится после всех корректировок, в том числе по дивидендам объявленным, но не отраженным в отчетности компаний, входящих в группу.

Корректировки по объявленным дивидендам, выплачиваемым из прибыли, полученной после даты приобретения, проводятся до консолидации в следующем порядке:

Компания, объявившая дивиденды, делает проводку:

|                                             |   |
|---------------------------------------------|---|
| Дт Нераспределенная прибыль.....            | X |
| Кт Текущее обязательство по дивидендам..... | X |

Если дочерняя компания объявила дивиденды, то материнская компания должна признать свою долю такого дохода:

|                                                 |   |
|-------------------------------------------------|---|
| Дт Дебиторская задолженность по дивидендам..... | X |
| Кт Отчет о совокупном доходе.....               | X |

При этом следует учитывать, что внутригрупповая дебиторская и кредиторская задолженность по дивидендам подлежат взаимозачету.

В консолидированном отчете о финансовом положении будут отражены дивиденды, объявленные материнской компанией своим акционерам, и неконтролирующая доля в дивидендах, объявленных дочерней компанией.

Корректировки по объявленным дивидендам, выплачиваемым из прибыли, заработанной ДО даты приобретения, проводятся до консолидации в следующем порядке:

Материнская компания должна признать свою долю такого дохода следующим образом:

|                                                 |   |
|-------------------------------------------------|---|
| Дт Дебиторская задолженность по дивидендам..... | X |
| Кт Инвестиция... ..                             | X |

**Пример 8.**

Материнской компании М принадлежит 90% акций дочерней компании Д. До отчетной даты (31.12.2007) компания М объявила дивиденды в сумме \$15,000, а дочерняя компания – в сумме \$8,000.

Чистые активы Д составляли:

|                          | На дату приобретения | На дату<br>отчётности      |
|--------------------------|----------------------|----------------------------|
|                          | \$                   | \$                         |
| Акционерный капитал      | 30,000               | 30,000                     |
| Нераспределенная прибыль | <u>28,000</u>        | <u>45,000</u>              |
|                          |                      | (до объявления дивидендов) |
|                          | 58,000               | 75,000                     |

Нераспределенная прибыль М до учета дивидендов составляла \$70,000.

**Задание.**

Сделать необходимые корректировки для целей консолидации отчетности.

**Решение.**

1) Признание дивидендов у материнской компании:

Дт Нераспределенная прибыль.....\$15,000

Кт Задолженность по дивидендам.....\$15,000

2) Признание дивидендов у дочерней компании:

Дт Нераспределенная прибыль.....\$8,000

Кт Задолженность по дивидендам.....\$8,000

Из общей суммы дивидендов, объявленных дочерней компанией, материнской компании принадлежит \$7,200 (90%), а неконтролирующая доля составляет \$800 (10%).

3) Признание дохода в виде дивидендов Д в учете М

Дт Дебиторская задолженность по дивидендам.....\$7,200

Кт Доход в виде дивидендов.....\$7,200

4) Элиминирование статей при консолидации отчета о финансовом положении

Дт Кредиторская задолженность по дивидендам Д...\$7,200

Кт Дебиторская задолженность по дивидендам М.....\$7,200

5) Элиминирование статей при консолидации отчета о совокупном доходе

Дт Доход в виде дивидендов у М.....\$7,200

Дт Неконтролирующая доля в дивидендах Д.....\$ 800

Кт Нераспределенная прибыль Д.....\$8,000

Неконтролирующая доля учитывается в общей посленалоговой прибыли дочерней

компании (до выплаты дивидендов), поэтому ее долю в дивидендах Д следует также исключить.

## 11. Приобретение в течение года

Операции по объединению бизнеса могут осуществляться в середине года. В этом случае при расчете стоимости чистых активов на дату приобретения могут возникнуть затруднения. Обычно считается, что прибыль дочерней компании признавалась равномерно в течение года.

### Пример 9.

Компания М приобрела 80% акций компании Н 30 апреля 2008 года за \$30,000. Чистые активы Н на 31.12.2007 г. составляли:

|                          | \$            |
|--------------------------|---------------|
| Акционерный капитал      | 10,000        |
| Нераспределенная прибыль | <u>18,000</u> |
|                          | 28,000        |

В течение финансового года, закончившегося 31 декабря 2008 года, компания Н получила прибыль после налогообложения \$1,200.

Неконтролирующая доля на дату приобретения учитывается пропорционально справедливой стоимости чистых активов.

### Задание.

Необходимо рассчитать сумму чистых активов Н, гудвил на дату приобретения и определить сумму доли прибыли Н, которая должна быть включена в консолидированную отчетность.

### Решение.

**Чистые активы Н** на дату приобретения:

|                                           | \$         |
|-------------------------------------------|------------|
| Акционерный капитал                       | 10,000     |
| Нераспределенная прибыль на 31.12.2007 г. | 18,000     |
| с 01.01.2008 до 30.04.2008 (1,200 x 4/12) | <u>400</u> |
|                                           | 28,400     |

**Гудвил на дату приобретения:**

|                                      |                 |
|--------------------------------------|-----------------|
| Инвестиция (цена приобретения)       | 30,000          |
| Неконтролирующая доля (20% x 28,400) | 5,680           |
| Чистые активы Н                      | <u>(28,400)</u> |
| Гудвил                               | 7,280           |

Доля в нераспределенной прибыли Н, подлежащая включению в консолидированную

отчетность на 31.12.2008 г.:

Всего нераспределенная прибыль Н

на 31.12.2008 г. (18,000 + 1,200) 19,200

В том числе до даты приобретения 18,400

Подлежит включению в нераспределенную прибыль

группы на 31.12.2008 г. (19,200 – 18,400) x 80% 640

## 12. Консолидированный отчет о совокупном доходе

При формировании собственного отчета о совокупном доходе материнская компания включает в него доход в виде дивидендов, полученных от дочерней компании.

Консолидированный отчет о совокупном доходе должен формироваться в соответствии с концепцией единой компании (результаты по внутригрупповым операциям исключаются).

Таким образом, в консолидированном отчете о совокупном доходе должны быть отражены доходы от использования активов, которые контролирует группа. При этом сумма дивидендов дочерней компании заменяется доходами и расходами дочерней компании.

Если материнской компании принадлежит менее 100% акций дочерней компании, то в консолидированном отчете о совокупном доходе отражается доля неконтролирующих акционеров в прибыли дочерней компании.

Дивиденды, распределенные дочерней компанией в пользу материнской компании, относятся к внутригрупповым операциям. Поэтому они полностью исключаются. Часть дивидендов дочерней компании, относящаяся к неконтролирующим акционерам, будет учтена при определении суммы прибыли неконтролирующих акционеров. Поэтому в консолидированном отчете о совокупном доходе будут отражены только дивиденды, объявленные материнской компанией, и дивиденды, подлежащие получению от компаний, не являющихся ни дочерними, ни ассоциированными.

Внутригрупповые операции приводят к тому, что в учете одной компании признается доход, а в учете другой – расход.

С точки зрения единой компании такие доходы и расходы должны быть исключены.

Общая схема формирования консолидированного отчета о совокупном доходе с учетом основных корректировок представлена ниже:

### 12.1. Схема формирования консолидированного отчета о совокупном доходе

Доход группы = доход МК + доход ДК – доход по операциям внутри группы  
минус:

- 1) Себестоимость продаж группы = себестоимость МК + себестоимость ДК – себестоимость по операциям внутри группы;
- 2) Нереализованная прибыль;
- 3) Операционные расходы группы = операционные расходы МК + операционные расходы ДК;
- 4) Обесценение гудвила.

Итого прибыль группы до налогообложения

– Налог группы = налог МК + налог ДК

Итого прибыль группы за период

в том числе Неконтролирующая доля в прибыли ДК

Прибыль, принадлежащая акционерам МК.

Данную схему мы рассмотрим на небольших примерах.

При составление консолидированной отчетности важно обращать внимание на направление продаж.

### Пример 10.

Компании М принадлежит 80% акций компании Н. На 31 декабря 2007 года имеются следующие данные о показателях отчетов о совокупном доходе:

|                      | М                | Н               |
|----------------------|------------------|-----------------|
|                      | \$               | \$              |
| Выручка              | 200,000          | 120,000         |
| Себестоимость продаж | <u>(130,000)</u> | <u>(90,000)</u> |
| Валовая прибыль      | 70,000           | 30,000          |

В течение отчетного года компания М продала Н товары на \$40,000. Из этих товаров на конец года на складе Н находились запасы на сумму \$10,000.

Нереализованная прибыль по этим товаром составляет \$1,000.

### Задание.

Подготовить консолидированный отчет о совокупном доходе.

### Решение.

|                                      | М         | Н        | Корректировка | Группа           |
|--------------------------------------|-----------|----------|---------------|------------------|
|                                      | \$        | \$       | \$            | \$               |
| Выручка                              | 200,000   | 120,000  | (40,000)      | 280,000          |
| Себестоимость продаж                 | (130,000) | (90,000) | 40,000        |                  |
| Нереализованная прибыль              |           |          | (1,000)       | <u>(181,000)</u> |
| Валовая прибыль                      | 70,000    | 30,000   |               | 99,000           |
| Неконтролирующая доля (30,000 x 20%) |           |          |               | 6,000            |
| Доля группы (99,000 – 6,000)         |           |          |               | 93,000           |

### Пример 11.

Компании М принадлежит 80% акций компании Н. На 31 декабря 2007 года имеются следующие данные о показателях отчетов о совокупном доходе:

|                      | М                | Н               |
|----------------------|------------------|-----------------|
|                      | \$               | \$              |
| Выручка              | 200,000          | 120,000         |
| Себестоимость продаж | <u>(130,000)</u> | <u>(90,000)</u> |
| Валовая прибыль      | 70,000           | 30,000          |

В течение отчетного года компания Н продала М товары на \$40,000. Из этих товаров на конец года на складе М находились запасы на сумму \$10,000.

Нереализованная прибыль по этим товаром составляет \$1,000.

**Задание.**

Подготовить консолидированный отчет о совокупном доходе.

**Решение.**

|                                                | М         | Н        | Корректировка | Группа           |
|------------------------------------------------|-----------|----------|---------------|------------------|
|                                                | \$        | \$       | \$            | \$               |
| Выручка                                        | 200,000   | 120,000  | (40,000)      | 280,000          |
| Себестоимость продаж                           | (130,000) | (90,000) | 40,000        |                  |
| Нереализованная прибыль                        |           |          | (1,000)       | <u>(181,000)</u> |
| Валовая прибыль                                | 70,000    | 30,000   |               | 99,000           |
| Неконтролирующая доля ((30,000 – 1,000) x 20%) |           |          |               | 5,800            |
| Доля группы (99,000 – 5,8000)                  |           |          |               | 93,200           |

**12.2. Приобретение в течение года**

Особое внимание следует уделить корректировкам в связи с приобретением дочерней компании в течение отчетного периода.

Если в экзаменационном вопросе не указано иное, то следует считать, что в год приобретения дочерняя компания получала прибыль равномерно. Поэтому для целей консолидации финансовый результат дочерней компании распределяется на пропорционально-временной основе.

**Пример 12.**

Компания М 31 мая 2007 года приобрела 80% компании Д. В отчетах о совокупном доходе за год, закончившийся 31 декабря 2007 года, компании представили следующую информацию:

|                      | М        | Д        |
|----------------------|----------|----------|
|                      | \$       | \$       |
| Выручка              | 150,000  | 60,000   |
| Себестоимость продаж | (90,000) | (48,000) |
| Валовая прибыль      | 60,000   | 12,000   |

В июле 2007 года М продала Д товары за \$20,000, которые на конец года были полностью реализованы.

**Задание.**

Следует провести корректировки для целей консолидации отчетности.

**Решение.**

При консолидации были учтены следующие показатели:



|                                               | М        | Д                             | Корректировка | Группа   |
|-----------------------------------------------|----------|-------------------------------|---------------|----------|
|                                               | \$       | \$                            | \$            | \$       |
| Выручка                                       | 150,000  | 35,000                        | (20,000)      | 165,000  |
|                                               |          | (60,000 x 7 <sup>1</sup> /12) |               |          |
| Себестоимость продаж                          | (90,000) | (28,000)                      | 20,000        | (98,000) |
|                                               |          | (48,000 x 7/12)               |               |          |
| Валовая прибыль                               | 60,000   | 7,000                         |               | 67,000   |
| В том числе в отношении:                      |          |                               |               |          |
| – доли акционеров (80%)                       |          |                               |               | 65,600   |
| – неконтролирующей доли (20% x 12,000 x 7/12) |          |                               |               | 1,400    |

<sup>1</sup>7 (12 – 5) – это период в месяцах, в течение которого компания М владела компанией Д.

### 13. Консолидированный отчет об изменениях собственного капитала

В консолидированном отчете должны отражаться только изменения собственного капитала с точки зрения группы.

#### Пример 13.

Компания М приобрела 60% акций компании Н за \$2,500. На дату приобретения (01.01.2007 г.) нераспределенная прибыль Н составляла \$500. Гудвил, возникший при приобретении, обесценивается на \$50 в год. На 31.12.2008 г. имелась следующая информация:

|                                              | М             | Н            |
|----------------------------------------------|---------------|--------------|
|                                              | \$            | \$           |
| Инвестиция в Н                               | 2,500         |              |
| Прочие чистые активы                         | <u>40,000</u> | <u>8,000</u> |
|                                              | 42,500        | 8,000        |
| Акционерный капитал                          | 25,000        | 3,000        |
| Нераспределенная прибыль                     | <u>17,500</u> | <u>5,000</u> |
|                                              | 42,500        | 8,000        |
| <b>Отчет о совокупном доходе за 2008 год</b> |               |              |
|                                              | М             | Н            |
|                                              | \$            | \$           |
| Прибыль до налогообложения                   | 10,000        | 5,000        |
| Налог                                        | (3,000)       | (1,500)      |
| Прибыль после налогообложения                | 7,000         | 3,500        |
| Нераспределенная прибыль:                    |               |              |
| – на 01.01.2008 г.                           | 10,500        | 1,500        |
| – на 31.12.2008 г.                           | 17,500        | 5,000        |

**Задание.**

Необходимо составить консолидированную отчетность на 31.12.2008 г.

**Решение.**

**P1. Чистые активы В**

|                          | На дату приобретения<br>\$ | На дату отчетности<br>\$ |
|--------------------------|----------------------------|--------------------------|
| Акционерный капитал      | 3,000                      | 3,000                    |
| Нераспределенная прибыль | <u>500</u>                 | <u>5,000</u>             |
|                          | 3,500                      | 8,000                    |

**P2. Гудвил на дату приобретения**

|                                                     |                |
|-----------------------------------------------------|----------------|
| Инвестиция                                          | 2,500          |
| Неконтролирующая доля на дату покупки (40% x 3,500) | 1,400          |
| Чистые активы                                       | <u>(3,500)</u> |
|                                                     | 400            |
| Обесценение на 31.12.2008 г. (2 x 50)               | (100)          |
| Гудвил на 31.12.2008 г.                             | 300            |

**P3. Неконтролирующая доля на 31.12.2007 г.**

|                                                                 |            |
|-----------------------------------------------------------------|------------|
| Неконтролирующая доля на дату покупки (40% x 3,500)             | 1,400      |
| Доля в изменении чистых активов (40% x (3,000 + 1,500 – 3,500)) | <u>400</u> |
| Неконтролирующая доля на дату отчета                            | 1,800      |

**Неконтролирующая доля на 31.12.2008 г.**

|                                                         |              |
|---------------------------------------------------------|--------------|
| Неконтролирующая доля на дату покупки (40% x 3,500)     | 1,400        |
| Доля в изменении чистых активов (40% x (8,000 – 3,500)) | <u>1,800</u> |
| Неконтролирующая доля на дату отчета                    | 3,200        |

**P4. Нераспределенная прибыль группы на 31.12.2007 г.**

|                                                                                            |             |
|--------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|
| Нераспределенная прибыль М                                                                 | 10,500      |
| Доля в нераспределенной прибыли Н с даты приобретения до 31.12.2007 г. (1,500 – 500) x 60% | 600         |
| Обесценение гудвила                                                                        | <u>(50)</u> |
|                                                                                            | 11,050      |

**Нераспределенная прибыль группы на 31.12.2008 г.**

|                                      |              |
|--------------------------------------|--------------|
| Нераспределенная прибыль М           | 17,500       |
| Доля в прибыли Н (5,000 – 500) x 60% | 2,700        |
| Обесценение гудвила за 2 года        | <u>(100)</u> |
|                                      | 20,100       |

**Консолидированный отчёт о финансовом положении на 31.12.2008 г.**

|                                       |               |
|---------------------------------------|---------------|
|                                       | \$            |
| Гудвил                                | 300           |
| Прочие чистые активы (40,000 + 8,000) | <u>48,000</u> |
|                                       | 48,300        |
| Акционерный капитал                   | 25,000        |
| Нераспределенная прибыль              | 20,100        |
| Неконтролирующая доля                 | <u>3,200</u>  |
|                                       | 48,300        |

**Консолидированный отчет о совокупном доходе за 2008 год**

|                                     | М       | Н       | Группа  |
|-------------------------------------|---------|---------|---------|
|                                     | \$      | \$      | \$      |
| Прибыль до налогообложения          | 10,000  | 5,000   | 15,000  |
| Обесценение гудвила                 |         |         | (50)    |
| Налог                               | (3,000) | (1,500) | (4,500) |
| Прибыль после налогообложения       | 7,000   | 3,500   | 10,450  |
| В том числе:                        |         |         |         |
| Неконтролирующая доля (3,500 x 40%) |         |         | 1,400   |
| Доля группы (10,450 – 1,400)        |         |         | 9,050   |

**Консолидированный отчет об изменениях собственного капитала за 2008 год**

|                    | Акционерный капитал | Нераспределенная прибыль | Неконтролирующая доля | Итого  |
|--------------------|---------------------|--------------------------|-----------------------|--------|
| На 01.01.2008 г.   | 25,000              | 11,050                   | 1,800                 | 37,850 |
| Прибыль за 2008 г. |                     | 9,050                    | 1,400                 | 10,450 |
| На 31.12.2008 г.   | 25,000              | 20,100                   | 3,200                 | 48,300 |

**14.Раскрытие информации в примечаниях**

В примечаниях к консолидированной финансовой отчетности должна быть раскрыта следующая информация:

- характер взаимоотношений между материнской и дочерней компаниями, если материнской компании принадлежит менее 50% акций дочерней компании;
- причины, по которым инвестор не признает наличие контроля по приобретенной компании, несмотря на то, что ему принадлежит более 50% акций этой компании;
- отчетную дату дочерней компании, если эта дата не совпадает с датой отчетности материнской компании;

- наличие существенных ограничений на перевод ресурсов в пользу материнской компании.
- Если в соответствии с нормами МСФО 27 материнская компания не составляет консолидированную отчетность, то в Примечаниях к своей индивидуальной отчетности она раскрывает следующую информацию:
- факт того, что она не представляет консолидированную отчетность;
- название и юридический адрес материнской компании, которая формирует консолидированную отчетность группы;
- перечень имеющихся дочерних, ассоциированных и совместно контролируемых компаний. В отношении каждой такой инвестиции должны быть указаны:
  - доля собственности или процент акций с правом голоса;
  - учетная политика, применяемая для отражения в индивидуальной отчетности.

---

**В результате изучения этой сессии вы должны были научиться:**

- объяснять концепцию группы и цель подготовки консолидированной финансовой отчетности;
- объяснять и применять определение дочерних компаний (контроль, а не собственность, что такое контроль и когда он существует);
- знать обстоятельства и причины, по которым дочерние компании должны исключаться из консолидированной финансовой отчетности;
- объяснять необходимость единой отчетной политики и даты окончания финансового года при подготовке консолидированной финансовой отчетности и показывать, как это достигается на практике;
- учитывать дивиденды, выплаченные из прибыли, заработанной до приобретения;
- представлять в отчетности результаты внутригрупповых дивидендов, в т.ч. таких, которые были выплачены из прибыли, заработанной до даты приобретения;
- объяснять, почему внутригрупповые операции должны исключаться при консолидации;
- показывать эффект торговых операций между компаниями группы и прочих операций, в том числе нереализованной прибыли и внутригрупповых кредитов;
- готовить консолидированный отчет о финансовом положении, в котором проведены все необходимые корректировки с учетом справедливой стоимости (а так же их влияние на гудвил) в отношении:
  - амортизируемых и неамортизируемых необоротных активов;
  - запасов;
  - монетарных обязательств и активов;
  - обязательств, не включенных в собственный отчет о финансовом положении дочерней компании.
- готовить консолидированный отчет о совокупном доходе, в том числе при наличии неконтролирующей доли и осуществлении приобретения в течение отчетного периода.

# **МСФО (IAS) 28**

## **Инвестиции в ассоциированные компании**

## План сессии

|                                                                            |             |
|----------------------------------------------------------------------------|-------------|
| <b>1. Введение.....</b>                                                    | <b>2244</b> |
| <b>2. Определения .....</b>                                                | <b>2244</b> |
| <b>3. Существенное влияние .....</b>                                       | <b>2244</b> |
| <b>4. Метод долевого участия .....</b>                                     | <b>2245</b> |
| 4.1. Различные даты отчетности                                             | 2245        |
| 4.2. Различные учетные политики                                            | 2246        |
| 4.3. Учет разницы между затратами и балансовой стоимостью                  | 2246        |
| <b>5. Учет операций между инвестором и ассоциированной компанией .....</b> | <b>2248</b> |
| <b>6. Раскрытие информации .....</b>                                       | <b>2249</b> |



## 1. Введение

МСФО (IAS) 28 применяется для учёта инвестиций в ассоциированные компании. При этом он не применяется для учёта инвестиций, которые принадлежат:

- венчурным фондам; или
- совместным, паевым фондам и подобным организациям, включая страховые инвестиционные фонды,

которые при первоначальном признании классифицированы как учитываемые по справедливой стоимости с эффектом на прибыль или убыток или как предназначенные для торговли и учитываются в соответствии с МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка».

## 2. Определения

**Ассоциированная компания (*associate*)** – это компания, в которой инвестор обладает значительным влиянием, но при этом такая компания не является дочерней и не представляет собой совместную деятельность инвестора.

**Существенное влияние (*significant influence*)** – это возможность участвовать в принятии решений в отношении финансовой и хозяйственной политики компании, но не контролировать и не совместно контролировать её.

**Метод долевого участия (*equity method*)** – это метод учета, в соответствии с которым инвестиции первоначально учитываются по фактическим затратам на приобретение, а затем корректируются на произошедшее после приобретения изменение доли инвестора в чистых активах объекта инвестирования. Финансовый результат инвестора включает его долю в финансовом результате объекта инвестирования.

## 3. Существенное влияние

Наличие существенного влияния обычно характеризуется владением от 20% до 50% голосующих акций объекта инвестирования.

Однако эти границы влияния не рассматриваются как абсолютные. Инвестор может обладать существенным влиянием и не имея такой доли акций. В то же время наличие крупного пакета акций не всегда свидетельствует о возможности существенно влиять на деятельность инвестируемой компании.

Стандарт описывает дополнительные факторы, свидетельствующие о наличии существенного влияния:

- представительство в совете директоров или аналогичном органе управления объекта инвестирования;
- участие в процессе выработки политики объекта инвестирования, в том числе участие в принятии решений относительно выплаты дивидендов;
- крупные операции между инвестором и инвестируемой компанией;
- обмен управленческим персоналом;
- предоставление важной технической информации.

Также необходимо учитывать наличие конвертируемых финансовых инструментов, которые в случае конвертации могут обеспечить инвестору возможность существенного влияния.

Компания теряет существенное влияние, когда она теряет возможность участвовать в принятии решений в отношении финансовой и хозяйственной политики объекта инвестирования, при этом потеря существенного влияния не обязательно сопровождается изменением в доле владения голосующими акциями.

#### 4. Метод долевого участия

Инвестор отражает отдельной строкой в отчёте о финансовом положении инвестицию в ассоциированную компанию, и одной строкой в отчёте совокупном доходе долю в чистых доходах ассоциированной компании.

Согласно методу долевого участия:

- инвестиции первоначально записываются по себестоимости;
- их балансовая стоимость увеличивается или уменьшается на признанную долю инвестора в прибыли и убытках объекта инвестиций после даты приобретения;
- полученный от объекта инвестиций доход в виде дивидендов уменьшает балансовую стоимость инвестиций;
- корректировки балансовой стоимости могут быть также необходимы для отражения изменений доли участия инвестора в объекте инвестиций, возникающих в результате изменений в собственном капитале объекта инвестиций, которые не были включены в отчет о совокупном доходе (например, при переоценке основных средств).

Если доля инвестора в убытках ассоциированной компании превышает его долю инвестиций в нее, то он прекращает признание дальнейших убытков.

Если в дальнейшем ассоциированная компания показывает доход, то инвестор возобновляет признание своей доли дохода только после того, как доля его дохода сравнивается с долей непризнанных убытков.

Инвестиции в дочерние, ассоциированные и совместно контролируемые компании в отдельной отчетности инвестора учитываются:

- либо по себестоимости;
- либо по справедливой стоимости в соответствии с МСФО (IAS) 39.

Инвестиции, учитываемые в соответствии с МСФО (IAS) 39 в консолидированной финансовой отчетности, должны учитываться также в отдельной финансовой отчетности.

##### 4.1. Различные даты отчетности

Когда даты отчетности инвестора и его ассоциированной компании различны, то ассоциированная компания должна подготовить финансовую отчетность на ту же самую дату, что дата отчета инвестора, если только это возможно.

Если даты отчетностей не одинаковы, то необходимо произвести корректировку в отношении существенных сделок или событий между ними.

Разница между отчетными датами не должна превышать трех месяцев и должна оставаться одной и той же от периода к периоду.

#### 4.2. Различные учетные политики

Если ассоциированная компания применяет учетную политику, отличную от учетной политики инвестора, то необходимо произвести корректировки для их сближения.

#### 4.3. Учет разницы между затратами и балансовой стоимостью

Предыдущий пример использования метода долевого участия не содержал сложностей, связанных с отличием суммы фактических затрат инвестора на приобретение акций и балансовой стоимостью доли чистых активов инвестируемой компании. Эта разница, прежде всего, должна быть разложена на два компонента:

- разница между балансовой и справедливой стоимостью доли чистых активов инвестируемой компании;
- разница между фактическими затратами на инвестицию и справедливой стоимостью соответствующей доли чистых активов. Именно эта разница и является гудвиллом.

##### Пример 1.

31 декабря 2006 года материнская компания М приобрела 40% обыкновенных акций компании Д за \$10,000,000. Нераспределенная прибыль компании Д на эту дату составляла \$2,000,000. Ниже приведены данные о справедливой стоимости компании Д на дату приобретения.

| Актив  | Балансовая<br>стоимость | Справедливая<br>стоимость | Комментарии                                |
|--------|-------------------------|---------------------------|--------------------------------------------|
|        | \$000                   | \$000                     |                                            |
| Здание | 3,000                   | 7,000                     | Срок службы на дату<br>приобретения 4 года |
| Земля  | 5,000                   | 4,500                     | -                                          |

Справедливая стоимость остальных чистых активов компании Д на дату приобретения была приблизительно равна их балансовой стоимости.

Тест на обесценение гудвила, произведенный 31 декабря 2008 г. показал, что его необходимо обесценить на \$ 200,000.

Обобщенны отчеты о финансовом положении на 31 декабря 2008 г.:

|                          | М             | Д             |
|--------------------------|---------------|---------------|
|                          | \$000         | \$000         |
| Инвестиция в Д           | 10,000        |               |
| Прочие чистые активы     | <u>20,000</u> | <u>15,000</u> |
|                          | 30,000        | 15,000        |
| Акционерный капитал      | 14,000        | 6,000         |
| Нераспределенная прибыль | <u>16,000</u> | <u>9,000</u>  |
|                          | 30,000        | 15,000        |

##### Задание.

Приготовить консолидированный отчет о финансовом положении группы на 31 декабря 2008 года.

**Решение.****Консолидированный отчет о финансовом положении**

|                                            | <b>\$000</b>  |
|--------------------------------------------|---------------|
| Инвестиция в ассоциированную компанию (P3) | 12,200        |
| Прочие чистые активы                       | <u>20,000</u> |
|                                            | 32,200        |
| Акционерный капитал                        | 14,000        |
| Нераспределенная прибыль (P4)              | <u>18,200</u> |
|                                            | 32,200        |

**Расчеты.****P1. Чистые активы ДК**

|                                  | <b>На дату приобретения</b> | <b>На дату отчета</b> |
|----------------------------------|-----------------------------|-----------------------|
|                                  | <b>\$000</b>                | <b>\$000</b>          |
| Акционерный капитал              | 6,000                       | 6,000                 |
| Нераспределенная прибыль         | 2,000                       | 9,000                 |
| + корректировка стоимости здания | 4,000                       | 3,000                 |
| - корректировка стоимости земли  | <u>(500)</u>                | <u>(500)</u>          |
|                                  | 11,500                      | 17,500                |

**P2. Гудвил**

|                                                        |                |
|--------------------------------------------------------|----------------|
| Инвестиция                                             | 10,000         |
| - Доля в чистых активах на дату покупки (40% x 11,500) | <u>(4,600)</u> |
| Гудвил на дату покупки                                 | 5,400          |
| Обесценение гудвила                                    | <u>(200)</u>   |
| Гудвил на дату отчета                                  | 5,200          |

**P3: Инвестиция в ассоциированную компанию**

|                                                              |              |
|--------------------------------------------------------------|--------------|
| Инвестиция первоначальная                                    | 10,000       |
| Доля МК в изменении чистых активов (40% x (17,500 – 11,500)) | 2,400        |
| Обесценение гудвила                                          | <u>(200)</u> |
| Инвестиция в ассоциированную компанию на отчетную дату       | 12,200       |

**P4. Нераспределенная прибыль группы**

|                                                              |              |
|--------------------------------------------------------------|--------------|
| Нераспределенная прибыль М                                   | 16,000       |
| Доля МК в изменении чистых активов (40% x (17,500 – 11,500)) | 2,400        |
| Обесценение гудвила                                          | <u>(200)</u> |
| Нераспределенная прибыль группы                              | 18,200       |

## 5. Учет операций между инвестором и ассоциированной компанией

В некоторых случаях операции между инвестором и ассоциированной компанией влекут за собой необходимость определенных корректировок финансовых результатов при учете доли прибыли инвестора в доходах инвестируемой компании.

В соответствии с общей концепцией учета реализации прибыль может быть признана лишь тогда, когда она образовалась в результате операций с несвязанными сторонами на рыночных условиях. В любом случае проблема не возникает, если операции купли-продажи между инвестором и ассоциированной компанией происходят по балансовой стоимости, без признания каких-либо финансовых результатов.

В том случае, когда цена сделки отличается от балансовой стоимости, необходимо сделать соответствующие корректировки. Если при полной консолидации отчетности дочерней компании и инвестора все внутренние обороты и, соответственно, прибыль и убытки исключаются полностью, то при применении метода долевого участия исключается только компонент прибыли от сделки между инвестором и ассоциированной компанией.

Исключения доходов и расходов по сделкам не требуется, так как метод долевого участия не предполагает включение оборотов инвестируемой компании в отчетность инвестора.

Однако необходимо исключить прибыль от таких сделок в доле, соответствующей проценту владения инвестора в капитале ассоциированной компании. Это касается как продаж от инвестора ассоциированной компании, так и, наоборот, продаж от ассоциированной компании инвестору.

Процесс исключения прибыли при операциях, связанных с передачей основных средств, аналогичен рассмотренному выше примеру, однако признание финансовых результатов по таким сделкам происходит одновременно с начислением амортизации по переданным основным средствам.

### Пример 2.

#### Исключение прибыли при операциях, связанных с основными средствами.

Допустим, что компания Ант, владеющая 25% акций компании Экс, продала компании Экс здание с остаточным сроком полезного использования пять лет с прибылью в \$100,000. Продажа произведена в конце 2007 года. Экс использует метод линейной амортизации и планирует списать стоимость этого здания равномерно в течение 2008–2012 годов.

#### Проводки компании Ант

2007 год

|                                               |        |        |
|-----------------------------------------------|--------|--------|
| Дт Доля в прибыли Экс                         | 25,000 |        |
| Кт Инвестиции в Экс ( $100,000 \times 25\%$ ) |        | 25,000 |

#### Проводки компании Ант, 2008–2012 годы:

|                                      |       |       |
|--------------------------------------|-------|-------|
| Дт Инвестиции в Экс ( $25,000 / 5$ ) | 5,000 |       |
| Кт Доля в прибыли Экс                |       | 5,000 |

## 6. Раскрытие информации

В отчетности должна быть раскрыта следующая информация:

- Доля инвестора:
  - в прибыли/убытке ассоциированной компании;
  - результатах всех прекращенных операций ассоциированной компании;
  - изменениях, признанных непосредственно в капитале ассоциированной компании (раскрываются в Отчете об изменениях в капитале).
- Балансовая стоимость инвестиций в ассоциированные компании (представленных как долгосрочные активы).
- Справедливая стоимость инвестиций в ассоциированные компании.
- Любые существенные ограничения на способность ассоциированной компании выплачивать дивиденды.
- Суммарная финансовая информация об ассоциированной компании (итого активов, обязательств, выручка, прибыль/убыток).
- Характер отношений с материнской компанией, не имеющей более 50% голосующих акций.
- Причины, по которым обладание 20% или более голосующих прав не обеспечивает наличия существенного влияния.
- Причины, согласно которым инвестор, имея менее 20% голосующих прав, решает, что он может оказывать существенное влияние.
- Непризнанную долю убытка ассоциированной компании (за период и в совокупности).
- Причины, по которым использованы различные даты составления финансовых отчетов ассоциированной компанией и инвестором.

---

**В результате изучения данной темы вы должны научиться:**

- давать определение ассоциированной компании;
- описывать и применять долевого метод учета;
- составлять консолидированную финансовую отчетность группы, в которую входит одна дочерняя и одна ассоциированная компания.



# **МСФО (IAS) 31**

## **Участие в совместной деятельности**

**План сессии**

|                                                                      |             |
|----------------------------------------------------------------------|-------------|
| <b>1. Введение.....</b>                                              | <b>2254</b> |
| <b>2. Определения .....</b>                                          | <b>2254</b> |
| <b>3. Совместная деятельность .....</b>                              | <b>2255</b> |
| <b>4. Совместно контролируемые операции .....</b>                    | <b>2255</b> |
| <b>5. Совместно контролируемые активы.....</b>                       | <b>2256</b> |
| <b>6. Совместно контролируемые компании .....</b>                    | <b>2257</b> |
| <b>7. Пропорциональная консолидация.....</b>                         | <b>2258</b> |
| <b>8. Метод долевого участия .....</b>                               | <b>2261</b> |
| <b>9. Учет операций между участником и совместной компанией.....</b> | <b>2261</b> |
| <b>10. Раскрытие информации .....</b>                                | <b>2262</b> |

## 1. Введение

МСФО (IAS) 31 «Участие в совместной деятельности» регулирует вопросы учета долей участия в совместной деятельности и должен применяться как для учета долей, так и в отношении вопросов учёта активов, обязательств, доходов и расходов совместных предприятий в финансовой отчетности инвесторов независимо от структур или форм, в которых осуществляется совместная деятельность. Однако он не применяется для учёта инвестиций, которые принадлежат:

- венчурным фондам; или
- совместным, паевым фондам и подобным организациям, включая страховые инвестиционные фонды,

которые при первоначальном признании классифицированы как учитываемые по справедливой стоимости с эффектом на прибыль или убыток или как предназначенные для торговли и учитываются в соответствии с МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка».

## 2. Определения

**Совместная деятельность (*joint venture*)** – это договор, по которому две или более сторон осуществляют экономическую деятельность при условии совместного контроля над ней.

**Совместно контролируемая компания (*jointly controlled entities*)** – это совместная деятельность, которая предполагает учреждение акционерного общества, товарищества или другой компании, в которой участник имеет свою долю участия.

**Совместный контроль (*joint control*)** – это определенное договором распределение контроля над экономической деятельностью контролируемой компании между контролирующими сторонами. Совместный контроль существует только тогда, когда для принятия стратегических финансовых и операционных решений необходимо единогласие участников совместной деятельности.

**Участник совместной деятельности (*joint venturer*)** – это сторона договора о совместной деятельности, осуществляющая совместный контроль над этой деятельностью.

**Инвестор в совместную деятельность (*investor in a joint venture*)** – это сторона по договору о совместной деятельности, которая не принимает участия в совместном контроле над этой деятельностью.

**Пропорциональная консолидация (*proportionate consolidation*)** – это метод учета, согласно которому доля участника в активах, обязательствах, доходах и расходах совместно контролируемой деятельности объединяется построчно с аналогичными статьями в финансовых отчетах предпринимателя либо показываются отдельными строками по статьям в его финансовой отчетности.

**Метод долевого участия (*equity method*)** – это метод учета, в соответствии с которым инвестиции первоначально учитываются по фактическим затратам на приобретение, а затем корректируются на произошедшее после приобретения изменение доли инвестора в чистых активах объекта инвестирования. Финансовый результат инвестора включает его долю в финансовом результате объекта инвестирования.

### 3. Совместная деятельность

Конкретная юридическая форма или структура совместной деятельности не имеет значения, так как ни один из участников не имеет единоличного контроля. Стандарт различает три основных вида совместной деятельности:

- совместно контролируемые операции;
- совместно контролируемые активы;
- совместно контролируемые компании.

Таким образом, согласно стандарту все перечисленные типы договоров относятся к совместной деятельности. Основные характеристики, которые присущи всем видам совместной деятельности:

- наличие двух или более сторон, связанных договором;
- договор, устанавливающий совместный контроль.

Наличие договора, по которому и осуществляется совместный контроль, является ключевым требованием. Именно это отличает инвестиции в совместную деятельность от инвестиций в ассоциированную компанию, учитываемых методом долевого участия.

Договор о совместной деятельности должен быть в письменной форме и касаться следующих вопросов:

- описание деятельности, ее продолжительность и обязательства по подготовке ее отчетности;
- порядок назначения совета директоров или иного аналогичного органа управления совместной деятельностью, а также права голоса участников договора;
- взносы участников;
- порядок разделения между участниками объемов производства, доходов, расходов или результатов совместной деятельности.

В договоре также должны содержаться условия, ограничивающие возможность «узурпации» контроля одним из участников. Как правило, в договор включается перечень вопросов, требующих единогласного согласия участников, а также вопросов, по которым достаточно наличия простого большинства голосов. Один из участников вполне может быть выбран руководителем совместной деятельности.

Однако это не означает наличие единоличного контроля, поскольку он обязан действовать в рамках согласованной всеми участниками операционной и финансовой политики.

В случае если такой политики нет, а руководитель сам принимает все важные решения, то фактически он обладает контролем над деятельностью и она является его дочерней компанией, что влечет за собой необходимость полной консолидации результатов и применения МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность».

Рассмотрим более подробно каждый тип совместной деятельности.

### 4. Совместно контролируемые операции

В том случае, когда два или более участника решают объединить свои усилия, операционные ресурсы и опыт для единой цели – произвести и продать совместно произведенный продукт или совместно оказанные услуги, но при этом каждый из

участников пользуется своими собственными активами, несет свои собственные обязательства и создает свои собственные запасы, то можно говорить о том, что это совместно контролируемые операции. Характерной особенностью договоров этого типа является отсутствие формальной государственной регистрации такой деятельности, а также совместное использование активов, принадлежащих участникам.

Примером совместно контролируемых операций является строительство самолета, когда компании объединяют свои ресурсы, операции и опыт для его создания. Каждый участник занимается разработкой и строительством своей части самолета, несёт свои затраты и получает свою долю в выручке от продажи самолета, установленную в договоре о совместной деятельности.

Каждый участник учитывает в своем отчете о финансовом положении:

- Целиком свои активы, обязательства и расходы;
- Раздельно свою долю в выручке совместно произведенных товаров.

Таким образом, все расходы, понесенные в связи с договором, признаются в учете каждого участника самостоятельно, а выручка распределяется в соответствии с договором и фактически понесенными затратами.

## 5. Совместно контролируемые активы

В некоторых случаях договор совместной деятельности может предполагать наличие не только совместного контроля за деятельностью, но и совместного владения участниками одним или несколькими активами, внесенными или приобретенными в интересах совместной деятельности и предназначенными для достижения ее целей.

Каждый участник может получить свою долю продукции, произведенной с помощью этих активов, а также обязан нести соответствующую часть расходов.

Как и в первом случае, участникам нет необходимости учреждать отдельную компанию или товарищество. Каждый участник контролирует свою долю будущих экономических выгод через свою долю в совместно контролируемом активе.

Многие компании в нефтегазодобывающей отрасли, а также компании, занимающиеся добычей минерального сырья, используют совместно контролируемые активы; например, ряд нефтяных компаний может совместно контролировать и эксплуатировать нефтепровод. Каждый участник использует нефтепровод для транспортировки своей нефти, за что несет оговоренную часть расходов на его содержание и эксплуатацию.

Другим примером совместно контролируемого актива является случай, когда несколько компаний совместно контролируют недвижимость (землю и/или здания), причем каждой причитается часть получаемой арендной платы, и каждая несет соответствующую часть расходов.

В отношении своей доли участия в совместно контролируемых активах участник должен признавать в собственной отчетности:

- свою долю совместно контролируемых активов, классифицированных в соответствии с их характером;
- любые принятые обязательства в отношении финансирования своей доли активов;
- свою долю любых обязательств, принятых всеми участниками, в отношении совместной деятельности;

- любой доход от продажи или использования своей доли продукции, полученной от совместной деятельности, вместе со своей долей любых расходов, понесенных в связи с этими доходами;
- любые расходы, которые участник понес, в отношении своей доли участия в совместной деятельности.

## 6. Совместно контролируемые компании

Спецификой этих компаний является то, что договор между ее участниками устанавливает совместный контроль над ее деятельностью.

Совместно контролируемая компания, являясь полноценным юридическим лицом, владеет активами совместной деятельности и контролирует их, принимает обязательства, несет расходы и получает прибыль. Она может заключать договоры от своего имени и получать финансирование в интересах совместной деятельности.

Каждый участник имеет право на часть результатов деятельности совместно контролируемой компании, хотя некоторые из них могут предполагать разделение продукции, полученной от совместной деятельности.

Совместно контролируемая компания ведет свои собственные бухгалтерские книги, составляет и представляет собственную финансовую отчетность точно так же, как и другие компании, в соответствии с требованиями национального законодательства и международными стандартами финансовой отчетности.

Каждый участник осуществляет взнос своей доли в форме денежных средств или других ресурсов. Переданные активы списываются из отчета о финансовом положении участника, а вместо них учитываются инвестиции в совместную деятельность.

### Пример 1.

Компании А и Б приняли решение о создании совместно контролируемой компании (СП). Доля участника А будет составлять 60%, а участника Б – 40%. Оба участника договорились о передаче в СП следующих активов:

- А передает основные средства со справедливой стоимостью 200;
- Б передает лицензию, справедливая стоимость которой равна 110.

Таким образом, общая стоимость чистых активов СП равняется 310.

### Задание.

Каким образом в отчете о финансовом положении участников будет учтена инвестиция в СП?

### Решение.

Сумму инвестиций каждого участника СП необходимо сравнить с соответствующей ему долей в чистых активах СП. Если сумма инвестиций превышает стоимость доли активов, то эта разница будет учтена как гудвил.

Сумма инвестиций определяется справедливой стоимостью переданных участником активов в обмен на долю участия.



**Для компании А:**

|                        |              |
|------------------------|--------------|
| Сумма инвестиций       | 200          |
| Доля активов 60% x 310 | <u>(186)</u> |
| Гудвил                 | 14           |

**Для компании Б:**

|                        |              |
|------------------------|--------------|
| Сумма инвестиций       | 110          |
| Доля активов 40% x 310 | <u>(124)</u> |
| Доход                  | (14)         |

Одновременно оба участника должны признать финансовый результат от списания внесенных активов как разницу между их справедливой и балансовой стоимостью с учетом возможной нереализованной прибыли. Порядок учета гудвила определяется МСФО (IFRS) 3 «Объединения компаний».

## 7. Пропорциональная консолидация

Несмотря на то, что в своем учёте участник совместно контролируемой компании показывает только сумму инвестиций в эту компанию, при подготовке отчетности он обязан консолидировать результаты такой компании в той доле, в какой ему принадлежит контроль, кроме случаев, когда:

- они удерживаются для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Необоротные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»;
- участнику совместно контролируемой компании разрешается не представлять консолидированную финансовую отчетность в соответствии с исключениями, предусмотренными в МСФО (IAS) 27.

Метод пропорциональной консолидации предполагает построчное суммирование долей контролируемых активов, обязательств, доходов и расходов с собственными статьями участника совместной деятельности.

Также возможно применение метода долевого участия, предусмотренного в МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные компании».

Практически все процедуры, используемые для консолидации результатов дочерней компании, применяются и для пропорциональной консолидации.

Разница заключается в том, что при полной консолидации инвестор включает в свою отчетность полную стоимость активов, обязательств, доходов и расходов дочерней компании, а при пропорциональной консолидации это делается только в проценте контроля, которым обладает участник.

Именно поэтому при таком методе учета не может возникнуть неконтролируемая доля, отражающая юридические права других акционеров в чистых активах приобретаемой компании.

Таким образом, для проведения пропорциональной консолидации необходимо:

- исключить балансовую стоимость инвестиций, учтенных в отчете о финансовом положении участника с принадлежащей ему долей капитала совместной компании;

- пропорциональную долю участника в каждой строке активов, обязательств, доходов и расходов прибавлять к соответствующим строкам отчета о финансовом положении и отчета о совокупном доходе самого участника либо включить отдельными строками в каждый раздел этих отчетов в зависимости от избранной формы представления;
- взаимные задолженности и обороты, а также нереализованные прибыль и убытки исключить в доле, принадлежащей участнику, кроме убытков, возникших в результате обесценения активов.

### Пример 2.

31 декабря 2006 года материнская компания М приобрела 40% обыкновенных акций компании Д за \$10,000,000 и заключила договор о совместном контроле с другими акционерами. Нераспределенная прибыль компании Д на эту дату составляла \$2,000,000. Ниже приведены данные о справедливой стоимости компании Д на дату приобретения.

| Актив  | Балансовая<br>стоимость<br>\$000 | Справедливая<br>стоимость<br>\$000 | Комментарии                             |
|--------|----------------------------------|------------------------------------|-----------------------------------------|
| Здание | 3,000                            | 7,000                              | Срок службы на дату приобретения 4 года |
| Земля  | 5,000                            | 4,500                              | -                                       |

Справедливая стоимость остальных чистых активов компании Д на дату приобретения была приблизительно равна их балансовой стоимости.

Тест на обесценение гудвила, произведенный 31 декабря 2008 г. показал, что его необходимо обесценить на \$ 200,000.

Обобщенны отчеты о финансовом положении на 31 декабря 2008 г.:

|                          | М<br>\$000    | Д<br>\$000    |
|--------------------------|---------------|---------------|
| Инвестиция в Д           | 10,000        |               |
| Прочие чистые активы     | <u>20,000</u> | <u>15,000</u> |
|                          | 30,000        | 15,000        |
| Акционерный капитал      | 14,000        | 6,000         |
| Нераспределенная прибыль | <u>16,000</u> | <u>9,000</u>  |
|                          | 30,000        | 15,000        |

### Задание.

Приготовить консолидированный отчет о финансовом положении группы на 31 декабря 2008 года.

**Решение.**

**Консолидированный отчет о финансовом положении**

|                                                                                                     | \$000         |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|
| Гудвил (P2)                                                                                         | 5,200         |
| Прочие чистые активы ( $20,000 + 40\% \times 15,000 +$<br>$+ 40\% \times 3,000 - 40\% \times 500$ ) | <u>27,000</u> |
|                                                                                                     | 32,200        |
| Акционерный капитал                                                                                 | 14,000        |
| Нераспределенная прибыль (P3)                                                                       | <u>18,200</u> |
|                                                                                                     | 32,200        |

**Расчеты.**

**P1. Чистые активы ДК**

|                                  | На дату приобретения | На дату отчета |
|----------------------------------|----------------------|----------------|
|                                  | \$000                | \$000          |
| Акционерный капитал              | 6,000                | 6,000          |
| Нераспределенная прибыль         | 2,000                | 9,000          |
| + корректировка стоимости здания | 4,000                | 3,000          |
| - корректировка стоимости земли  | <u>(500)</u>         | <u>(500)</u>   |
|                                  | 11,500               | 17,500         |

**P2. Гудвил**

|                                                                  |                |
|------------------------------------------------------------------|----------------|
| Инвестиция                                                       | 10,000         |
| - Доля в чистых активах на дату покупки ( $40\% \times 11,500$ ) | <u>(4,600)</u> |
| Гудвил на дату покупки                                           | 5,400          |
| Обесценение гудвила                                              | <u>(200)</u>   |
| Гудвил на дату отчета                                            | 5,200          |

**P3. Нераспределенная прибыль группы**

|                                                                        |              |
|------------------------------------------------------------------------|--------------|
| Нераспределенная прибыль М                                             | 16,000       |
| Доля МК в изменении чистых активов ( $40\% \times (17,500 - 11,500)$ ) | 2,400        |
| Обесценение гудвила                                                    | <u>(200)</u> |
| Нераспределенная прибыль группы                                        | 18,200       |

Участник прекращает применение метода пропорциональной консолидации или долевого участия совместного предприятия с даты утраты совместного контроля над совместно контролируемой компанией.

## 8. Метод долевого участия

Вместо пропорциональной консолидации допускается применение метода долевого участия в качестве альтернативы. Сторонники такого подхода основываются на том, что на практике совместный контроль аналогичен существенному влиянию, а контроль, по сути, может быть только единоличным. Однако стандарт рекомендует применять метод пропорциональной консолидации, так как он более адекватно отражает стоимость активов и обязательств совместно контролируемой компании.

Согласно методу долевого участия доля контролируемых активов и обязательств показана отдельной строкой в отчете о финансовом положении участника (инвестиция в совместную деятельность), а доля контролируемых доходов и расходов показана отдельной строкой в отчете о совокупном доходе участника (доход от участия в совместной деятельности).

Применение метода долевого участия должно быть прекращено при потере совместного контроля.

## 9. Учет операций между участником и совместной компанией

Когда участник вносит или продает активы совместной деятельности, то признание финансовых результатов от таких сделок в консолидированной отчетности будет зависеть от сущности операции.

Если проданные активы остаются в отчете о финансовом положении совместной деятельности, то участник-продавец имеет возможность признать прибыль от такой операции только в доле, принадлежащей другим участникам совместной деятельности.

Иными словами, образуется нереализованная прибыль, которая подлежит исключению из финансовых результатов продавца с одновременной корректировкой стоимости инвестиций. При консолидации сумма нереализованной прибыли уменьшает стоимость доли переданных активов.

Однако убыток, возникающий при таких сделках, не корректируется и признается полностью, если он представляет собой факт обесценения внесенных в совместную деятельность или проданных ей активов.

ПКИ (SIC) 13 «Совместно контролируемые компании – неденежные вклады участников» также приводит исключение из приведенного выше правила. Доля прибыли, относящаяся к другим участникам, также не подлежит признанию, если:

- основные риски и преимущества владения по внесенным активам не были переданы совместно контролируемой компании;
- прибыль или убыток от списания при передаче не может быть достоверно оценен;
- переданные немонетарные активы аналогичны тем, которые были внесены другими участниками.

Когда участник приобретает активы совместной деятельности, он не должен признавать свою долю прибыли совместной деятельности от этой операции, пока приобретенный актив учитывается в его отчете о финансовом положении. При признании убытка необходимо руководствоваться таким же правилом.

Исключение составляют случаи, когда убытки образуются в результате обесценения приобретенного актива. В такой ситуации участник должен признать свою долю убытка без каких-либо корректировок. Анализ обесценения активов осуществляется путем определения их возмещаемой стоимости согласно МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

Не всегда все участники совместно контролируемой компании осуществляют контроль над ее деятельностью. Вполне возможны ситуации, когда среди участников есть пассивные инвесторы, или участники, обладающие существенным влиянием, но не контролем.

Порядок учета таких долей в отчетности участников-инвесторов определяется требованиями МСФО 39 или МСФО 28.

## 10. Раскрытие информации

Участник должен представлять перечень и описание долей участия в значительных договорах совместной деятельности или долей в совместно контролируемых компаниях. При применении пропорциональной консолидации с построчным сложением статей или метода долевого участия необходимо раскрывать суммы всех активов, обязательств, доходов и расходов, связанных с долями в совместной деятельности.

Участник также должен показывать сумму инвестиционных обязательств, возникших в связи с совместной деятельностью, и принадлежащую ему долю инвестиционных обязательств непосредственно совместной деятельности отдельно от других обязательств.

Каждый участник совместной деятельности должен раскрывать в отчетности общую сумму условных обязательств, связанных с совместной деятельностью, отдельно от прочих условных обязательств:

- любые условные обязательства, которые могут возникнуть у участника в связи с его долей в совместной деятельности;
- долю в каждом из условных обязательств, по которым он отвечает солидарно с другими участниками;
- долю условных обязательств совместной деятельности, за которую он потенциально несет ответственность;
- условные обязательства, которые возникают ввиду того, что участник потенциально несет ответственность по обязательствам других участников совместной деятельности.

---

### В результате изучения данной темы вы должны научиться:

- давать определение совместного предприятия (совместно контролируемой деятельности, активов и компаний);
- различать методы пропорциональной консолидации и долевого учета и уметь описывать их преимущества и недостатки;
- описывать оба формата пропорциональной консолидации и готовить в соответствии с ними отчетность;
- готовить консолидированную финансовую отчетность, когда в состав группы входят дочерняя компания и совместное предприятие.

# **МСФО (IAS) 24**

## **Раскрытие информации о связанных сторонах**



## План сессии

|                                                      |      |
|------------------------------------------------------|------|
| 1. Введение.....                                     | 2302 |
| 2. Определения .....                                 | 2302 |
| 3. Приоритет содержания над формой .....             | 2304 |
| 4. Раскрытие информации .....                        | 2304 |
| 5. Представление в консолидированной отчетности..... | 2306 |

## 1. Введение

Операции со связанными сторонами являются обычным явлением для бизнеса. Компании, имеющие дочерние и зависимые компании, очень часто осуществляют с ними широкий спектр операций: от продажи товаров до взаимного финансирования.

Такие взаимоотношения способны изменять результаты деятельности, а также финансовое положение компаний-участников. Например, компания по требованию материнской компании продает ей свою продукцию по себестоимости, хотя другим покупателям продукция могла быть продана с прибылью, или одна связанная сторона предоставляет другой беспроцентный заем, хотя в иной ситуации предоставила бы его на обычных условиях.

Прибыль/убыток и финансовое положение компании могут зависеть от взаимоотношений с компаниями, способными оказать влияние, даже в отсутствие операций с ними. Например, дочерняя компания в будущем может получить указание от своей материнской компании о перепрофилировании производства или даже реорганизации, поэтому сам факт наличия материнской компании может изменить оценку перспектив развития дочерней компании.

Стандарт требует раскрытия в финансовой отчетности компании информации, которая необходима для привлечения внимания к возможному влиянию связанных с ней сторон на ее финансовое положение, прибыль или убыток, т.е. информации, которая может повлиять на оценку деятельности компании пользователями финансовой отчетности, в том числе на оценку рисков и перспектив ее развития.

МСФО (IAS) 24 устанавливает порядок:

- определения связанных сторон и операций с ними;
- определения незавершенных взаиморасчетов между организацией и связанными сторонами;
- определения обстоятельств, в которых требуется раскрытие информации об операциях со связанными сторонами и незавершенных взаиморасчетах между организацией и связанными сторонами;
- раскрытия информации в отношении перечисленных выше статей.

## 2. Определения

**Связанная сторона (*related party*)** – это физическое или юридическое лицо, которое:

- прямо или косвенно, через одного или нескольких посредников:
  - контролирует, контролируется или находится под общим контролем с отчитывающейся компанией (это включает материнские компании, дочерние компании и другие зависимые компании);
  - имеет долю в отчитывающейся компании, что позволяет ей оказывать существенное влияние на эту компанию;
  - осуществляет совместный контроль над отчитывающейся компанией;
- является ассоциированной компанией (МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные компании»);

- является совместным предприятием, в котором отчитывающаяся организация является участником (МСФО (IAS) 31 «Участие в совместной деятельности»);
- входит в состав ключевого управленческого персонала отчитывающейся компании или ее материнской компании;
- является близким родственником любого лица, описанного в пунктах (1) или (4);
- является компанией, которая контролируется, совместно контролируется или находится под существенным влиянием лица, указанного в пунктах (4) и (5), или значительная часть голосующих акций которой прямо или косвенно принадлежит такому лицу;
- отвечает за вознаграждения, выплачиваемые после окончания трудовой деятельности (планы пенсионного обеспечения или пенсионные фонды) работникам отчитывающейся компании или работникам компании, являющейся связанной стороной отчитывающейся компании (МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»).

**Операция между связанными сторонами (*related party transaction*)** – это передача ресурсов, услуг или обязательств между связанными сторонами независимо от установления цен и взимания оплаты.

**Контроль (*control*)** – это право управления финансовой и производственной политикой компании с целью получения выгоды от ее деятельности.

#### Пример 1.

Материнская компания контролирует дочернюю, поэтому является связанной стороной для дочерней компании. Дочерняя компания в свою очередь контролируется материнской компанией, поэтому для материнской компании тоже будет связанной стороной. Понятие контроля более подробно раскрывается в МСФО (IFRS) 3 «Объединения компаний».

**Совместный контроль (*joint control*)** – это договоренность совместного контроля над экономической деятельностью компании.

**Существенное влияние (*significant influence*)** – это право участвовать в принятии управленческих решений компании, но не контролировать ее деятельность. Существенное влияние может быть достигнуто через долевое владение, по уставу или соглашению.

**Ключевой управленческий персонал (*key management personnel*)** – это лица, уполномоченные и ответственные за планирование, руководство и контроль за деятельностью организации в целом, включая директоров этой компании.

**Близкие родственники (*close members of the family*)** – это члены семьи физического лица, которые, предположительно, могут оказывать на него влияние, либо сами оказываться под его влиянием, например законный или гражданский супруг, дети, а также дети и иждивенцы супруга.

#### Пример 2.

Супруга владельца контрольного пакета акций компании будет являться связанной стороной для компании, если может оказывать влияние на управленческие решения мужа. Или взрослый сын генерального директора компании будет являться связанной стороной для компании, если может оказывать влияние на управленческие решения отца.

### 3. Приоритет содержания над формой

При определении связанных сторон следует обращать внимание на сущность отношений между компанией и другими лицами, а не только на их юридическую форму.

В соответствии со стандартом, не всегда являются связанными сторонами:

- две компании, имеющие одного и того же генерального директора или члена правления, но имеющие разных учредителей и полностью независимые друг от друга;
- компании, осуществляющие совместную деятельность, между которыми нет никаких отношений, кроме связанных с этой деятельностью, и все участники полностью самостоятельны;
- организации-кредиторы (например, кредитующий банк), профсоюзные организации, покупатели или поставщики в лице государственных учреждений и агентств, другие организации, которые взаимодействуют с компанией в ходе своей обычной деятельности, но не влияют на принятие решений данной компанией;
- отдельный покупатель или поставщик, с которым заключен договор на крупную сумму, становится стороной экономически зависимой, но не оказывает влияния на решения компании, поэтому не рассматривается как связанная сторона.

#### Пример 3.

#### Примечания к консолидированной финансовой отчетности ОАО «ЛУКОЙЛ» за 2003 год

По состоянию на 31 декабря 2003 и 2002 годов Правительство Российской Федерации являлось владельцем 8% обыкновенных акций Компании. Государство также владеет многими другими компаниями и промышленными предприятиями в России, контролирует их или имеет существенное влияние на их деятельность, что свидетельствует о значительной роли государства в экономике. Значительная часть основной деятельности Группы связана с компаниями, принадлежащими государству или контролируемым им. Государство выступает крупным заказчиком и поставщиком в лице своих многочисленных зависимых и прочих связанных организаций. Руководство рассматривает данные коммерческие отношения как часть обычной основной деятельности в Российской Федерации и полагает, что в обозримом будущем они будут оставаться неизменными. Соответственно, информация о таких операциях не раскрывается в качестве операций со связанными сторонами.

### 4. Раскрытие информации

Информация об отношениях между материнской компанией и её дочерними компаниями должна быть раскрыта, независимо от того, осуществлялись ли операции между этими связанными сторонами. В отчетности должно быть раскрыто название материнской компании или другой контролирующей стороны.

Стандарт требует раскрывать размер вознаграждения, выплачиваемого ключевому управленческому персоналу в совокупности и по каждой из следующих категорий:

- краткосрочные вознаграждения;
- вознаграждения по окончании трудовой деятельности;
- другие долгосрочные вознаграждения;
- выходные пособия;

- выплаты на основе долевых инструментов.

**Пример 4.**

**Примечание к консолидированной финансовой отчетности ОАО «ЕЭС России» за 2003 год**

**Вознаграждение, выплачиваемое членам Совета директоров и членам Правления.**

Вознаграждение выплачивается членам Правления за выполнение ими своих обязанностей на занимаемых должностях и складывается из предусмотренной контрактом заработной платы, неденежных льгот, а также премий, определяемых по результатам за год на основании показателей российской бухгалтерской отчетности, и утверждается Советом директоров. Членам Совета директоров выплачиваются также дополнительные премии, общая сумма которых утверждается председателем Правления и распределяется им в соответствии с оценкой вклада каждого из членов Совета директоров.

Вознаграждения и компенсации выплачиваются членам Совета директоров за их работу на этих должностях и за участие в заседаниях Совета директоров по результатам работы за год. В соответствии с российским законодательством вознаграждение и компенсации членам Совета директоров, которые являются государственными служащими, перечисляются в федеральный бюджет.

Заработная плата, премии и прочие выплаты членам Совета директоров и членам Правления, уплачиваемые Группой, отражены в отчете о совокупном доходе как «Заработная плата, выплаты работникам, налоги с фонда оплаты труда» за год, завершившийся 31 декабря 2003 года, в сумме 172.7 млн. руб. Заработная плата, премии и прочие выплаты членам Правления, уплаченные Группой, отражены в отчете о совокупном доходе как «Заработная плата, выплаты работникам, налоги с фонда оплаты труда в сумме 90 млн. руб. за год, завершившийся 31 декабря 2003 года.

Необходимо раскрытие следующей информации об операциях со связанными сторонами:

- сумма осуществленных операций;
- сумма непогашенных сальдо взаиморасчетов и связанные с ними условия, в том числе обеспеченность и характер возмещения, предоставляемого при расчетах; а также сведения о предоставленных или полученных гарантиях;
- резервы по сомнительным долгам, связанным с суммой непогашенных сальдо;
- расход, признанный в течение периода в отношении безнадежных или сомнительных долгов, причитающихся к получению со связанных сторон.

Аналогичные по характеру статьи могут раскрываться по совокупности, за исключением случаев, когда раздельное раскрытие информации необходимо для понимания влияния операций между связанными сторонами на финансовую отчетность организации.

При этом информация должна раскрываться отдельно для:

- материнской компании;
- компаний, осуществляющих совместный контроль над данной компанией или оказывающих на нее существенное влияние;
- дочерних компаний;
- ассоциированных компаний;
- совместной деятельности, в которой компания является участником;



- ключевого управленческого персонала компании или ее материнской компании;
- других связанных сторон.

Примеры операций со связанными сторонами:

- закупки или продажи товаров, продукции, сырья и полуфабрикатов;
- закупки или продажи основных средств и других активов;
- оказание или получение услуг;
- передача или получение имущества в аренду;
- предоставление права пользования торговой маркой или товарным знаком;
- предоставление и возврат кредитов;
- взносы в уставные капиталы и их возврат;
- предоставление гарантий или обеспечения;
- погашение обязательств перед третьими лицами.

Если операции со связанными сторонами не осуществлялись, то информация о самих связанных сторонах может в финансовой отчетности не представляться, кроме случаев существования контроля.

## **5. Представление в консолидированной отчетности**

Требование стандарта о раскрытии информации об операциях и непогашенных сальдо взаиморасчетов с такими связанными сторонами, как дочерние компании, касается отдельной финансовой отчетности материнской компании, составляемой в соответствии с МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность».

Поскольку при составлении консолидированной финансовой отчетности группы внутригрупповые операции и непогашенные сальдо взаиморасчетов с дочерними компаниями исключаются, то соответственно и раскрытия информации о них в такой отчетности не требуется.

---

В результате изучения данной темы вы должны были научиться:

- давать определение связанных сторон и применять его на практике;
- разъяснять, каким образом учёт операций между связанными сторонами может дезориентировать пользователей финансовой отчетности;
- описывать правила, регулирующие раскрытие информации об операциях между связанными сторонами.



# **МСФО (IAS) 33**

## **Прибыль на акцию**

## План сессии

|                                                                                          |      |
|------------------------------------------------------------------------------------------|------|
| 1. Введение.....                                                                         | 2402 |
| 2. Определения.....                                                                      | 2402 |
| 3. Базовая прибыль на акцию.....                                                         | 2403 |
| 4. Прибыль, причитающаяся владельцам обыкновенных акций (ПОА).....                       | 2403 |
| 5. Средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении (СВКОАО).....              | 2404 |
| 5.1 Эмиссия по рыночной цене                                                             |      |
| 5.2 Льготная эмиссия                                                                     |      |
| 5.3 Выпуск прав                                                                          |      |
| 5.4 Момент включения акций в расчёт СВКОАО                                               |      |
| 5.5 Определение средневзвешенного количества акций при множественных изменениях капитала |      |
| 6. Пониженная прибыль на акцию.....                                                      | 2409 |
| 6.1 Скорректированный показатель прибыли                                                 |      |
| 6.2 Скорректированное количество обыкновенных акций в обращении                          |      |
| 6.3 Опционы                                                                              |      |
| 7. Ретроспективные корректировки.....                                                    | 2414 |
| 8. Представление информации.....                                                         | 2415 |
| 9. Раскрытие информации в примечаниях.....                                               | 2415 |
| 9.1 Дополнительное раскрытие информации о прибыли на акцию                               |      |

## 1. Введение

Прибыль на акцию (EPS) – это один из наиболее широко применяемых показателей в финансовом анализе. Инвесторы широко используют показатель отношения цены и прибыли на акцию (P/E). Существует мнение, что этот показатель может влиять на рыночную стоимость акций. Поэтому компании, имеющие биржевую котировку, заинтересованы в том, чтобы прибыль на акцию, согласно их финансовой отчётности, отвечала ожиданиям рынка.

Прибыль на акцию характеризует тенденцию изменения прибыли компании с течением времени, однако этот показатель не используется для сравнения компаний.

МСФО (IAS) 33 применяется к:

- отдельной финансовой отчётности компаний, чьи обыкновенные акции (или инструменты, в них конвертируемые) находятся в свободном обращении или в процессе размещения на открытом рынке ценных бумаг;
- консолидированной финансовой отчётности группы, в которой обыкновенные акции материнской компании (или инструменты, в них конвертируемые) находятся в свободном обращении или в процессе размещения на открытом рынке ценных бумаг

## 2. Определения

**Обыкновенная акция (*ordinary share*)** – это долевой инструмент, имеющий самый низкий статус по сравнению со всеми остальными классами долевых инструментов.

**Конвертируемый инструмент (*potential ordinary share*)** – это финансовый инструмент или договор, который дает его владельцу право получить обыкновенные акции, например:

- долговые или долевые инструменты, включая привилегированные акции, конвертируемые в обыкновенные акции;
- варранты и опционы на акции;
- акции, которые будут выпущены в случае выполнения определенных условий.

**Варранты, опционы (*warrants, options*) и их эквиваленты** – это финансовые инструменты, которые дают владельцу право на приобретение обыкновенных акций.

**Условно выпускаемые обыкновенные акции (*contingently issuable ordinary shares*)** – это обыкновенные акции, выпускаемые за небольшую сумму денежных средств, или в безналичном виде, или за иное вознаграждение после выполнения определенных условий в условном соглашении о выпуске акций.

**Условное соглашение о выпуске акций (*contingent share agreement*)** – это соглашение о выпуске акций, которое зависит от выполнения определенных условий.

**Понижение/разводнение (*dilution*)** – это уменьшение прибыли на акцию или увеличение убытка на акцию при предположении того, что произошла конвертация конвертируемых инструментов, а обыкновенные акции эмитированы вследствие выполнения оговоренных условий.

**Повышение/антиразводнение (*antidilution*)** – это увеличение прибыли на акцию или уменьшение убытка на акцию при предположении того, что произошла конвертация конвертируемых инструментов, а обыкновенные акции эмитированы вследствие выполнения оговоренных условий.

### 3. Базовая прибыль на акцию

Базовая прибыль на акцию (basic earnings per share) рассчитывается путем деления прибыли (убытка), причитающейся владельцам обыкновенных акций, на средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении за период.

Если представляется прибыль (убыток) от продолжающейся деятельности, то базовая прибыль на акцию должна быть представлена на эту сумму, а также на общую сумму прибыли (убытка).

$$\text{БПА} = \frac{\text{ПОА}}{\text{СВКОАО}}$$

### 4. Прибыль, причитающаяся владельцам обыкновенных акций (ПОА)

Показатель «прибыль» представляет собой все статьи доходов и расходов, которые признаются в периоде, скорректированные на:

- сумму дивидендов по привилегированным акциям после налога (и прочих статей, относящихся к привилегированным акциям);
- долю меньшинства.

#### Пример 1.

Прибыль компании «Аргус» составила \$202,800,000. Сумма дивидендов по привилегированным акциям – \$60,000. Средневзвешенное количество обыкновенных акций за период – 100 млн.

#### • Вопрос

Рассчитать базовую прибыль на акцию.

#### Решение

$$\frac{202,800 - 60}{100,000} = \$2.03$$

Существует два вида привилегированных акций:

- кумулятивные – если дивиденды за период не объявлены, то они накапливаются и должны начисляться независимо от того, были ли дивиденды объявлены;
- некумулятивные – если дивиденды за период не объявлены, то держатели теряют право на их получение.

Вследствие этого прибыль, которую надо использовать в расчёте в качестве числителя, должна быть уменьшена на сумму:

- объявленных дивидендов по некумулятивным привилегированным акциям;
- дивидендов по кумулятивным привилегированным акциям за период в установленном размере вне зависимости от того, были ли они объявлены.

## 5. Средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении (СВКОАО)

Для расчёта прибыли на акцию необходимо использовать средневзвешенное количество акций, находившихся в обращении в течение периода, которое представляет собой количество обыкновенных акций на начало периода, скорректированное на количество приобретенных и выкупленных в течение периода акций, умноженное на взвешенный временной коэффициент.

Взвешенный временной коэффициент (time-weighting factor) – это пропорция количества дней, в течение которых акции находятся в обращении, от общего количества дней в отчётном периоде.

Порядок определения СВКОАО зависит от следующих вариантов эмиссии акций:

- эмиссия по рыночной цене;
- льготная эмиссия (эмиссия без оплаты);
- выпуск прав (эмиссия с частичной оплатой).

### 5.1 Эмиссия по рыночной цене

Средневзвешенное количество обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение периода, отражает тот факт, что величина акционерного капитала может изменяться в течение периода в связи с изменением количества выпущенных и оплаченных акций (эмиссия по рыночной цене).

Возмещение за акции может быть получено разными вариантами:

- поступлением денежных средств (эмиссия за деньги);
- поступлением акций другой компании (обмен акциями);
- погашением долговых обязательств.

В каждом случае на момент эмиссии произойдет изменение прибыли на акцию. Поэтому, чтобы быть последовательным, акции включаются в расчёт со дня их эмиссии. При расчёте СВКОАО в случае возникновения рыночных эмиссий необходимо взвесить количество обыкновенных акций по периодам их обращения.

#### Пример 2.

##### Расчёт средневзвешенного количества акций.

Ниже представлена информация об обыкновенных акциях в обращении:

|                    |                                 | Выпущенные<br>акции | Выкупленные<br>акции | Акции в<br>обращении |
|--------------------|---------------------------------|---------------------|----------------------|----------------------|
| 1 января 2007 г.   | Сальдо на начало года           | 2,000               | (300)                | 1,700                |
| 31 мая 2007 г.     | Размещено новых акций за деньги | 800                 | –                    | 2,500                |
| 1 декабря 2007 г.  | Выкуплено акций за деньги       | –                   | (250)                | 2,250                |
| 31 декабря 2007 г. | Сальдо на конец года            | 2,800               | (550)                | 2,250                |

**Вопрос**

Определить средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении в 2007 году.

**Решение**

Расчёт средневзвешенного количества обыкновенных акций в обращении:

$$(1,700 \times 5/12) + (2,500 \times 6/12) + (2,250 \times 1/12) = 2,146 \text{ акций.}$$

**5.2 Льготная эмиссия**

При льготных эмиссиях происходит изменение обыкновенных акций среди существующих акционеров без дополнительной оплаты, то есть количество обыкновенных акций в обращении изменяется без изменения чистых активов компании.

Бывают разные виды льготных эмиссий:

- дробление акций (share split);
- консолидация акций (consolidation of shares);
- бесплатное предоставление (bonus issue);
- льготный элемент в другой эмиссии, например в выпуске прав (rights issue).

В случае льготной эмиссии количество обыкновенных акций, находящихся в обращении до льготной эмиссии, корректируется с учетом пропорционального изменения в количестве обыкновенных акций, находящихся в обращении, то есть таким образом, как если бы это событие произошло в начале самого раннего из представленных периодов.

Для этого все рассчитанные ранее СВКОАО периода умножаются на коэффициент льготной эмиссии:

$$к. л. э. = \frac{\text{Количество акций после эмиссии}}{\text{Количество акций до эмиссии}}$$

**Пример 3.****Льготная эмиссия.**

|                                                       |                                                                                      |
|-------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------|
| Прибыль 2007 года                                     | \$180                                                                                |
| Прибыль 2008 года                                     | \$600                                                                                |
| Обыкновенные акции в обращении до 30 сентября 2008 г. | 200                                                                                  |
| Прибыль на акцию за 2004 г. (180/200)                 | \$0.9                                                                                |
| Льготная эмиссия акций 1 октября 2008 г.              | 2 обыкновенные акции за каждую обыкновенную акцию в обращении на 30 сентября 2008 г. |



**Вопрос**

Определить прибыль на акцию с учетом льготной эмиссии в 2008 г.

**Решение**

|                                                   |                                    |
|---------------------------------------------------|------------------------------------|
| Льготная эмиссия акций 1 октября 2008 г.          | $200 \times 2 = 400$ шт.           |
| Прибыль на акцию (EPS) 2008 г.                    | $\frac{600}{(200 + 400)} = \$1.00$ |
| Скорректированная прибыль на акцию (EPS) 2007 г.: | $\frac{180}{(200 + 400)} = \$0.30$ |

Для обеспечения принципа сопоставимости компания должна пересчитать сравнительную базовую прибыль на акцию, разделив её на коэффициент льготной эмиссии.

**5.3 Выпуск прав**

Выпуск прав (rights issue) – это нечто среднее между льготной эмиссией и эмиссией по рыночной цене. Выпуск прав дает акционеру право купить у компании акции по цене ниже рыночной.

Таким образом:

- компания получит возмещение (так же как и при эмиссии по рыночной цене);
- часть акций акционер получает бесплатно (так же как и при льготной эмиссии).

При расчётах количества акций за период, в котором произошел выпуск прав, учитываются оба эти факта:

- количество акций в обращении до даты выпуска прав корректируется с учетом коэффициента выпуска прав;
- вновь выпущенные акции взвешиваются так же, как и при эмиссии по рыночной цене.

$$к.в.п. = \frac{\text{Справедливая стоимость акции непосредственно до осуществления прав}}{\text{Расчётная справедливая стоимость акции после осуществления прав}}$$

Расчётная справедливая стоимость акции после осуществления прав =

$$\frac{\text{Справедливая стоимость всех акций, находящихся в обращении после осуществления прав}}{\text{Количество акций в обращении после осуществления прав}}$$

**Пример 4.****Выпуск прав**

|                                                                                           |                                                                           |
|-------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------|
| Прибыль за период                                                                         | 2006 г. – \$1,100; 2007 г. – \$1,500; 2008 г. – \$1,800                   |
| Акции в обращении до выпуска прав                                                         | 500 акций                                                                 |
| Выпуск прав                                                                               | Одна новая акция за каждые пять акций в обращении (всего 100 новых акций) |
|                                                                                           | Цена реализации: \$5.00                                                   |
|                                                                                           | Дата выпуска прав: 1 января 2007 г.                                       |
|                                                                                           | Последняя дата для осуществления прав: 1 марта 2007 г.                    |
| Справедливая стоимость одной обыкновенной акции перед осуществлением прав 1 марта 2007 г. | \$11.00                                                                   |

**Вопрос**

Рассчитать показатель прибыли на акцию. Предполагается, что все права реализованы.

**Решение****1) Расчётная справедливая стоимость акции после осуществления прав:**

Справедливая стоимость всех акций, находящихся в обращении после осуществления прав

Количество акций в обращении после осуществления прав

$$\frac{(11.00 * 500) + (5.00 * 100)}{500 + 100} = \$10.00$$

**2) Расчёт коэффициента выпуска прав:**

|                                                                 |         |        |
|-----------------------------------------------------------------|---------|--------|
| Справедливая стоимость акции до осуществления прав              | = 11.00 | = 1.1. |
| Расчётная справедливая стоимость акции после осуществления прав | 10.00   |        |

**3) Определение средневзвешенного количества акций в обращении:**

$$(500 \times 1.1 \times 2/12) + (500 \times 6/5 \times 10/12) = 592$$

**4) Расчёт прибыли на акцию (EPS):**

|                                                                                                            | 2006 г. | 2007 г. | 2008 г. |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|---------|---------|
| 2006 г. – прибыль на акцию, указанная в отчётности: 1,100 / 500 акций                                      | \$2.20  |         |         |
| 2006 г. – прибыль на акцию, скорректированная на выпуск прав (сравнительная):<br>1,100 / (500 акций x 1.1) | \$2.00  |         |         |
| 2007 г. – прибыль на акцию, включая эффект от выпуска прав:<br>1,500 / 592                                 |         | \$2.53  |         |
| 2008 г. – прибыль на акцию 1,800 / 600 акций                                                               |         |         | \$3.00  |

Для обеспечения принципа сопоставимости компания должна пересчитать сравнительную базовую прибыль на акцию, разделив её на коэффициент выпуска прав.

**5.4 Момент включения акций в расчёт СВКОАО**

В большинстве случаев акции включаются в расчёт средневзвешенного количества обыкновенных акций в обращении с момента возникновения обязательства по их оплате (что обычно является датой их эмиссии).

Например:

- обыкновенные акции, эмитированные путем их оплаты денежными средствами, включаются в расчёт с момента возникновения дебиторской задолженности по их оплате;
- обыкновенные акции, эмитированные в процессе добровольного реинвестирования дивидендов по обыкновенным или привилегированным акциям, включаются в расчёт, начиная со дня реинвестирования дивидендов;
- обыкновенные акции, эмитированные в результате конвертации долгового инструмента, включаются в расчёт, начиная со дня прекращения начисления процентов. В случае эмиссии конвертируемых инструментов с обязательной конвертацией, обыкновенные акции, которые будут выпущены при конвертации таких инструментов, включаются в расчёт средневзвешенного количества акций со дня заключения соответствующего договора;
- обыкновенные акции, эмитированные в счет уплаты процентов или основной суммы по другим финансовым инструментам, включаются в расчёт, начиная со дня прекращения начисления процентов;
- обыкновенные акции, эмитированные в счет исполнения обязательств компании, включаются в расчёт, начиная со дня исполнения обязательств;

- обыкновенные акции, эмитированные в счет уплаты возмещения при приобретении актива, не являющегося денежными средствами, включаются в расчёт, начиная со дня признания приобретенного актива в отчёте о финансовом положении компании;
- обыкновенные акции, эмитированные в счет оплаты услуг, оказанных компании, включаются в расчёт тогда, когда услуги оказаны;
- обыкновенные акции, эмитированные в счет частичного возмещения продавцу при объединении компаний, включаются в расчёт средневзвешенного количества акций с даты приобретения, поскольку именно с этого момента покупатель включает результаты деятельности приобретенной компании в отчёт о совокупном доходе;
- обыкновенные акции, эмиссия которых становится возможным после выполнения определенных условий (акции с отложенной эмиссией), считаются находящимися в обращении и включаются в расчёт базовой прибыли на акцию с момента выполнения всех необходимых для их выпуска условий;
- обыкновенные акции в обращении, являющиеся условно погашаемыми (то есть те, которые могут быть изъяты из обращения), принимаются в расчёт с того момента, когда держатель утратит право требовать их погашения.

### 5.5 Определение средневзвешенного количества акций при множественных изменениях капитала

Если в течение одного периода происходит несколько событий, влияющих на изменение капитала, то необходимо:

- определить и зафиксировать количество обыкновенных акций в обращении на начало периода;
- определить даты изменений и зафиксировать количество обыкновенных акций в обращении на каждую дату;
- рассчитать произведение количества акций в обращении на соответствующую дату и удельный вес длительности данного периода в течение года;
- умножить все предыдущие результаты на коэффициенты льготной эмиссии и выпуска прав, если происходили льготные эмиссии и выпуски прав.

## 6. Пониженная прибыль на акцию

Владельцы конвертируемых инструментов в будущем могут стать держателями акций, поэтому пониженная прибыль на акцию (иногда используется термин «разводнённая прибыль на акцию») рассчитывается так, чтобы у акционеров компании было понимание о том, на сколько возможно понижение прибыли на акцию в будущем.

Если представляется прибыль (убыток) от непрерывной деятельности, то пониженная прибыль на акцию должна быть представлена на эту сумму, а также на общую сумму прибыли (убытка).

Конвертируемые инструменты должны рассматриваться как понижающие прибыль на акцию только тогда, когда их конвертация приведет к уменьшению прибыли (или увеличению убытка) от обычной непрекращаемой операционной деятельности в расчете на одну акцию.

Для расчёта пониженной прибыли на акцию прибыль, приходящаяся на обыкновенные акции, и средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении должны быть скорректированы с учётом всех конвертируемых инструментов, понижающих прибыль.

$$\text{ППА} = \frac{\text{ПОА} + /- \text{корректировки}}{\text{СВКОАО} + /- \text{корректировки}}$$

Скорректированный показатель прибыли

Скорректированное количество акций

### 6.1 Скорректированный показатель прибыли

Прибыль (убыток) за период, приходящаяся на держателей обыкновенных акций материнской компании, которая использовалась для расчёта базовой прибыли на акцию, должна быть скорректирована с учетом посленалогового влияния конвертации конвертируемых инструментов в обыкновенные акции, то есть необходимо прибавить:

- дивиденды и прочие статьи по конвертируемым инструментам, которые были вычтены при расчёте базовой прибыли на акцию;
- проценты по конвертируемым инструментам, признанные за период;
- любые другие изменения доходов и расходов, которые возникли бы в результате обращения конвертируемых инструментов в обыкновенные акции.

После конвертации конвертируемых инструментов в обыкновенные акции дивиденды, проценты и другие доходы или расходы, относящиеся к ним, больше не начисляются. Вместо этого новые владельцы обыкновенных акций будут иметь право участвовать в прибыли, приходящейся на владельцев обыкновенных акций. Таким образом, прибыль за период, причитающаяся владельцам обыкновенных акций, увеличивается на сумму дивидендов, процентов и других доходов или расходов, которые будут сэкономлены на конвертации конвертируемых инструментов в обыкновенные акции.

### 6.2 Скорректированное количество обыкновенных акций в обращении

Скорректированное количество обыкновенных акций в обращении представляет собой сумму:

- средневзвешенного количества обыкновенных акций в обращении, используемого для расчёта базовой прибыли на акцию;
- средневзвешенного количества обыкновенных акций, которые были бы выпущены в случае конвертации всех конвертируемых инструментов в обыкновенные акции.

Количество обыкновенных акций, которые были бы выпущены при конвертации конвертируемых инструментов в обыкновенные акции, определяется условиями указанных контрактов.

Расчёт производится с применением наиболее выгодных, с точки зрения владельца конвертируемых инструментов, условий.

Конвертируемые инструменты должны считаться конвертированными в обыкновенные акции по состоянию либо на начало периода, либо на дату их эмиссии, если она позже.

Обыкновенные акции, эмиссия которых становится возможным после выполнения определенных условий (акции с отложенной эмиссией), должны включаться в расчёт по состоянию на начало периода (или с момента заключения договора об их выпуске, если он заключен позже).

Если условия не были выполнены, то количество акций с отложенной эмиссией, включаемых в расчёт пониженной прибыли на акцию, основывается на количестве акций, которые были бы выпущены, если бы конец отчётного периода явился моментом окончания периода действия соответствующих условий.

### Пример 5.

#### Пониженная прибыль на акцию. Конвертируемые облигации

|                                                                                                        |         |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|
| Прибыль                                                                                                | \$1,004 |
| Обыкновенные акции в обращении                                                                         | 1,000   |
| Базовая прибыль на акцию (EPS)                                                                         | \$1.00  |
| Конвертируемые облигации                                                                               | 100     |
| Каждая партия из 10 облигаций конвертируется в 3 обыкновенные акции                                    |         |
| Процентные расходы за текущий период, относящиеся к элементу обязательства по конвертируемой облигации | \$10    |
| Текущие и отложенные налоги по процентным расходам                                                     | \$4     |

**Примечание.** Процентные расходы включают амортизацию дисконта, возникшего при первоначальном признании элемента обязательства (МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации»).

#### Вопрос

Определить пониженную прибыль на акцию.

#### Решение

|                                                                                             |        |   |    |   |       |
|---------------------------------------------------------------------------------------------|--------|---|----|---|-------|
| Скорректированная прибыль                                                                   | (1,004 | + | 10 | – | 4)    |
| \$1,010                                                                                     |        |   |    |   |       |
| Количество обыкновенных акций, получаемых в результате конвертации облигаций (100 / 10 x 3) |        |   |    |   | 30    |
| Скорректированное количество обыкновенных акций (1,000 + 30)                                |        |   |    |   | 1,030 |

$$\text{Пониженная прибыль на акцию} = \frac{1,010}{1,030} = \$0.98$$



**Пример 6.****Конвертация в течение периода**

|                                                                  |                                                               |           |
|------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------|-----------|
| 01.01.07                                                         | Кол-во акций в обращении                                      | 1,500,000 |
|                                                                  | 5%-ные конвертируемые облигации                               | \$100,000 |
| (условия конвертации: 130 обыкновенных акций за \$100 облигаций) |                                                               |           |
|                                                                  | Прибыль за период, закончившийся 31.12.07                     | \$300,000 |
| 30.03.07                                                         | Конвертация облигаций на сумму \$25,000 в обыкновенные акции. |           |
|                                                                  | Ставка налога на прибыль – 30%                                |           |

**Вопрос**

Рассчитать базовую и пониженную прибыль на акцию.

**Решение**

|                                                              | Количество<br>акций | Прибыль   |
|--------------------------------------------------------------|---------------------|-----------|
| Базовые показатели                                           | 1,500,000           | \$300,000 |
| Новое количество обыкновенных акций в результате конвертации |                     |           |
| (25,000 / 100 x 130)                                         | 32,500              |           |
| Средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении   | 1,524,375           |           |
| (1,500,000 x 3/12) + (1,532,500 x 9/12)                      |                     |           |
| Данные для расчёта базовой прибыли на акцию                  | 1,524,375           | \$300,000 |
| Базовая прибыль на акцию (EPS): (300,000 / 1,524,375)        |                     | \$0.197   |

**Корректировки с учётом фактора понижения:**

|                                                                                                |                     |           |
|------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------|-----------|
| Данные для расчёта базовой прибыли на акцию                                                    | 1,524,375           | \$300,000 |
| Процентный расход по облигациям за год с учётом налога с процентного расхода                   |                     | \$2,844   |
| $(100,000 \times 5\% \times 0.7^1 \times 3/12) + (75,000 \times 5\% \times 0.7^1 \times 9/12)$ |                     |           |
| Средневзвешенное количество акций от будущей конвертации                                       |                     |           |
| $(100,000 / 100 \times 130 \times 3/12) + (75,000 / 100 \times 130 \times 9/12)$               | 105,625             |           |
| Данные для расчёта пониженной прибыли на акцию                                                 | 1,630,000           | \$302,844 |
| Пониженная прибыль на акцию:                                                                   | 302,844 / 1,630,000 |           |
| <b>\$18.6</b>                                                                                  |                     |           |

<sup>1</sup> За минусом налога на прибыль – 30%.

### 6.3 Опционы

Для целей расчёта пониженной прибыли на акцию компания должна принять допущение об исполнении опционов и варрантов с понижающим эффектом.

Предполагаемая выручка к получению от этих выпусков должна рассчитываться на основании допущения об эмиссии акций по справедливой стоимости.

Разница между количеством эмитированных акций и количеством акций, которые должны были быть эмитированы по справедливой стоимости, учитывается как эмиссия обыкновенных акций бесплатно.

Справедливая стоимость в этом случае рассчитывается на основе средней цены обыкновенных акций за период.

Опционы и другие соглашения о покупке акций имеют понижающий эффект, если их результатом является выпуск обыкновенных акций по цене ниже среднерыночной справедливой стоимости. Величина понижения равняется разнице между справедливой стоимостью и ценой размещения.

Для расчёта пониженной прибыли на акцию каждое такое соглашение учитывается как состоящее из:

- договора на эмиссию определенного количества обыкновенных акций по их среднерыночной справедливой стоимости в течение периода; эти акции не считаются понижающими или антипонижающими, и они не учитываются при расчёте пониженной прибыли на акцию;
- договора на эмиссию оставшихся обыкновенных акций бесплатно (льготная эмиссия); эмиссия таких акций имеет понижающий эффект, и поэтому акции прибавляются к средневзвешенному количеству обыкновенных акций в обращении при расчёте пониженной прибыли на акцию.

$$\text{ППА} = \frac{\text{ПОА}}{\text{СВКОАО} + \text{СВКОА по опциону} - \frac{\text{СВКОА по опциону} \times \text{цена опциона}}{\text{рыночная цена}}}$$

**Пример 7.****Опционы.**

|                                                                                    |             |
|------------------------------------------------------------------------------------|-------------|
| Прибыль за 2007 год                                                                | \$1,200,000 |
| Средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении в течение 2007 года     | 500,000     |
| Среднерыночная справедливая стоимость одной обыкновенной акции в течение 2007 года | \$20.00     |
| Средневзвешенное количество акций по опциону в течение 2007 года                   | 100,000     |
| Цена акций при исполнении опциона в течение 2007 года                              | \$15.00     |

**Вопрос**

Рассчитать пониженную прибыль на акцию.

**Решение**

|                                                                                                        | Прибыль<br>на акцию | Прибыль     | Акции    |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------|-------------|----------|
| Прибыль за 2007 год                                                                                    |                     | \$1,200,000 |          |
| Средневзвешенное количество акций в обращении в течение 2007 года                                      |                     |             | 500,000  |
| <b>Базовая прибыль на акцию</b>                                                                        | <b>\$2.40</b>       |             |          |
| Количество акций по опциону                                                                            |                     |             | 100,000  |
| Количество акций, которые были бы выпущены по справедливой стоимости: $(100,000 \times 15.00) / 20.00$ |                     | 1           | (75,000) |
| Акции, понижающие прибыль (то есть бесплатные акции по опциону) $(100,000 - 75,000)$                   |                     |             | 25,000   |
| <b>Пониженная прибыль на акцию</b>                                                                     | <b>\$2.29</b>       | 1,200,000   | 525,000  |

**7. Ретроспективные корректировки**

Если количество обращающихся обыкновенных акций или конвертируемых инструментов увеличивается в результате капитализации, льготных эмиссий или дробления акций, либо уменьшается в результате консолидации акций, то расчёт базовой и пониженной прибыли на акцию для всех представленных периодов должен ретроспективно корректироваться.

Если эти изменения происходят после отчётной даты, но до публикации финансовой отчётности, то расчёт на акцию для них и любых форм финансовой отчётности за предшествующие периоды должен основываться на новом количестве акций. Когда расчёт прибыли на акцию отражает такого рода изменения в их количестве, то этот факт должен раскрываться.

При изменении в использованных допущениях или при конвертации конвертируемых инструментов в обыкновенные акции компания не осуществляет пересчет пониженной прибыли на акцию ни за один из представленных предшествующих периодов.

## 8. Представление информации

Компания должна представить в отчёте о совокупном доходе информацию о базовой и пониженной прибыли (убытке) на акцию для каждого класса обыкновенных акций, дающего различные права на участие в чистой прибыли за период, исходя из:

- прибыли (убытка) от продолжающейся деятельности, приходящейся на держателей обыкновенных акций материнской компании; и
- общей прибыли (убытка), приходящейся на держателей обыкновенных акций материнской компании.

Информация о базовой и пониженной прибыли на акцию должна предоставляться с одинаковой ясностью для всех представленных периодов.

Компания может представить информацию о базовой и пониженной прибыли (убытке) на акцию от прекращенной деятельности либо в отчёте о совокупном доходе, либо в Примечаниях.

## 9. Раскрытие информации в примечаниях

Компания должна раскрывать информацию о:

- величине, использованной в качестве числителя в формуле расчёта базовой и пониженной прибыли на акцию, и согласование этой величины с чистой прибылью или убытком материнской компании за период;
- средневзвешенном количестве обыкновенных акций, использованном в качестве знаменателя при расчёте базовой и пониженной прибыли на акцию, а также взаимное согласование этих знаменателей;
- инструментах, которые в будущем могут привести к понижению базовой прибыли на акцию (включая акции с отложенной эмиссией), но которые не были включены в расчёт пониженной прибыли на акцию, поскольку за представленный период они не имели понижающего эффекта;
- операциях с обыкновенными акциями или конвертируемыми инструментами после отчётной даты (не включенных в отчётность), которые существенно повлияли бы на количество обыкновенных акций или конвертируемых инструментов, если бы они были проведены до отчётной даты.

**Пример 8. Иллюстрация из консолидированной отчётности компании Zen Ltd****23. Прибыль на акцию**

|                                                                                                                         | 2008 г.   | 2007 г.   |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|-----------|
| Базовая прибыль на акцию в российских рублях                                                                            | 33.78     | 26.78     |
| Прибыль согласно Отчёту о совокупном доходе (млн руб.)                                                                  | 91.6      | 72.3      |
| Средневзвешенное кол-во акций в обращении                                                                               | 2,712,000 | 2,700,000 |
| Пониженная прибыль на акцию (руб.)                                                                                      | 31.89     | 24.53     |
| Теоретическая прибыль в предположении исполнения всех опционов в обращении и продажи всех акций казначейства (млн руб.) | 94.50     | 79.63     |
| Количество акций                                                                                                        | 2,963,523 | 3,245,343 |

**9.1 Дополнительное раскрытие информации о прибыли на акцию**

Если компания раскрывает данные о базовой и пониженной прибыли на акцию, используя при этом величину отчётной чистой прибыли, отличную от чистой прибыли или убытка за период, приходящихся на обыкновенные акции, то такие данные в соответствии с МСФО (IAS) 33 должны рассчитываться исходя из средневзвешенного количества обыкновенных акций.

Помимо прибыли на акцию, определенную в соответствии с МСФО (IAS) 33, EPS может быть рассчитан с использованием нестандартной величины прибыли, но при этом в расчётах всегда необходимо использовать то количество акций, которое предусмотрено стандартом.

Если при расчёте используется величина чистой прибыли, не представленная отдельной строкой в Отчёте о совокупном доходе, то необходимо представить согласование между использованной величиной и соответствующей статьёй Отчёта о совокупном доходе.

В результате изучения данной темы вы должны были научиться:

- понимать важность обеспечения сравнимости при расчёте прибыли на акцию (EPS), а также важность этого показателя для фондового рынка;
- давать определение прибыли, используемой при расчёте EPS;
- рассчитывать прибыль на акцию в соответствии с МСФО (IAS) 33:
  - прибыль на акцию в случае проведения в течение года льготной эмиссии или дробления акций; и
  - прибыль на акцию в случае проведения выпуска прав в течение года;
- объяснять уместность расчёта пониженной прибыли на акцию и рассчитывать её.

# **МСФО (IAS) 19**

## **Вознаграждения работникам**



План сессии

|                                                                                       |      |
|---------------------------------------------------------------------------------------|------|
| 1. Введение.....                                                                      | 2502 |
| 2. Определения.....                                                                   | 2502 |
| 3. Текущие вознаграждения работникам.....                                             | 2503 |
| 3.1 Виды текущих вознаграждений                                                       |      |
| 3.2 Признание и оценка текущих вознаграждений                                         |      |
| 4. Вознаграждения по окончании трудовой деятельности.....                             | 2504 |
| 4.1 Виды вознаграждений                                                               |      |
| 4.2 Пенсионные планы с установленными взносами                                        |      |
| 4.3 Пенсионные планы с установленными выплатами                                       |      |
| 4.3.1 Основа учета планов с установленными выплатами                                  |      |
| 4.3.2 Последовательность учета компанией пенсионных планов с установленными выплатами |      |
| 4.3.3 Признание актуарных прибылей (убытков) в отчетном периоде                       |      |
| 4.3.4 Стоимость прошлых услуг                                                         |      |
| 5. Раскрытие информации.....                                                          | 2513 |

## 1. Введение

Целью МСФО (IAS) 19 является установить порядок учета и раскрытия информации по вознаграждениям работникам. Стандарт требует, чтобы предприятия признавали:

- обязательство в отношении услуг, оказываемым работником, оплата за которые произойдет в будущем;
- расходы, когда предприятие получает экономические выгоды от услуг, оказываемых работником за вознаграждение.

Данный стандарт применяется для учета всех вознаграждений работников, кроме тех, на которые распространяется действие стандарта МСФО (IFRS) 2 «Платежи с использованием долевого инструмента».

Вознаграждения сотрудникам, в отношении которых применяется данный стандарт, проистекают:

- из официальных программ либо других соглашений между предприятием и работником, группой работников или их представителями;
- из требований, установленных в законодательном порядке либо из отраслевых положений, на основании которых компания обязана предусматривать программы вознаграждений работникам;
- из сложившейся практики, принятой компанией, которая дает основания признавать обязательство, т.к. компания не имеет другой альтернативы.

Вознаграждения работникам включают:

- текущие вознаграждения (заработная плата, взносы на социальное обеспечение, ежегодный оплачиваемый отпуск и оплачиваемый отпуск по болезни, медицинское обслуживание, обеспечение автотранспортом);
- вознаграждения по окончании трудовой деятельности (пенсии и другие вознаграждения после выхода на пенсию, страхование жизни и медицинское обслуживание по окончании трудовой деятельности);
- прочие долгосрочные вознаграждения работникам, (оплачиваемый отпуск для работников, имеющих длительный стаж работы, участие в прибыли, премии и отсроченная компенсация в случае, если указанные выплаты осуществляются в срок более 12 месяцев после окончания отчетного периода);
- выходные пособия.

## 2. Определения

**Вознаграждения работникам (*employee benefits*)** – это все формы вознаграждений работникам в обмен на предоставленные ими услуги.

**Текущие вознаграждения работникам (*short-term employee benefits*)** – это вознаграждения, подлежащие выплате до истечения 12 месяцев с момента окончания периода, в котором работники оказали услуги компании, кроме выходных пособий.

**Вознаграждения по окончании трудовой деятельности (*post-employment benefits*)** – это вознаграждения, выплачиваемые работнику по окончании трудовой деятельности, кроме выходных пособий.

**Пенсионные планы (*post-employment benefit plans*)** – это официальная или неофициальная договоренность, согласно которой компания выплачивает вознаграждения работнику или работникам по окончании трудовой деятельности.

**Пенсионные планы с установленными взносами (*defined contribution plans*)** – это пенсионные планы, согласно которым компания выплачивает фиксированные взносы другой компании (фонду) и не несет правовых или иных обязательств по внесению дополнительных платежей, если у фонда выявится нехватка денежных средств для выплаты вознаграждений работникам.

**Пенсионные планы с установленными выплатами (*defined benefit plans*)** – это все прочие пенсионные планы, отличные от пенсионных планов с установленными взносами.

**Дисконтированная стоимость обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами (*present value of a defined benefit obligation*)** – это дисконтированная стоимость ожидаемых будущих выплат (до вычетов активов плана), то есть сумма выплат, необходимых для погашения обязательств перед работниками, за услуги, оказанные в текущем и прошлом периодах.

**Стоимость текущих услуг (*current service cost*)** – увеличение дисконтированной стоимости обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами в результате оказания услуг работником в текущем периоде.

**Процентные расходы (*interest cost*)** – это увеличение дисконтированной стоимости обязательств по планам с установленными выплатами в связи с сокращением периода дисконтирования.

**Активы плана (*plan assets*)** – это активы плана с установленными выплатами.

**Доходность активов плана (*return on plan assets*)** – это проценты, дивиденды или иной доход, полученный по активам плана плюс реализованные и нереализованные прибыль и убытки по активам плана за вычетом расходов по управлению пенсионным планом и расходов по уплате налогов.

**Актuarные прибыли и убытки (*actuarial gains and losses*)** – включают:

- корректировки, основанные на опыте прошлых периодов (разница между актуарными допущениями и фактическими показателями прошлых периодов);
- результат изменений актуарных допущений.

**Стоимость прошлых услуг (*past service cost*)** – увеличение дисконтированной стоимости обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами в связи с услугами, оказанными работниками в прошлых периодах, возникающее в текущем периоде в результате введения новых или изменения существующих выплат по окончании трудовой деятельности или прочих долгосрочных выплат.

### 3. Текущие вознаграждения работникам

#### 3.1 Виды текущих вознаграждений

Текущие вознаграждения включают:

- затраты на оплату труда и взносы по социальному страхованию;
- затраты на оплату краткосрочных отпусков;
- поощрительные выплаты и платежи, связанные с участием работников в прибыли компании;
- неденежные вознаграждения работникам (бесплатное питание, медицинская страховка и т.п.).

### 3.2 Признание и оценка текущих вознаграждений

В основе учета текущих вознаграждений сотрудникам лежит принцип начисления.

При предоставлении работником своих услуг в течение отчетного периода компания должна признать недисконтированное текущее обязательство по выплате вознаграждения работнику в качестве:

- обязательства (начисленного расхода), после вычета любой уже выплаченной суммы;
- расхода либо актива (например, МСФО (IAS) 2 «Запасы» и МСФО (IAS) 16 «Основные средства»).

При этом в учете будут сделаны следующие бухгалтерские проводки:

Дт Отчет о совокупном доходе/ Актив

Кт Обязательство перед сотрудниками по выплате вознаграждений

Обязательства по оплате краткосрочных отпусков признаются в зависимости от вида отпусков:

- если отпуск является накапливаемым, то компания признает обязательства по оплате отпусков по мере оказания работником услуг. Отпуска считаются накапливаемыми, если работник имеет право использовать их в будущих периодах. В отчете о финансовом положении на конец года компания отражает свои обязательства по оплате накапливаемых отпусков, которые не были использованы работниками в отчетном периоде;
- обязательство по ненакапливаемым отпускам признаются в том периоде, в котором работник фактически использовал право на отпуск.

Компания признает обязательство по планам участия в прибыли, либо премиальным планам только в том случае, когда она:

- имеет правовое или традиционное обязательство по соответствующим выплатам;
- сумму обязательства можно достоверно оценить.

Данное обязательство существует тогда и только тогда, если компания не имеет другой альтернативы, кроме как выплатить данное вознаграждение.

## 4. Вознаграждения по окончании трудовой деятельности

### 4.1 Виды вознаграждений

Вознаграждения по окончании трудовой деятельности включают:

- пенсии;
- прочие вознаграждения по окончании трудовой деятельности. Например, страхование жизни или медицинская страховка для бывших работников компании.

Соглашения, в соответствии с которыми компания обеспечивает вознаграждения по окончании трудовой деятельности, называются планами вознаграждений по окончании трудовой деятельности.

Компания не обязана создавать отдельное юридическое лицо для получения взносов и выплаты вознаграждений, однако, пенсионный план удобнее всего представлять именно как отдельное юридическое лицо. Компания перечисляет в фонд взносы, а он, в свою очередь, осуществляет выплаты в пользу бывших работников в соответствии с установленным планом.

Пенсионные планы согласно их экономической сути делятся на:

- пенсионные планы с установленными взносами;
- пенсионные планы с установленными выплатами.

#### **4.2 Пенсионные планы с установленными взносами**

В основе учета пенсионных планов с установленными взносами лежит принцип начислений.

Обязательство компании за каждый период определяется исходя из объема взносов, которые причитаются в этом периоде. Взносы, подлежащие уплате в течение периода, списываются на расходы в отчете о совокупном доходе, а в отчете о финансовом положении отражается задолженность или предоплата в отношении взносов.

Компания должна раскрыть в примечаниях суммы, признанные компанией в качестве расходов по пенсионным планам с установленными взносами.

#### **4.3 Пенсионные планы с установленными выплатами**

Обязательство компании заключается в обеспечении вознаграждений по окончании трудовой деятельности оговоренного размера действующим и бывшим работникам. Например, план компании предусматривает пенсионные выплаты работникам в размере 3% от их зарплаты в последний год работы перед выходом на пенсию за каждый год, проработанный в компании.

Актuarный риск (того, что затраты на вознаграждения будут больше ожидаемых) и инвестиционный риск по существу ложатся на компанию. Если данные актуарного или инвестиционного опыта хуже ожидаемых, обязательства компании могут увеличиваться.

Компания производит денежные отчисления, которые инвестируются в целях получения дохода. Предполагается, что данные инвестиции в будущем помогут компании выполнить свои обязательства по пенсионному обеспечению.

Для оценки суммы необходимых отчислений в фонд компании обычно привлекают актуариев. Актуарий – это специалист по финансовой оценке рисков, эксперт в области расчета пенсионных обязательств.

Актуарии оценивают вероятные денежные потоки, связанные с пенсионными планами с установленными выплатами в будущем, производят расчет, в котором учтены все факторы, влияющие на размер активов и обязательств плана, в том числе:

- необходимый размер пенсии;
- доходность фондового рынка;
- ставку дисконтирования;
- инфляцию;
- количество выходящих на пенсию работников;
- вероятность смерти работников при исполнении ими служебных обязанностей.

По итогам расчета актуарий сообщает компании, в каком объеме ей необходимо осуществить денежные отчисления, т.е. «стоимость текущих услуг», чтобы быть в состоянии выполнить текущие обязательства. Обычно эта стоимость выражается как процент от зарплаты, который ежемесячно перечисляется на счет пенсионного плана.



Актuariй всегда сообщает только прогнозную оценку стоимость активов и обязательств плана, фактическая величина в конце каждого периода будет отличаться от прогнозного значения на дату актуарной оценки. Стандарт определяет порядок учета этой разницы.

Оценка стоимости активов и обязательств фонда производится на каждую отчетную дату. Компания признает в своем отчете о финансовом положении чистое обязательство фонда (либо в редких случаях чистый актив).

#### 4.3.1 Основа учета планов с установленными выплатами

Учет планов с установленными выплатами достаточно сложен, потому что для оценки обязательства и расходов требуются актуарные допущения, и существует возможность получения актуарных прибылей или убытков. Более того, обязательства оцениваются на дисконтированной основе, поскольку они могут быть исполнены через много лет по окончании периода, в котором работники оказали соответствующие услуги.

В соответствии с МСФО (IAS) 19, учет планов с установленными выплатами ориентирован на отчет о финансовом положении. В результате применения данного балансового метода рассчитываются не обороты периода по счетам, а сальдо активов и обязательств на конец конкретного периода в отчете о финансовом положении.

На каждую отчетную дату производится оценка активов и обязательств: активы оцениваются по справедливой стоимости, обязательства плана – по дисконтированной стоимости, и компания признает в своем отчете о финансовом положении чистое обязательство (или, в редких случаях, чистый актив), учитывает актуарные разницы (о правилах учета актуарных разниц речь пойдет далее).

##### Пример 1

Получена следующая информация по пенсионному плану компании Альфа:

|                                      | 2007 г. | 2006 г. |
|--------------------------------------|---------|---------|
|                                      | \$000   | \$000   |
| Справедливая стоимость активов плана | 500     | 420     |
| Приведенная стоимость обязательств   | (520)   | (430)   |
| Чистое обязательство плана           | (20)    | (10)    |

Данная информация свидетельствует о том, что компания Альфа должна признать в отчете о финансовом положении обязательство (упрощенный вариант):

- в 2006 году \$10,000
- в 2007 году \$20,000

Предположим, что в 2007 году Альфа перечислила в пенсионный фонд взносы на сумму \$3,000. В этом случае в 2007 году она сделает проводку:

|                              |        |        |
|------------------------------|--------|--------|
| Дт Отчет о совокупном доходе | 13,000 |        |
| Кт Денежные средства         |        | 3,000  |
| Кт обязательства (20 - 10)   |        | 10,000 |

Приведенный выше пример является упрощенным.



Затраты по обеспечению выплат по окончании трудовой деятельности должны быть признаны в том периоде, в котором работники предоставили услуги, дающие право на эти выплаты.

На практике расчеты компании будут сложнее. Используя фактическую информацию о стоимости активов и обязательств на начало года, суммах перечисленных взносов и информацию, полученную от актуариев, компания рассчитывает стоимость активов и обязательств плана на конец года. Это так называемая «ожидаемая стоимость», при условии, что все актуарные допущения, сделанные в начале года, верны на все 100%.

Однако фактическая стоимость активов и обязательств плана никогда не совпадает с этой оценкой.

#### **4.3.2 Последовательность учета компанией пенсионных планов с установленными выплатами**

Для того, чтобы лучше запомнить последовательность учета компанией пенсионных планов в соответствии с МСФО (IAS) 19 для начала необходимо понять, что приводит к изменению стоимости активов и обязательств плана в отчете о финансовом положении компании, и каким образом данные изменения отражаются в отчете о совокупном доходе компании.

##### **Активы пенсионного плана:**

1. Справедливая стоимость активов плана на начало периода – сальдо на конец предыдущего периода;
2. В течение отчетного периода компания производит взносы в пенсионный фонд (инвестиции), которые в дальнейшем помогут компании погасить свое обязательство перед сотрудниками.
3. Выплаты пенсий за счет активов фонда в течение отчетного периода;
4. Начисление ожидаемого инвестиционного дохода от активов плана на основе ожидаемой ставки дохода на активы плана (актуарные допущения). Ожидаемый доход на активы плана основывается на прогнозах рынка на начало периода по прибыли на протяжении всего срока действия соответствующего обязательства.
5. Расчет актуарных разниц исходя из фактической справедливой стоимости активов плана на конец периода.

##### **Обязательства по пенсионному плану:**

1. Дисконтированная стоимость обязательств плана на начало периода – сальдо на конец предыдущего периода;
2. Ожидаемое за период увеличение пенсионных обязательств компании по пенсионному плану «стоимость на текущих услуг за период» (расчет актуариев);
3. Дисконтирование пенсионных обязательств, в результате чего возникают процентные расходы в Отчете о совокупном доходе. Ставка дисконта (актуарные допущения), используемая для дисконтирования обязательств по предоставлению вознаграждений по окончании трудовой деятельности, должна определяться на основе рыночной доходности, по состоянию на отчетную дату, высококачественных корпоративных облигаций. В странах, где отсутствует достаточной глубины рынок такого рода облигаций, должна использоваться рыночная доходность (на отчетную дату) государственных облигаций;
4. Погашение пенсионных обязательств путем выплат пенсий в течение периода;
5. Расчет актуарных разниц исходя из фактической дисконтированной стоимости обязательств плана на конец периода.

Также на начало периода может быть сальдо по *непризнанным в предыдущих периодах актуарным прибылям* (убыткам). Изменение непризнанных актуарных прибылей (убытков) за период происходит в следствии следующих операций:

1. отражение актуарных разниц по активам плана;
2. отражение актуарных разниц по обязательствам плана;
3. признание актуарных прибылей и убытков в качестве дохода или расхода (о порядке определении величины актуарных прибылей и убытков, подлежащих отражению в Отчете о совокупном доходе, речь пойдет далее).

В отчете о финансовом положении компании на каждую отчетную дату признается только чистое обязательство (реже актив плана), которое определяется следующим образом:

$$\begin{array}{ccccccccc} \text{Чистое} & & \text{Обязатель} & & \text{Активы} & & \text{Непризнанные} & & \text{Непризнан} \\ \text{обязательство} & = & \text{ства по} & - & \text{пенсионного} & + & \text{актуарные} & - & \text{ная} \\ & & \text{пенсионно} & & \text{плана} & & \text{прибыли} & & \text{стоимость} \\ & & \text{му плану} & & & & \text{(убытки)} & & \text{прошлых} \\ & & & & & & & & \text{услуг} \end{array}$$

### Пример 2

Ниже представлены следующие данные по пенсионному плану с установленными выплатами

|                                                                    | \$          |             |             |
|--------------------------------------------------------------------|-------------|-------------|-------------|
| Справедливая стоимость активов плана на начало 2007 года (факт)    |             | 1,500       |             |
| Дисконтированная стоимость обязательств на начало 2007 года (факт) |             | (1,500)     |             |
| <b>В течение года</b>                                              | <b>2007</b> | <b>2008</b> | <b>2009</b> |
| Взносы, перечисленные в фонд (факт)                                | 100         | 120         | 115         |
| Выплаченные пенсии (факт)                                          | 150         | 170         | 160         |
| Стоимость текущих услуг (данные актуария)                          | 165         | 185         | 175         |
| Процентная ставка (актуарные допущения)                            | 10%         | 11%         | 10%         |
| Доходность инвестиций (актуарные допущения)                        | 13%         | 12%         | 13%         |
| Непризнанные актуарные разницы на начало года                      | 0           | расчет      | расчет      |
| Фактическая стоимость активов на конец года                        | 1,670       | 1,750       | 1,950       |
| Фактическая стоимость обязательств на конец года                   | 1,700       | 2,030       | 2,300       |
| Средний срок службы работников (лет)                               | 5           | 5           | 6           |

### Задание

Подготовьте соответствующие фрагменты отчетов о совокупном доходе и финансовом положении, отражающие влияние пенсионного плана, за каждый год из трех лет, заканчивающихся 31 марта 2007, 2008 и 2009 годов.

## Решение

Схематически решение Примера 2 за 2007 год можно представить следующим образом:

| Активы плана                  |       |                   |     |
|-------------------------------|-------|-------------------|-----|
| Дебет                         |       | Кредит            |     |
| Сальдо на н.п.                | 1,500 |                   |     |
| 1) Взносы в фонд              | 100   | 2) Выплата пенсий | 150 |
| 5) Инвестиционный доход (13%) | 195   |                   |     |
| Ожидаемая стоимость           | 1,645 |                   |     |
| 6) Актуарные разницы (активы) | 25    |                   |     |
| Сальдо на к.п.                | 1,670 |                   |     |

| Обязательство плана |     |                                              |         |
|---------------------|-----|----------------------------------------------|---------|
| Дебет               |     | Кредит                                       |         |
|                     |     | Сальдо на н.п.                               | (1,500) |
| 2) Выплата пенсий   | 150 | 3) Стоимость текущих услуг (данные актуария) | (165)   |
|                     |     | 4) Процентный расход (10%)                   | (150)   |
|                     |     | Ожидаемая стоимость                          | (1,665) |
|                     |     | 7) Актуарные разницы (обязательства)         | (35)    |
|                     |     | Сальдо на к.п.                               | (1,700) |

| Денежные средства |       |                  |       |
|-------------------|-------|------------------|-------|
| Дебет             |       | Кредит           |       |
| Сальдо на н.п.    | X     |                  |       |
|                   |       | 1) Взносы в фонд | (100) |
| Сальдо на к.п.    | X-100 |                  |       |

| Непризнанные актуарные разницы       |    |                               |      |
|--------------------------------------|----|-------------------------------|------|
| Дебет                                |    | Кредит                        |      |
| Сальдо на н.п.                       | 0  | Сальдо на н.п.                | 0    |
|                                      |    | 6) Актуарные разницы (активы) | (25) |
| 7) Актуарные разницы (обязательства) | 35 |                               |      |
| Сальдо на к.п.                       | 10 |                               |      |

| Отчет о совокупном доходе                    |     |                         |       |
|----------------------------------------------|-----|-------------------------|-------|
| Дебет                                        |     | Кредит                  |       |
| 3) Стоимость текущих услуг (данные актуария) | 165 | 5) Инвестиционный доход | (195) |
| 4) Процентный расход (10%)                   | 150 |                         |       |

МСФО разрешает, чтобы актуарные прибыли (убытки) были списаны на расходы периода. Согласно правилу «коридора» величина расходов, которые подлежат списанию, будет определена быть ниже.

### 4.3.3 Признание актуарных прибылей (убытков) в отчетном периоде

Актуарная разница возникает каждый год, приводя в одни года к появлению убытка, а в другие – к появлению прибыли.

Во избежание колебаний прибыли, которые дезориентируют пользователей финансовой отчетности, МСФО (IAS) 19 предписывает проведение проверки на существенность. Отнесению на финансовый результат подлежит только та часть прибыли или убытка, которая выходит за пределы установленного коридора. При этом сумма превышения чистых накопленных непризнанных актуарных прибылей и убытков на конец предыдущего отчетного периода признается не сразу, а в течение остающегося среднего срока служба работников, начиная со следующего отчетного периода.

“Коридор” - это наибольшее из двух значений:

- 10% справедливой стоимости активов плана на конец предыдущего периода; и
- 10% приведенной стоимости обязательств плана на конец предыдущего периода.

Указанные границы должны рассчитываться и применяться отдельно для каждого плана с установленными выплатами.

#### Пример 2 (продолжение)

##### Метод «коридора»

Рассчитаем «коридор» для определения суммы актуарных прибылей/убытков, которые должны быть признаны в следующем отчетном периоде:

- 10% активов плана  $1,670 \times 0.1 = 167$
- 10% обязательств плана  $1,700 \times 0.1 = 170$

Таким образом, принимаемая граница коридора – 170

Актуарный убыток на сумму 10 долл. в период своего возникновения не признается ни в текущем, ни в следующем отчетном периоде.

|                                            |      |
|--------------------------------------------|------|
| В конце текущего периода признаются:       | \$   |
| Чистое обязательство на конец периода      | 30   |
| Минус непризнанная актуарная разница       | (10) |
| Фактически признанное чистое обязательство | 20   |

|                                                                   |       |
|-------------------------------------------------------------------|-------|
| Дт Отчет о совокупном доходе (сальдирующая цифра)                 | 120   |
| Кт Обязательство                                                  | 20    |
| Кт Денежные средства                                              | 100   |
| Затраты, отраженные в Отчете о совокупном доходе, будут включать: | \$    |
| Стоимость текущих услуг                                           | 165   |
| Процентный расход                                                 | 150   |
| Ожидаемый доход от активов плана                                  | (195) |

#### 4.3.4 Стоимость прошлых услуг

Стоимость прошлых услуг списывается прямолинейным методом в течение среднего периода времени, по окончании которого вознаграждения станут гарантированными. Стоимость прошлых услуг рассматривается, когда компания вносит изменения в действующие планы, либо вводит новые планы. Стоимость прошлых услуг списывается на расходы немедленно, если на момент введения нового плана либо внесения изменений в действующие планы вознаграждения работникам гарантированы.

##### Пример 3.

Действующий пенсионный план компании предусматривает выплаты за каждый год работы в размере 1.5% от зарплаты работника в последний год службы. Вознаграждение становится гарантированным после 3 лет работы в компании. С 01.01.06 г. компания увеличивает вознаграждение до 2%. Данное изменение относится к периодам, отработанным, начиная с 01.01.04 г. На момент внесения изменений дисконтированная стоимость дополнительных вознаграждений за период с 01.01.04 по 01.01.06 составляла:

|                                                         | \$           |
|---------------------------------------------------------|--------------|
| • Для работников со стажем свыше 3-х лет на 01.01.06 г. | 3,000        |
| • Для работников со стажем менее 3-х лет на 01.01.06 г. | <u>5,000</u> |
|                                                         | 8,000        |

(средний срок службы до момента, когда вознаграждения станут гарантированными, составляет 2 года).

Компания признает \$3,000 немедленно, а \$5,000 равномерно в течение 2-х лет начиная с 01.01.06 г.

## 5. Раскрытие информации

При наличии у компании нескольких планов зачет активов одного плана против обязательств другого плана производится только при соблюдении следующих условий:

- компания имеет юридически закрепленное право использовать прирост активов одного плана для погашения обязательств по другому плану;
- компания имеет намерение погасить обязательство сальдированием, либо использовать выгоду от прироста активов одного плана и погасить обязательство другого плана одновременно.

По планам с установленными выплатами должна быть представлена следующая информация:

- Учетная политика по признанию актуарных прибылей и убытков;
- Описание плана;
- Выверка активов и обязательств, признанных в отчете о финансовом положении, в том числе:
  - дисконтированная стоимость обязательств плана, которые обеспечены, частично обеспечены или не обеспечены ресурсами;
  - справедливая стоимость всех активов плана;
  - чистые актуарные прибыль и убытки, не признанные в отчете о финансовом положении;
  - стоимость прошлых услуг, не признанная на отчетную дату;
  - любая статья, не признанная в отчете о финансовом положении из-за несущественности.
- Изменение чистых обязательств (или активов) плана в течение периода;
- Расходы, признанные в отчете о совокупном доходе по следующим показателям:
  - стоимость текущих услуг;
  - стоимость процентов;
  - ожидаемый доход по активам плана;
  - актуарная прибыль/убыток;
  - стоимость прошлых услуг.
- Фактические доходы от активов плана;
- Основные актуарные допущения, использованные на отчетную дату.



---

**В результате изучения данной темы вы должны были научиться:**

- знать определения пенсионных планов с установленными взносами и с установленными выплатами и различия между ними, а также описывать пенсионные планы группы работодателей;
- разъяснять правила признания и оценки в отношении пенсионных планов с установленными выплатами согласно текущим предположениям;
- рассчитывать актуарную разницу;
- учитывать непризнанные актуарные разницы, существующие на начало периода, в течение периода исходя из границ коридора;
- рассчитывать актив/обязательство, признаваемое в балансе;
- хорошо знать, из чего состоит финансовый результат.
- отражать пенсионные планы с установленными выплатами в бухгалтерском учете, в том числе определять суммы, подлежащие включению в баланс, финансовый результат в отчете о совокупном доходе, а также готовить соответствующие примечания к финансовой отчетности;

# **МСФО (IFRS) 2**

## **Платежи с использованием долевых инструментов**

**План сессии**

|                                                                                                      |             |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|
| <b>1. Введение.....</b>                                                                              | <b>2602</b> |
| <b>2. Определения .....</b>                                                                          | <b>2602</b> |
| <b>3. Признание .....</b>                                                                            | <b>2603</b> |
| <b>4. Операции с расчетами долевыми инструментами .....</b>                                          | <b>2604</b> |
| 4.1 Безусловное предоставление долевого инструмента                                                  | 2604        |
| 4.2 Предоставление долевого инструмента на определенных условиях                                     | 2604        |
| 4.3 Определение справедливой стоимости долевого инструмента                                          | 2605        |
| <b>5. Операции с расчетом денежными средствами .....</b>                                             | <b>2605</b> |
| <b>6. Операции с возможностью выбора осуществления расчётов .....</b>                                | <b>2606</b> |
| <b>7. КИМФО (IFRIC) 11 – МСФО (IFRS) 2 – Операции с акциями казначейства и с акциями группы.....</b> | <b>2607</b> |
| <b>8. Раскрытие информации .....</b>                                                                 | <b>2608</b> |

## 1. Введение

МСФО (IFRS) 2 предписывает порядок отражения в финансовой отчётности операций по платежам с использованием долевых инструментов в пользу персонала компании либо при осуществлении других аналогичных расчётов. МСФО (IFRS) 2 устанавливает специфические требования и принципы оценки для трех видов операций предполагающих платежи с использованием долевых инструментов:

- с расчётами долевыми инструментами, при которых компания получает товары или услуги в обмен на свои долевые инструменты (например, акции или опционы);
- с расчётами денежными средствами, при этом их сумма зависит от цены долевых инструментов: компания получает товары или услуги и принимает на себя обязательство перед поставщиком этих товаров или услуг в размере, рассчитанном на основании стоимости акций или других долевых инструментов компании;
- с возможностью выбора осуществления расчётов: либо долевыми инструментами, либо денежными средствами (данные операции не входят в программу АССА ДипИФР).

Стандарт не применяется в отношении:

- операций с работниками компании, являющимися её акционерами;
- долевых инструментов, эмитированных в связи с объединением бизнеса в соответствии с МСФО (IFRS) 3 «Объединения компаний»;
- операций, порядок учёта которых регламентируется МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации» и МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка».

## 2. Определения

**Операции на основе долевых инструментов с расчетами денежными средствами (*cash-settled share-based payment transaction*)** – это операции с выплатами на основе долевых инструментов, по условиям которых компания приобретает товары или услуги и берет на себя обязательства передать денежные средства или иные активы в сумме, основанной на стоимости акций или других долевых инструментов компании.

**Долевой инструмент (*equity instrument*)** – это договор, подтверждающий право владельца на соответствующую долю активов компании после погашения всех обязательств.

**Предоставленный долевой инструмент (*equity instrument granted*)** – это договор на долевой инструмент компании, предоставленный другой стороне по соглашению о выплатах на основе долевых инструментов.

**Операции на основе долевых инструментов с расчетами долевыми инструментами (*equity-settled share-based payment transaction*)** – это операции на основе долевых инструментов, по условиям которых компания получает товары или услуги и предоставляет свои долевые инструменты.

**Справедливая стоимость (*fair value*)** – это сумма, на которую можно обменять актив, погасить обязательство или обменять предоставленный долевой инструмент при совершении сделки между хорошо осведомленными, независимыми, желающими совершить такую сделку сторонами.

**Дата предоставления долевых инструментов (*grant date*)** – это дата, на которую компания и другая сторона заключают соглашение о выплатах на основе долевых инструментов. На эту дату компания наделяет своего контрагента правом на получение денежных средств или других активов или долевых инструментов компании при выполнении им конкретных условий вступления в права, если такие условия имеют место.

**Рыночное условие (*market condition*)** – это условие, определяющие цену исполнения, передачу или исполняемость долевого инструмента и связанное с рыночной ценой долевых инструментов компании.

**Опцион на покупку акций (*share option*)** – это договор, в соответствии с которым его держатель имеет право, но не обязанность подписаться на акции компании в течение оговоренного периода времени. Цена акций может быть либо фиксированной, либо определяемой в установленном порядке.

**Вступление в права (*vest*)** – право контрагента на получение денежных средств, других активов или долевых инструментов компании превращается в гарантированное право при выполнении им любых оговоренных условий вступления в долевые права.

**Условия приобретения права (*vesting conditions*)** – это условия, предусмотренные договором, при выполнении которых лицо приобретает право на получение денежных средств, иных активов либо долевых инструментов компании. Например, наличие определенного стажа работы в компании.

**Период вступления в права (*vesting period*)** – это период, в течение которого должны быть выполнены все оговоренные условия соглашения о выплатах на основе долевых инструментов, касающиеся вступления в долевые права.

### 3. Признание

Компания должна признать товары или услуги, приобретаемые по договорам с платежами с использованием долевых инструментов, в момент получения товаров или оказания услуг (принцип начисления).

Если товары или услуги получены по операциям с расчетами долевыми инструментами, то их признание отражается в корреспонденции с капиталом:

Дт Расходы/Активы

Кт Собственный капитал

Если товары или услуги получены по операциям с расчетами денежными средствами, сумма которых зависит от цены долевых инструментов, то их признание отражается в корреспонденции с обязательством:

Дт Расходы/Активы

Кт Обязательство

МСФО (IFRS) 2 не указывает, на какой компонент собственного капитала следует относить кредит, поэтому на практике либо используется отдельный компонент капитала (например, Резерв по опционам), либо сумма кредитуются непосредственно на счет нераспределенной прибыли.

## 4. Операции с расчетами долевыми инструментами

Товары и услуги, полученные компанией по операциям с платежами с использованием долевого инструмента, а также увеличение капитала оцениваются по справедливой стоимости полученных товаров и услуг (прямой метод).

Если невозможно определить справедливую стоимость товаров и услуг, полученных по договору, то для оценки применяется справедливая стоимость долевого инструмента, подлежащих передаче (косвенный метод).

При расчетах с работниками акции, опционы либо другие долевого инструменты вдобавок к заработной плате являются частью их вознаграждения, поэтому невозможно выделить и оценить справедливую стоимость услуг, относящихся к тому или иному виду вознаграждения напрямую. Поэтому платежи работникам с использованием акций оцениваются по справедливой стоимости долевого инструмента. Оценка производится на дату заключения соглашения о предоставлении долевого инструмента.

Существует предположение, что при расчетах с третьими сторонами справедливую стоимость полученных товаров и услуг можно надежно оценить. Их справедливая стоимость определяется на дату получения товаров и услуг. В редких случаях, когда невозможно определить справедливую стоимость товаров и услуг, определяется справедливая стоимость долевого инструмента на дату получения товаров и услуг.

### 4.1 Безусловное предоставление долевого инструмента

Если предоставление долевого инструмента не связано с выполнением каких-либо условий, то компания считает, что услуги получены на дату составления соглашения о предоставлении долевого инструмента. В этом случае на дату составления соглашения компания признает получение услуг и увеличение собственного капитала:

Дт Расходы

Кт Собственный капитал

### 4.2 Предоставление долевого инструмента на определенных условиях

Соглашение о предоставлении долевого инструмента может предусматривать выполнение определенных условий. В этом случае услуги должны признаваться в течение периода, по окончании которого контрагент получит право на приобретение долевого инструмента.

Например, работник получит право на получение долевого инструмента, если он проработает в компании не менее пяти лет. В этом случае компания предполагает, что работник будет предоставлять услуги в обмен на акции в течение пяти лет.

Получение права на долевого инструменты компании может быть также связано с достижением определенных результатов (например, оговоренного в соглашении уровня прибыли компании либо котировки акций компании на фондовом рынке).

Компания, предоставляющая опционы на условиях, связанных с достижением определенных результатов, должна оценить продолжительность периода приобретения права на получение долевого инструмента. Оценка производится на дату соглашения исходя из того, когда прогнозируется наиболее вероятное достижение заданных показателей.

Если заданный показатель связан с рыночной стоимостью акций, то продолжительность периода приобретения должна определяться с учетом тех же показателей, что и справедливая стоимость опциона.



Если условия получения долевых инструментов не связаны с рыночными показателями, то компания имеет право пересматривать продолжительность периода приобретения прав на долевые инструменты.

### Пример 1.

1 апреля 2008 года компания предоставила всем своим 500 сотрудникам опционы на покупку акций по цене \$20 за акцию. Каждому из сотрудников было предоставлено по 100 опционов.

Данные права вступают в силу с 31 марта 2011 года при условии, что сотрудник в течение всего трехлетнего периода проработал в компании.

Рыночная цена акций равнялась \$20 на 1 апреля 2008 г. и \$22 на 31 декабря 2008 г. Рыночная стоимость опционов составляла \$5 на 1 апреля 2008 г. и \$5.5 долларов на 31 декабря 2008 г.

По последним оценкам предполагается, что ни один из сотрудников не уйдет из компании за весь трехлетний период.

### Задание.

Рассчитать суммы, которые следует отразить в отчете о финансовом положении на 31 декабря 2008 г. и отчете о совокупном доходе за 2008 год.

### Решение.

Поскольку в результате данной операции сотрудник в будущем может получить долевые инструменты, то справедливая стоимость опциона определяется как рыночная стоимость опциона на дату выпуска и составляет \$5.

Совокупная сумма вознаграждений = 500 сотрудников x 100 опционов x \$5 = \$250,000

2008 год, признание:  $\$250,000 \times 9/36 = \$62,500$

|                        |          |          |
|------------------------|----------|----------|
| Дт Расходы на персонал | \$62,500 |          |
| Кт Собственный капитал |          | \$62,500 |

## 4.3 Определение справедливой стоимости долевых инструментов

Для операций, оцениваемых по справедливой стоимости переданного долевого инструмента, справедливая стоимость должна определяться исходя из рыночных цен, принимая во внимания условия, по которым эти инструменты предоставлены. Если по данным долевым инструментам рыночные цены отсутствуют, предприятие использует специальные оценочные техники.

*Модели оценки выходят за рамки программы АССА ДипИФР, поэтому в экзаменационной задаче справедливая стоимость долевых инструментов будет дана.*

Если договор заключен с работниками, то при предоставлении прав на условиях, связанных с достижением определенной рыночной котировки, компания должна учитывать это условие при определении справедливой стоимости долевых инструментов. В случае, когда условия получения прав не связаны с рыночным показателем, компания не учитывает эти условия для определения справедливой стоимости долевых инструментов.

## 5. Операции с расчетом денежными средствами

Приобретая товары или услуги, компания признает обязательство перед их поставщиком в сумме, которая определяется исходя из стоимости долевых инструментов компании.

Стоимость полученных товаров и услуг и возникших обязательств определяется по справедливой стоимости обязательства, которая привязана к справедливой стоимости долевых инструментов. До момента погашения обязательства компания должна проводить его переоценку по справедливой стоимости на каждую отчетную дату и на дату погашения. Результат переоценки признается в отчете о совокупном доходе.

### Пример 2.

1 апреля 2008 года компания предоставила по 100 опционов каждому из 500 своих сотрудников на получение дохода от прироста курсовой стоимости акций. Опцион дает право на получение денежных выплат 31 марта 2011 года в размере, равном превышению курсовой стоимости акций на эту дату над суммой \$20 долларов за акцию. Данные права вступят в силу при условии, что сотрудник проработает весь этот период в компании. На 31 декабря 2008 года в компании работало 490 сотрудников, имеющих право на опционы.

Рыночная стоимость каждого опциона на 1 апреля 2008 равнялась \$5 и на 31 декабря 2008 года \$5.5.

### Задание.

Рассчитать суммы, которые следует отразить в отчете о финансовом положении на 31 декабря 2008 г. и отчете о совокупном доходе за 2008 год.

### Решение.

Данную операцию стоит рассматривать как сделку на основе долевых инструментов с выплатами денежными средствами. Ожидаемая сумма платежа оценивается на последнюю отчетную дату и признается в течение срока, установленного для передачи прав на выплаты по акциям.

Совокупная сумма вознаграждений = 490 сотрудников x 100 опционов x \$5.5 = \$269,500

2008 год, признание:  $\$269,500 \times 9/36 = \$67,375$

|                               |          |          |
|-------------------------------|----------|----------|
| Дт Расходы на персонал        | \$67,375 |          |
| Кт Долгосрочное обязательство |          | \$67,375 |

## 6. Операции с возможностью выбора осуществления расчётов

Если у компании или поставщика товаров или услуг есть право выбора в отношении способа расчета, операция учитывается как предполагающая расчет:

- денежными средствами – если компания обязана рассчитаться деньгами, или
- долевыми инструментами – в отсутствие такого обязательства.

*Данные операции не входят в программу АССА ДипИФР.*

### Пример 3.

Компания предоставляет всем своим работникам опционы на покупку акций при условии, что отработают в компании в течение следующих трех лет. Численность работников составляет 600 человек. Каждый работник получает право на 50 опционов.

Руководство компании предполагает, что текучесть кадров в следующие три года составит 10%. Такой вывод сделан на основании фактических показателей за предыдущий год. Предположение оказалось верным.

Справедливая стоимость одного опциона по оценкам специалистов компании составляет \$15.

**Задание.**

Рассчитать суммы, подлежащие признанию в течение периода приобретения прав на опционы.

**Решение.**

С учетом текучести кадров право на опционы получают только 90% работников, числящихся в компании на дату соглашения. Таким образом, компания фактически предоставит 27,000 опционов ( $600 \times 50 \times 90\%$ ).

Стоимость этих опционов составит \$405,000 ( $27,000 \times \$15$ ).

| Год | Расчет                           | Расходы                   | Оценка                                |
|-----|----------------------------------|---------------------------|---------------------------------------|
|     |                                  | на оплату труда<br>за год | стоимости опциона<br>на конец периода |
| 1   | $\$405,000 \times 1/3$           | 135,000                   | 135,000                               |
| 2   | $\$405,000 \times 2/3 - 135,000$ | 135,000                   | 270,000                               |
| 3   | $\$405,000 \times 3/3 - 270,000$ | 135,000                   | 405,000                               |

**Пример 4.**

В январе 2007 года один из руководителей компании получил право на 300 опционов при условии, что он проработает в компании следующие два года. Цена реализации опциона зависит от показателей компании, достигнутых в связи с деятельностью этого руководителя. Если средний годовой рост прибыли компании составит не менее 15%, то цена выкупа опциона составит \$20, в противном случае – \$25. По оценкам компании на дату соглашения:

- при цене исполнения \$20 – справедливая стоимость опциона \$10;
- при цене исполнения \$25 – справедливая стоимость опциона \$8.

В 2007 году рост прибыли составил 16%, а по итогам 2008 года – 11%.

На конец 2007 года оснований предполагать снижение темпов роста прибыли не было.

**Задание.**

Определить затраты на вознаграждение руководителя в связи с указанным опционом.

**Решение.**

| Год  | Расчет                               | Расходы | Оценка стоимости опциона |
|------|--------------------------------------|---------|--------------------------|
|      |                                      | за год  | на конец периода         |
| 2007 | $300 \times \$10 \times \frac{1}{2}$ | 1,500   | 1,500                    |
| 2008 | $300 \times \$8 - 1,500$             | 900     | 2,400                    |

## 7. КИМФО (IFRIC) 11 – МСФО (IFRS) 2 – Операции с акциями казначейства и с акциями группы

В настоящем толковании рассматриваются два вопроса:

1. Компания может предоставлять своим наемным работникам права на долевыe инструменты (например, опционы на акции), при этом как права, так и сами долевыe инструменты могут предоставляться как компанией, так и акционерами.

Вопрос в том, следует ли учитывать данные операции как сделки, предполагающие расчет *долевыми инструментами* или же *денежными средствами*?

Консенсус 1

Если в обмен на свои собственные долевыe инструменты компания получает услуги, то такая операция должна учитываться как предполагающая расчет *долевыми инструментами*.

Это правило применяется независимо от того, принимает ли компания самостоятельное решение или должна будет выкупить эти долевыe инструменты у третьего лица.

Это правило также применяется независимо от следующих обстоятельств:

- права наемных работников на долевыe инструменты предоставляются самой организацией или ее акционерами;
  - расчет по соглашению о выплатах на основе долевыx инструментов производится организацией или ее акционерами.
2. Второй вопрос затрагивает выплаты на основе долевыx инструментов, в которых участвуют две и более компании, входящие в одну *группу*.

Настоящее толкование рассматривает учет соглашений о выплатах на основе долевыx инструментов в финансовой отчетности *дочерней* компании.

Это могут быть следующие соглашения:

- 2.1. Материнская компания предоставляет права на свои долевыe инструменты напрямую наемным сотрудникам своей дочерней компании (обязанность предоставить долевыe инструменты взяла на себя *материнская компания*).

Консенсус 2.1

В данном случае дочерняя компания отображает услуги в отчетности как операцию с расчетом *долевыми инструментами*, при этом соответствующий прирост признается в собственном капитале в качестве взноса материнской компании.

- 2.2. Дочерняя компания предоставляет права на долевыe инструменты ее материнской компании своим наемным работникам (в данном случае обязанность предоставить долевыe инструменты лежит на *дочерней компании*).

Консенсус 2.2

В данном случае дочерняя компания учитывает эту сделку со своими наемными работниками как операцию, расчет по которой производится *денежными средствами*. Это требование применяется независимо от того, каким образом дочерняя компания получает долевыe инструменты для выполнения своих обязательств перед наемными работниками.

## 8. Раскрытие информации

В целях предоставления пользователям отчетности информации о характере и объемах операций, предполагающих платежи с использованием долевыx инструментов, компания должна раскрыть:

- Описание каждого вида операций, имевших место в течение периода. При этом указывается:
  - порядок расчетов – *долевыми инструментами* или *денежными средствами*;
  - условия приобретения прав;
  - сроки предоставления прав.

- Раскрывается информация о количестве и средневзвешенной цене реализации по каждой следующей группе опционов:
  - имевшихся на начало периода;
  - предоставленных в течение периода;
  - использованных в течение периода;
  - имевшихся на конец периода;
  - право на получение которых потеряно;
  - срок действия которых закончился в течение периода;
  - которые могут быть использованы на конец периода.
- Указывается средневзвешенная цена акций на даты использования опционов в течение периода. Если использование опционов осуществлялось регулярно в течение периода, то может быть указана средневзвешенная цена акций за период.
- По опционам, не использованным на конец года, необходимо указать:
  - интервал по ценам исполнения;
  - средневзвешенный срок, оставшийся до момента их использования.

Компания должна раскрыть информацию о порядке определения справедливой стоимости полученных товаров и услуг либо долевых инструментов, предоставленных в течение периода.

Если справедливая стоимость определялась косвенным методом, то компания должна раскрыть следующую минимальную информацию:

- по опционам, предоставленным в течение периода:
  - средневзвешенную справедливую стоимость на дату оценки и метод определения справедливой стоимости, в том числе:
  - использованную модель оценки и основные исходные данные, включая среднюю стоимость акций, срок действия опциона, предполагаемые дивиденды;
  - порядок определения колебаний цен;
  - какие дополнительные данные использовались при определении справедливой стоимости опционов и каким образом эти данные учитывались.
- по прочим долевым инструментам, предоставленным в течение периода, предоставляется информация о количестве таких инструментов исходя из средней справедливой стоимости и порядка ее определения. Если справедливая стоимость определялась не на основании рыночной стоимости, то необходимо указать порядок ее определения. Следует показать, каким образом ожидаемые дивиденды и иные характеристики долевого инструмента повлияли на оценку его справедливой стоимости.

Если компания определяла справедливую стоимость полученных товаров и услуг прямым методом, то она должна раскрыть информацию о порядке ее определения, была ли основана оценка на рыночной стоимости.

Компания должна раскрыть информацию о влиянии платежей с использованием акций на ее прибыль и убытки.

Для этого необходимо указать следующее:



- общую сумму признанных расходов по всем операциям, предполагающим платежи с использованием акций. Такое раскрытие информации производится в случаях, когда компания не могла квалифицировать полученные товары или услуги в качестве активов. При этом отдельно должны быть показаны расходы по операциям с расчетами долевыми инструментами;
  - текущую стоимость обязательств по операциям с использованием акций на конец года;
  - стоимость обязательств, по которым у партнера на конец года возникло право на получение денежных средств или иных активов по сделке с использованием акций.
- 

**В результате изучения данной темы вы должны были научиться:**

- понимать, что означает «платеж с использованием долевого инструмента»;
- обсуждать проблему оценки справедливой стоимости;
- объяснять разницу между операциями, предполагающими платежи с использованием долевого инструмента, расчет по которым производится денежными средствами, и долевыми инструментами;
- понимать принципы оценки операций обоих этих видов;
- рассчитывать суммы, подлежащие признанию в финансовой отчетности в отношении операций, предполагающих платежи с использованием долевого инструмента.



# **МСФО (IAS) 7**

## **Отчёты о движении денежных средств**

**План сессии**

|                                                                                                      |             |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|
| <b>1. Введение .....</b>                                                                             | <b>2702</b> |
| <b>2. Определения .....</b>                                                                          | <b>2702</b> |
| <b>3. Денежные средства и эквиваленты денежных средств .....</b>                                     | <b>2702</b> |
| <b>4. Представление отчета о движении денежных средств.....</b>                                      | <b>2703</b> |
| <b>5. Операционная деятельность .....</b>                                                            | <b>2704</b> |
| <b>6. Инвестиционная деятельность .....</b>                                                          | <b>2704</b> |
| <b>7. Финансовая деятельность.....</b>                                                               | <b>2707</b> |
| <b>8. Представление данных о движении денежных средств.....</b>                                      | <b>2709</b> |
| 8.1. Представление данных о движении денежных средств от<br>операционной деятельности                | 2709        |
| 8.2. Представление данных о движении денежных средств от<br>инвестиционной и финансовой деятельности | 2710        |
| 8.3. Представление потоков денежных средств в свернутом виде                                         | 2710        |
| <b>9. Формат предоставления отчета о движении денежных средств.....</b>                              | <b>2710</b> |
| 9.1. Прямой метод                                                                                    | 2710        |
| 9.2. Косвенный метод                                                                                 | 2712        |
| <b>10. Прочие требования .....</b>                                                                   | <b>2714</b> |
| 10.1. Движение денежных средств в иностранной валюте                                                 | 2714        |
| 10.2. Отражение в отчете процентов и дивидендов                                                      | 2714        |
| 10.3. Отражение в отчете налогов на прибыль                                                          | 2715        |
| 10.4. Отражение в отчете фьючерсов, форвардов, опционов и свопов                                     | 2716        |
| 10.5. Инвестиции в ассоциированные и совместные компании                                             | 2717        |
| 10.6. Приобретение и продажа дочерних, ассоциированных и<br>совместных компаний                      | 2717        |
| 10.7. Отражение в отчете неденежных операций                                                         | 2717        |
| <b>11. Раскрытие информации .....</b>                                                                | <b>2718</b> |

## 1. Введение

Информация о движении денежных средств компании полезна пользователям финансовой отчетности для оценки ее способности генерировать денежные средства и эквиваленты денежных средств. Целью МСФО (IAS) 7 является :

- представление информации для оценки потребности компании в денежных средствах либо наличии у нее свободных денежных средств;
- представление информации о получении и расходовании денежных средств компании за период;
- обеспечение пользователей финансовой отчетности пониманием инвестиционной и финансовой деятельности, осуществляемой компанией.

Компания обязана готовить отчет о движении денежных средств в соответствии с требованиями данного стандарта и предоставлять его в качестве неотъемлемой части своей финансовой отчетности за каждый период, когда такая отчетность предоставляется.

Отчет о движении денежных средств совместно с остальной финансовой отчетностью позволяет пользователю оценить изменения в чистых активах компании, финансовую структуру компании (в т.ч. ликвидность, платежеспособность), способность компании влиять на суммы и сроки платежей для адаптации к меняющимся обстоятельствам и возможностям. На основании отчета можно получить информацию о способности компании создавать денежные средства и их эквиваленты, разработать модели для оценки и сопоставления дисконтированной стоимости будущих поступлений и платежей денежных потоков различных компаний.

Отчет увеличивает сопоставимость отчетности компаний в целом, поскольку нивелирует эффекты от использования различных бухгалтерских подходов при отражении одинаковых событий.

## 2. Определения

**Денежные средства (*cash*)** – это денежные средства на банковских счетах, в кассе, а также бессрочные банковские депозиты, выдаваемые по требованию.

**Денежные эквиваленты (*cash equivalents*)** – это краткосрочные высоколиквидные инвестиции, легко конвертируемые в заранее известное количество денежных средств и подвергающиеся незначительному риску изменения их стоимости.

**Потоки денежных средств (*cash flows*)** – это притоки (поступления) и оттоки (выплаты) денежных средств и их эквивалентов.

**Операционная деятельность (*operating activities*)** – это основная, приносящая выручку, деятельность компании, а также прочая деятельность, не относящаяся к финансовой и инвестиционной деятельности.

**Инвестиционная деятельность (*investing activities*)** – это приобретение и продажа долгосрочных активов и других инвестиций, не относящихся к денежным эквивалентам.

**Финансовая деятельность (*financing activities*)** – это операции, приводящие к изменениям размера и состава собственного капитала и заемных средств компании.

## 3. Денежные средства и эквиваленты денежных средств

Эквиваленты денежных средств предназначены в большей мере для удовлетворения краткосрочных денежных обязательств компании, чем для инвестиций или других целей.

Для того чтобы инвестицию можно было классифицировать в качестве денежных средств необходимо, чтобы она:

- была легко обратимой в заранее известное количество денежных средств;
- подвержена незначительному риску изменения стоимости;
- имела первоначальный срок погашения не более трех месяцев.

Примеры эквивалентов денежных средств:

- депозиты до востребования и краткосрочные депозиты;
- векселя по предъявлению или краткосрочные векселя (до 3-х месяцев) крупных компаний;
- привилегированные акции с фиксированной датой выплаты, приобретенные незадолго до их погашения;
- краткосрочные облигации (до 3-х месяцев) крупных компаний.

В некоторых случаях банковские овердрафты, возмещаемые по требованию, составляют неотъемлемую часть управления денежными средствами компании. Характерной чертой таких соглашений с банками является частое изменение сальдо по счету в банке от положительного к отрицательному. В таких случаях банковские овердрафты учитываются в качестве компонента денежных средств и их эквивалентов, не смотря на то, что обычно банковские займы обычно рассматриваются как финансовая деятельность.

Движение денежных средств между статьями, являющимися денежными средствами и их эквивалентами, не включаются в отчет о движении денежных средств, т.к. это является частью управления денежными средствами компании, а не ее операционной, инвестиционной или финансовой деятельностью.

#### 4. Представление отчета о движении денежных средств

Отчет о движении денежных средств должен представлять данные о движении денежных средств в разрезе:

- операционной;
- инвестиционной;
- финансовой деятельности.

Учитывая тот факт, что пользователи отчетности оценивают воздействие каждого вида деятельности на общее финансовое положение компании, данный стандарт разрешает компании представлять данные по операционной, инвестиционной и финансовой деятельности таким образом, который более всего соответствует характеру ее деятельности.

Одна операция может включать денежные средства, классифицируемые по-разному.

##### Пример 1.

Компания перечислила банку средства в размере \$12,000 в счет погашения задолженности по предоставленному ранее кредиту. При этом данная сумма включает \$10,000, направленные на погашение тела кредита, и уплаченные проценты в размере \$2,000.

##### Задание.

Каким образом данная транзакция должна быть отражена в отчете о движении денежных средств?

**Решение.**

\$10,000, направленные на погашение тела кредита, должны быть отражены как отток денежных средств по финансовой деятельности. \$2,000, направленные на уплату процентов, – как отток денежных средств по операционной деятельности либо как отток по финансовой деятельности. Главное, чтобы выбранный способ применялся последовательно и не противоречил принятой учетной политике.

**5. Операционная деятельность**

Операционная деятельность включает все операции, не относящиеся к финансовой или инвестиционной деятельности.

Необходимость отдельного раскрытия информации по операционной деятельности обусловлена тем фактом, что она показывает, способна ли компания только при помощи основной деятельности генерировать достаточное для ее жизнедеятельности количество денежных средств без привлечения дополнительного финансирования.

В общем смысле, денежные потоки, которые имеют отношение или являются следствием событий, отраженных в отчете о прибыли и убытках, представляют денежные потоки от операционной деятельности. Операционная деятельность включает основную деятельность компании, приносящую доход, а также производство и продажу продукции, выполнение работ и предоставление услуг.

Примеры движения денежных средств от операционной деятельности:

Притоки:

- поступления от продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг;
- поступление платежей от аренды, гонорары, комиссионные;
- поступление страховых премий;
- поступления по возврату налоговых платежей.

Оттоки:

- выплаты поставщикам товаров, работ, услуг;
- выплаты работникам и от их лица;
- выплаты страховым компаниям по страховым полисам;
- налоговые платежи.

**6. Инвестиционная деятельность**

Инвестиционная деятельность включает операции по приобретению и продаже недвижимости, оборудования, других долгосрочных активов, а также долговых и долевого финансовых инструментов, не являющихся денежными эквивалентами и удерживаемых для продажи.

Необходимость отдельного раскрытия информации по инвестиционной деятельности обусловлена тем фактом, что она показывает объем денежных средств, направленных на создание будущего дохода и, как следствие, генерирование будущих потоков денежных средств.

Примеры движения денежных средств от инвестиционной деятельности:

Притоки:

- поступления от продажи основных средств, нематериальных активов и прочих

необоротных активов;

- поступления от продажи акций, долей и долговых инструментов, за исключением тех из них, которые выступают как эквиваленты денежных средств (операционная деятельность) или финансовых инструментов (финансовая деятельность);
- поступления по займам выданным;
- поступления в погашение выданных ранее авансов, осуществленных в пользу третьих сторон, за исключением выплат, произведенным компаниями в порядке осуществления операционной деятельности (авансовые платежи).

Оттоки:

- выплаты на приобретение необоротных активов, в том числе платежи, связанные с капитализированными затратами на разработки и с основными средствами собственного производства;
- выплаты по приобретению акций, долей и долговых инструментов, за исключением тех из них, которые выступают как эквиваленты денежных средств (операционная деятельность) или финансовых инструментов (финансовая деятельность);
- выплаты по авансам, предоставленным третьим сторонам, за исключением выплат, произведенных компаниям в порядке осуществления операционной деятельности (авансовые платежи);
- выплаты в погашение авансов, полученных ранее от третьих сторон, за исключением авансов, произведенных компаниям в порядке осуществления операционной деятельности (авансовые платежи).

## Пример 2.

### Выдержки из отчета о финансовом положении (млн. долл.)

|                                                                | 30.09.08 г. | 30.09.07 г. |
|----------------------------------------------------------------|-------------|-------------|
| <b>Внеоборотные активы</b>                                     |             |             |
| Основные средства                                              | 1,570       | 600         |
| <b>Капитал</b>                                                 |             |             |
| Резерв переоценки основных средств                             | 59          | 10          |
| <b>Долгосрочные обязательства</b>                              |             |             |
| Облигации выпущенные                                           | 16          | -           |
| <b>Краткосрочные обязательства</b>                             |             |             |
| Кредиторская задолженность перед поставщиками основных средств | -           | 150         |

В течение отчетного периода на основные средства повлияли следующие операции.

1. Амортизация основных средств за отчетный период составила \$210 млн.
2. Убыток от обесценения основных средств за отчетный период составил \$66 млн.
3. В качестве оплаты за приобретенное основное средство была выпущена облигация. Погашение облигации за отчетный период составило \$2 млн.
4. Основное средство, приобретенное по договору финансовой аренды, капитализировано в сумме \$165 млн., из них \$15 млн. уплачено лизинговой компании в течение отчетного периода.
5. Произведен обмен старой доменной печи остаточной стоимостью \$24 млн. на новую печь. Оплата составила \$400 млн. (с учетом скидки 10%, полученной в результате



обмена).

6. Изменение резерва переоценки основных средств включает отложенный налог, начисленный с суммы дооценки по ставке 30%.
7. Не принимать в расчет суммы НДС в составе кредиторской задолженности перед поставщиками основных средств.

**Задание.**

Рассчитать денежные средства, уплаченные при приобретении основных средств за отчетный период, в результате инвестиционной деятельности.

**Решение.**

**Шаг 1.** Расчет приобретения основных средств за денежные средства в результате инвестиционной деятельности.

| Основные средства<br>(остаточная стоимость)                                                                                            |            |                                                                    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|--------------------------------------------------------------------|
|                                                                                                                                        | 600        |                                                                    |
| Основное средство,<br>приобретенное по облигации –<br>финансовая деятельность                                                          | [P1] 18    | 210 Амортизация основных средств<br>за отчетный период             |
| Основное средство,<br>приобретенное по финансовой<br>аренде – финансовая деятельность                                                  | 165        | 66 Убыток от обесценения<br>основных средств за отчетный<br>период |
| Переоценка основных средств –<br>неденежная операция                                                                                   | [P2] 70    | 24 Выбытие остаточной стоимости<br>доменной печи                   |
| Скидка в составе поступившей по<br>обмену новой доменной печи –<br>неденежная оплата                                                   | [P3] 44    |                                                                    |
| Приобретение за отчетный период<br>за денежные средства в результате<br>инвестиционной деятельности –<br><b>балансирующая величина</b> | <b>973</b> |                                                                    |
|                                                                                                                                        | 1,570      |                                                                    |

**P1**

|                                                                                         |    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Облигация на конец отчетного периода, выпущенная при приобретении<br>основного средства | 16 |
| Погашение облигации за отчетный период                                                  | 2  |
| Облигация, выпущенная при приобретении основного средства (16 + 2)                      | 18 |

**P2**

|                                                            |    |
|------------------------------------------------------------|----|
| Увеличение резерва переоценки за отчетный период (59 – 10) | 49 |
| Дооценка отчетного периода (49 / 0.7)                      | 70 |

**P3**

|                                                                                                 |     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Первоначальная стоимость поступившей по обмену новой доменной печи<br>400 x 100% / 90%          | 444 |
| Оплаченная часть новой обменной печи неденежными средствами (старой доменной печью) (444 – 400) | 44  |

**Шаг 2.** Расчет денежных средств, уплаченных при приобретении основных средств за отчетный период, в результате инвестиционной деятельности.

|                                                                                                                              |       |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|
| Приобретение за отчетный период за денежные средства в результате инвестиционной деятельности                                | 973   |
| Уменьшение кредиторской задолженности перед поставщиками основных средств (150 – 0)                                          | 150   |
| Денежные средства, уплаченные при приобретении основных средств за отчетный период, в результате инвестиционной деятельности | 1,123 |

**7. Финансовая деятельность**

Финансовая деятельность включает получение и возврат ресурсов собственникам и кредиторам.

Необходимость отдельного раскрытия информации по финансовой деятельности обусловлена тем фактом, что она необходима для прогнозирования платежей по требованиям сторон, предоставивших компании капитал.

Притоки:

- поступления от эмиссии акций;
- поступления по выпущенным облигациям, векселям и прочим долговым ценным бумагам;
- поступления по кредитам и займам полученным.

Оттоки:

- выплаты собственникам при выкупе или погашении акций;
- выплаты при выкупе или погашении облигаций векселей и прочих долговых ценных бумаг;
- выплаты по кредитам и займам полученным;
- выплаты арендатором, осуществленные в счет погашения обязательств по финансовой аренде.

**Пример 3.**

**Выдержки из отчета о финансовом положении (тыс. долл.)**

30.06.08 г.      30.06.07 г.

**Капитал**

|                                      |       |       |
|--------------------------------------|-------|-------|
| Акционерный капитал (номинал \$0.25) | 1,225 | 1,000 |
| Эмиссионный доход                    | 525   | 70    |

За отчетный период произошло две эмиссии акций.

Выпуск 800 акций по цене \$0.75 тыс. Половина акций предоставлена сотрудникам по льготной подписке. По условию подписки работники оплачивают \$0.70 тыс. за акцию. Расходы по льготной подписке отнесены на затраты по оплате труда.

На 30.06.08 г. акционеры не оплатили 1/5 от величины эмиссионного дохода по второй эмиссии.

**Задание.**  
Рассчитать денежные средства, полученные от эмиссии акций, в результате финансовой деятельности.

**Решение.**

**Шаг 1.** Расчет денежных средств, полученных в результате первой эмиссии.

|                                                                                |     |
|--------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Оплата первой эмиссии внешними лицами ( $800 \times \frac{1}{2} \times 0.75$ ) | 300 |
| Оплата первой эмиссии сотрудниками ( $800 \times \frac{1}{2} \times 0.70$ )    | 280 |
| Денежные средства, полученные в результате первой эмиссии ( $300 + 280$ )      | 580 |

**Шаг 2.** Расчет увеличения акционерного капитала и эмиссионного дохода в результате двух эмиссий.

| Акционерный капитал                              |       | Эмиссионный доход                                |    |
|--------------------------------------------------|-------|--------------------------------------------------|----|
|                                                  | 1 000 |                                                  | 70 |
| [P1] 200 Первая эмиссия                          |       | [P1] 400 Первая эмиссия                          |    |
| 25 Вторая эмиссия –<br>балансирующая<br>величина |       | 55 Вторая эмиссия –<br>балансирующая<br>величина |    |
| 1,225                                            |       | 525                                              |    |

**P1**

|                                                                                    |     |
|------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Увеличение акционерного капитала в результате первой эмиссии ( $800 \times 0.25$ ) | 200 |
| Увеличение эмиссионного дохода в результате первой эмиссии ( $800 \times 0.50$ )   | 400 |

**Шаг 3.** Расчет денежных средств, полученных в результате второй эмиссии.

|                                                                            |    |
|----------------------------------------------------------------------------|----|
| Оплата акционерного капитала в результате второй эмиссии                   | 25 |
| Оплата эмиссионного дохода в результате второй эмиссии ( $55 \times 4/5$ ) | 44 |
| Денежные средства, полученные в результате второй эмиссии ( $25 + 44$ )    | 69 |

**Шаг 4.** Расчет денежных средств, полученных в результате двух эмиссий.

|                                                                        |     |
|------------------------------------------------------------------------|-----|
| Денежные средства, полученные в результате первой эмиссии              | 580 |
| Денежные средства, полученные в результате второй эмиссии              | 69  |
| Денежные средства, полученные в результате двух эмиссий ( $580 + 69$ ) | 649 |

## 8. Представление данных о движении денежных средств

### 8.1. Представление данных о движении денежных средств от операционной деятельности

Денежные потоки от операционной деятельности могут быть представлены используя:

- прямой метод, при котором раскрывается информация об основных видах валовых денежных поступлений и платежей;
- косвенный метод, при котором чистая прибыль или убыток корректируются с учетом операций неденежного характера, отложенных или будущих денежных поступлений и статей доходов, связанных с движением денежных средств по инвестиционной или финансовой деятельности.

Хотя косвенный метод чаще используется на практике, поощряется использование прямого метода, так как он обеспечивает представление информации, позволяющей оценить и спроектировать будущие денежные потоки, что не может быть достигнуто при использовании косвенного метода.

Информация об основных видах валовых денежных поступлениях и платежах для подготовки отчета прямым методом может быть получена:

- либо из учетных записей компании;
- либо путем корректировки продаж, себестоимости продаж и других статей в отчете о совокупном доходе с учетом следующего:
  - изменений в запасах, операционной дебиторской и кредиторской задолженности в течение периода;
  - недежных статей;
  - прочих статей, ведущих к возникновению инвестиционных или финансовых денежных потоков.

При подготовке отчета о движении денежных средств косвенным методом чистый поток денежных средств от операционной деятельности определяется путем корректировки прибыли или убытка на следующие статьи:

- 1. неденежные статьи доходов и расходов:**
  - амортизацию основных средств,
  - амортизацию нематериальных активов,
  - убыток от обесценения основных средств,
  - переоценку инвестиционной собственности,
  - переоценку финансовых активов, предназначенных для торговли и пр.;
- 2. статьи доходов и расходов, которые приносят притоки и оттоки денежных средств по инвестиционной и финансовой деятельности:**
  - прибыль (убыток) от продажи основных средств;
  - прибыль (убыток) от продажи ценных бумаг;
  - курсовые разницы по кредитам/займам полученным и пр.;
- 3. статьи доходов и расходов, которые отражаются в отчете о движении денежных средств отдельной строкой:**
  - проценты к уплате;
  - проценты к получению;
  - дивиденды к получению;
- 4. изменения текущих активов и текущих обязательств, а также прочих статей отчета о финансовом положении, не относящихся ни к инвестиционной, ни к финансовой деятельности:**

- запасы;
- торговая дебиторская и кредиторская задолженность;
- авансы выданные и полученные по основной деятельности;
- переплата по налогам (кроме налогов, которые можно прямо отнести к инвестиционной или финансовой деятельности);
- обязательства по налогам (кроме налогов, которые можно прямо отнести к инвестиционной или финансовой деятельности);
- авансы персоналу компании и обязательства перед персоналом компании;
- дебиторская задолженность страховой компании по страховому возмещению;
- прочая дебиторская и кредиторская задолженность, не относящаяся ни к инвестиционной, ни к финансовой деятельности и пр.

## 8.2. Представление данных о движении денежных средств от инвестиционной и финансовой деятельности

Компания должна отдельно предоставлять основные виды валовых денежных поступлений и валовых денежных платежей, возникающих от инвестиционной и финансовой деятельности, за исключением денежных поступлений и платежей, описанных в следующем пункте, данные о которых предоставляются на основе взаимозачета.

## 8.3. Представление потоков денежных средств в свернутом виде

В большинстве случаев при составлении отчета о движении денежных средств необходимо притоки и оттоки от денежных операций представлять отдельно. Например, денежные средства, направленные на приобретение основных средств, отражаются отдельно от сумм, полученных при реализации основных средств. Но в тоже время по некоторым операциям возможно представление в свернутом виде.

Примеры денежных потоков, которые могут представляться в отчете о движении денежных средств в свернутом виде:

- поступления и выплаты от имени клиентов, когда движение денежных средств в большей степени отражает деятельность клиента, нежели самой компании (например, акцептование (и выплата) по банковскому депозиту по требованию, арендная плата, собираемая от имени собственников объекта недвижимости (и выплачиваемая им));
- поступления и выплаты по статьям, характеризующимся высокой оборачиваемостью, крупными суммами и короткими сроками погашения (например, приобретение и продажа инвестиций, авансовые выплаты и погашение краткосрочных займов).

## 9. Формат предоставления отчета о движении денежных средств

### 9.1. Прямой метод

Отчет о движении денежных средств за период с ... по ...

#### Потоки денежных средств от операционной деятельности

|                                                              |          |          |
|--------------------------------------------------------------|----------|----------|
| Поступления от покупателей                                   | X        |          |
| Оплата поставщикам и работникам                              | (X)      |          |
| <b>Денежные средства от операционной деятельности</b>        | <b>X</b> |          |
| Уплаченные проценты                                          | (X)      |          |
| Уплаченный налог на прибыль                                  | (X)      |          |
| <b>Чистые денежные средства от операционной деятельности</b> |          | <b>X</b> |

**Потоки денежных средств от инвестиционной деятельности**

|                               |     |
|-------------------------------|-----|
| Продажа основных средств      | X   |
| Приобретение основных средств | (X) |
| Полученные проценты           | X   |
| Полученные дивиденды          | X   |

**Чистые денежные средства от инвестиционной деятельности** X

**Потоки денежных средств от финансовой деятельности**

|                                             |     |
|---------------------------------------------|-----|
| Поступления от эмиссии акций                | X   |
| Поступления от долгосрочных займов          | X   |
| Погашение обязательств по финансовой аренде | (X) |
| Уплаченные дивиденды                        | (X) |

**Чистые денежные средства от финансовой деятельности** X

**Чистое приращение денежных средств и эквивалентов денежных средств** X

**Денежные средства и эквиваленты денежных средств на начало периода** X

**Денежные средства и эквиваленты денежных средств на конец периода** X

Формулы для пересчета статей отчета о совокупном доходе по прямому методу приводятся ниже.

| <u>По начислению</u>            | <u>Прибавить</u>                                                   | <u>Вычесть</u>                                                                                         | <u>По кассовому методу</u>                               |
|---------------------------------|--------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------|
| Чистые продажи                  | + Дебиторская задолженность на начало                              | - Дебиторская задолженность на конец<br>Списанная дебиторская задолженность                            | = Денежные средства, полученные от покупателей           |
| Себестоимость проданных товаров | + Запасы на конец<br>Кредиторская задолженность на начало          | - Амортизация<br>Запасы на начало<br>Кредиторская задолженность на конец                               | = Денежные средства, уплаченные поставщикам              |
| Операционные расходы            | + Предоплаченные расходы на конец<br>Начисленные затраты на начало | - Амортизация<br>Предоплаченные расходы на начало<br>Начисленные затраты на конец<br>Безнадежные долги | = Денежные средства, уплаченные по операционным расходам |

Из вышеизложенного видно, что суммы, которые составляют операционный раздел отчета о движении денежных средств, при применении прямого метода являются расчетными; они не отражаются напрямую на бухгалтерских счетах. Дополнительные усилия, которые



требуются для подготовки отчета прямым методом, могут быть одной из причин, по которой составители отчетности предпочитают косвенный метод.

## 9.2. Косвенный метод

Отчет о движении денежных средств за период с ... по ...

### Потоки денежных средств от операционной деятельности

|                                                              |     |   |
|--------------------------------------------------------------|-----|---|
| Прибыль до налогов                                           | X   |   |
| Корректировки на:                                            |     |   |
| амортизацию                                                  | X   |   |
| инвестиционный доход                                         | (X) |   |
| проценты начисленные                                         | X   |   |
| Операционная прибыль до изменения оборотного капитала        | X   |   |
| уменьшение торговой дебиторской задолженности                | X   |   |
| увеличение запасов                                           | (X) |   |
| увеличение торговой кредиторской задолженности               | X   |   |
| <b>Денежные средства от операционной деятельности</b>        | X   |   |
| Уплаченные проценты                                          | (X) |   |
| Уплаченный налог на прибыль                                  | (X) |   |
| <b>Чистые денежные средства от операционной деятельности</b> |     | X |

### Потоки денежных средств от инвестиционной деятельности

|                                                                |     |   |
|----------------------------------------------------------------|-----|---|
| Продажа основных средств                                       | X   |   |
| Приобретение основных средств                                  | (X) |   |
| Полученные проценты                                            | X   |   |
| Полученные дивиденды                                           | X   |   |
| <b>Чистые денежные средства от инвестиционной деятельности</b> |     | X |

### Потоки денежных средств от финансовой деятельности

|                                             |     |  |
|---------------------------------------------|-----|--|
| Поступления от эмиссии акций                | X   |  |
| Поступления от долгосрочных займов          | X   |  |
| Погашение обязательств по финансовой аренде | (X) |  |
| Уплаченные дивиденды                        | (X) |  |

### Чистые денежные средства от финансовой деятельности

|                                                                           |  |   |
|---------------------------------------------------------------------------|--|---|
| <b>Чистое приращение денежных средств и эквивалентов денежных средств</b> |  | X |
| <b>Денежные средства и эквиваленты денежных средств на начало периода</b> |  | X |
| <b>Денежные средства и эквиваленты денежных средств на конец периода</b>  |  | X |

Нижеприведенная таблица, являющаяся фактически расширенным балансовым уравнением, поможет понять суть корректировок, необходимых для трансформации

значения чистой прибыли, рассчитанной по методу начислений, в значение, рассчитанное по кассовому методу (для косвенного метода).

| Текущие активы | - Долгосрочные активы | = Текущие обязательства | + Долгосрочные обязательства | + Доход    | Поправки   |
|----------------|-----------------------|-------------------------|------------------------------|------------|------------|
| 1 Прирост      |                       | =                       |                              | Прирост    | Уменьшение |
| 2 Уменьшение   |                       | =                       |                              | Уменьшение | Прирост    |
| 3              |                       | = Прирост               |                              |            | Прирост    |
| 4              |                       | = Уменьшение            |                              |            | Уменьшение |

Например, в соответствии со строкой 1 таблицы продажа в кредит увеличит дебиторскую задолженность и доход по методу начисления, но не повлияет на денежные средства.

Следовательно, сумма прироста вычитается из дохода по методу начисления для расчета дохода по кассовому методу. Последняя колонка показывает, что прирост стоимости текущих активов вычитается из дохода для расчета денежного потока.

Подобным образом прирост величины текущих обязательств (строка 3 в таблице) прибавляется к доходу для расчета денежного потока.

Приведем сводную таблицу для подготовки отчета о движении денежных средств прямым и косвенным методами.

| Отчет о совокупном доходе<br>(Начисление) | Положит. корректировки                                                     | Отрицат. корректировки                                                                                                         | Денежные потоки от операционной деятельности<br>(Касса) |
|-------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------|
| Чистые продажи                            | + Дебиторская задолженность (ДЗ) на начало<br>+ Отложенный доход на конец  | - ДЗ на конец<br>- Списанная ДЗ за период<br>- Отложенный доход на начало                                                      | Деньги, поступившие от покупателей                      |
| Себестоимость продаж                      | + Кредиторская задолженность (КЗ) на начало<br>+ Запасы на конец           | - КЗ на конец<br>- Запасы на начало                                                                                            | Деньги, уплаченные поставщикам                          |
| Операционные расходы                      | + Предоплаченные расходы на конец<br>+ Начисленные обязательства на начало | - Амортизация<br>- Расходы по безнадежным долгам<br>- Предоплаченные расходы на начало<br>- Начисленные обязательства на конец | Денежные операционные расходы                           |

|                              |                                                                                          |                                                                                          |                                                    |
|------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------|
| Прочие расходы               | + Амортизация премии по облигациям                                                       | - Амортизация дисконта по облигациям                                                     | Уплаченные проценты                                |
| Прочие доходы и убытки       | + Убытки от инвестиционной и финансовой деятельности                                     | - Прибыли от инвестиционной и финансовой деятельности                                    | 0                                                  |
| Расходы по налогу на прибыль | + Отложенные налоговые активы на конец<br>+ Отложенные налоговые обязательства на начало | - Отложенные налоговые активы на начало<br>- Отложенные налоговые обязательства на конец | Уплаченный налог на прибыль                        |
| <b>Чистая прибыль</b>        | <b>Всего положительные корректировки</b>                                                 | <b>Всего отрицательные корректировки</b>                                                 | <b>Денежный поток от операционной деятельности</b> |

## 10. Прочие требования

### 10.1. Движение денежных средств в иностранной валюте

Движение денежных средств, возникающее в ходе операций с иностранной валютой, должно отражаться в той валюте, в какой компания составляет отчетность. Для этих целей должен применяться курс иностранной валюты на дату возникновения денежного потока.

Все денежные потоки зарубежной дочерней компании также должны быть конвертированы по курсу, действовавшему на дату возникновения потока денежных средств.

Нереализованная прибыль/убытки по курсовым разницам не являются движением денежных средств.

Однако, учитывая тот факт, что информация в отчете о движении денежных средств должна быть представлена таким образом, чтобы обеспечить полное согласование между начальным и конечным остатками денежных средств, отраженных в отчёте о финансовом положении, в целях корректного отражения конечного остатка денежных средств в отчете необходимо отдельной строкой отразить влияние изменений обменных курсов на имеющиеся или подлежащие выплате денежные средства в иностранной валюте. То есть расчетное сальдо должно равняться фактическому остатку денежных средств.

Указанный стандарт допускает использование валютного курса, близкого к фактическому курсу обмена. Например, при учете операций с иностранной валютой или при конвертировании потоков денежных средств зарубежной дочерней компании может использоваться средневзвешенное значение обменного курса за отчетный период.

### 10.2. Отражение в отчете процентов и дивидендов

Информацию о движении денежных средств, обусловленном получением и выплатой процентов и дивидендов, следует раскрывать отдельно и соответственно классифицировать как потоки по операционной, инвестиционной или финансовой деятельности.

В отчете о движении денежных средств раскрывается информация о совокупных процентных платежах в течение отчетного периода.

Выплаченные проценты, полученные проценты и полученные дивиденды могут классифицироваться как потоки денежных средств по операционной деятельности, если они участвуют в формировании чистой прибыли.

Альтернативным образом выплаченные проценты, полученные проценты и полученные дивиденды могут рассматриваться соответственно как потоки денежных средств по финансовой или инвестиционной деятельности, поскольку они представляют собой затраты на приобретение финансовых ресурсов или доход на инвестированный капитал.

Выплаченные дивиденды могут классифицироваться как потоки денежных средств по финансовой деятельности, так как они представляют собой затраты на приобретение финансовых ресурсов.

Альтернативным образом выплаченные дивиденды могут отражаться как денежные потоки денежных средств по операционной деятельности с целью помочь пользователям оценить способность компании выплачивать дивиденды за счет денежных средств, формируемых операционной деятельностью.

### 10.3. Отражение в отчете налогов на прибыль

Выплаты налогов обычно относятся к потокам по операционной деятельности. В тех случаях, когда связанные с налогами потоки денежных средств относятся к двум и более видам деятельности, в отчете раскрывается информация об общей сумме выплаченных налогов.

Информация о движении денежных средств, обусловленном выплатой налогов на прибыль, должна раскрываться отдельно, а соответствующие потоки денежных средств должны классифицироваться как операционная деятельность, за исключением случаев, когда такие денежные средства можно однозначно соотнести с финансовой или инвестиционной деятельностью.

В то время как расходы по налогам несложно соотнести с инвестиционной или финансовой деятельностью, денежные выплаты налогов нецелесообразно идентифицировать аналогичным образом, в связи с тем что расходы могут возникнуть в периоде, отличном от периода, в котором возникли денежные потоки по соответствующей облагаемой налогом операции.

При целесообразности соотнесения денежных потоков по налогам с конкретными операциями они классифицируются как инвестиционная или финансовая деятельность (в зависимости от того, что является более приемлемым).

#### Пример 4.

##### Выдержки из отчета о финансовом положении (тыс. долл.)

|                                             | 30.06.08 г. | 30.06.07 г. |
|---------------------------------------------|-------------|-------------|
| <b>Капитал</b>                              |             |             |
| Резерв переоценки                           | 470         | 400         |
| <b>Долгосрочные обязательства</b>           |             |             |
| Отложенные налоговые обязательства          | 19          | 3           |
| <b>Краткосрочные обязательства</b>          |             |             |
| Обязательство по текущему налогу на прибыль | 26          | 20          |

**Выдержка из отчета о совокупных доходах за 2008 г. (тыс. долл.)**

Расходы по налогу на прибыль 27

Дополнительная информация.

В течение отчетного периода компания не погашала задолженность по налогу на прибыль неденежными средствами.

Изменение резерва переоценки основных средств включает отложенный налог, начисленный с суммы дооценки по ставке 30%.

**Задание.**

Рассчитать налог на прибыль уплаченный.

**Решение.**

**Отложенное налоговое обязательство,  
Обязательство по текущему налогу на прибыль**

|                                                         |    |                                                                                                  |
|---------------------------------------------------------|----|--------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                         |    | 3 + 20                                                                                           |
| Налог на прибыль уплаченный –<br>балансирующая величина | 35 | 27 Расходы по текущему и отложенному налогу на прибыль, начисленные в отчете о совокупном доходе |
|                                                         |    | [P1] 30 Расходы по отложенному налогу на прибыль, начисленные в капитале                         |
|                                                         |    | 19 + 26                                                                                          |

**P1**

|                                                                             |     |
|-----------------------------------------------------------------------------|-----|
| Увеличение резерва переоценки за отчетный период (470 – 400)                | 70  |
| Дооценка отчетного периода (70 / 0.7)                                       | 100 |
| Отложенный налог с дооценки отчетного периода (100 – 70 или 70 / 0.7 x 0.3) | 30  |

**10.4. Отражение в отчете фьючерсов, форвардов, опционов и свопов**

МСФО (IAS) 7 предусматривает, что денежные поступления и платежи по фьючерсам, форвардам, опционам и свопам должны отражаться в составе инвестиционной деятельности, за исключением случаев, когда:

- 1) такие контракты предназначены для торговли и должны отражаться в составе операционной деятельности;
- 2) поступления и платежи трактуются компанией как финансовая деятельность и соответствующим образом отражаются в отчете.

Далее, когда подобный контракт предназначен для хеджирования конкретной позиции, денежные потоки по нему отражаются так же, как и по хеджируемой позиции.



**10.5. Инвестиции в ассоциированные и совместные компании**

При представлении в отчетности денежных потоков ассоциированной компании инвестор ограничивается движением денежных средств между ним и объектом инвестирования, например дивидендами и авансовыми платежами.

Компания, которая представляет отчетность по своему участию в совместно контролируемой компании, используя метод пропорциональной консолидации, включает свою долю денежных потоков совместно контролируемой организации.

Компания, отражающая инвестиции в совместную деятельность долевым методом, при представлении потоков денежных средств по совместной деятельности ограничивается движением денежных средств между ним и объектом инвестирования.

**10.6. Приобретение и продажа дочерних, ассоциированных и совместных компаний**

МСФО (IAS) 7 требует отдельного представления в разделе инвестиционной деятельности отчета информации о движении денежных средств, произошедших вследствие приобретения или продажи дочерних, ассоциированных и совместных компаний.

В соответствии со стандартом требуется раскрытие следующей информации:

- 1) общая стоимость сделки;
- 2) доля, покрытая денежными средствами и денежными эквивалентами;
- 3) сумма денежных средств и денежных эквивалентов в распоряжении дочерней компании;
- 4) стоимость активов (кроме денежных средств и эквивалентов) и обязательств, сгруппированных по основным категориям.

При этом потоки денежных средств в результате выбытия не подлежат вычету из потоков, сформированных в результате приобретения, но сумма выплаченных (или полученных) денежных средств в результате приобретения (или продажи) отражается за вычетом приобретенных (или выбывающих) вместе с объектом денежных средств.

**Пример 5.****Приобретение компании, имеющей остатки денежных средств**

Компания А приобрела компанию Б. Сумма сделки \$120 млн. При этом компания Б на момент приобретения имеет остаток денежных средств в размере \$10 млн. В своем отчете о движении денежных средств компания А отражает отток в размере \$110 млн. (120 – 10).

**10.7. Отражение в отчете неденежных операций**

Инвестиционные и финансовые операции, не требующие использования денежных средств, в отчет о движении денежных средств не включаются, но они обязательно должны быть раскрыты в примечаниях к отчетности.

Примеры неденежных финансовых и инвестиционных операций:

- 1) приобретение активов посредством финансовой аренды либо путем принятия на себя каких-либо обязательств;
- 2) приобретение компании посредством эмиссии акций;
- 3) конвертирование задолженности в собственный капитал.



## 11. Раскрытие информации

Компания должна раскрыть состав денежных средств и денежных эквивалентов и, если есть разница между значением, отраженным в отчёте о финансовом положении, и значением, отраженным в отчете о движении денежных средств, дать пояснения по поводу этой разницы.

Кроме этого, компания раскрывает информацию о своей учетной политике, определяющей состав денежных средств (и их эквивалентов), и если имели место какие-либо изменения учетной политики, регламентирующей определение компонентов денежных средств (и их эквивалентов), то эта информация также должна быть раскрыта в первом комплекте отчетности, составленном после внесения таких изменений.

Пользователям отчетности для оценки ликвидности и платежеспособности может потребоваться дополнительная информация. С этой целью стандарт устанавливает обязательные и рекомендуемые раскрытия.

### 1) Обязательные раскрытия.

Любые ограничения на использование значительных сумм денежных средств и денежных эквивалентов должны быть раскрыты и сопровождаются комментариями менеджмента.

### 2) Рекомендуемые раскрытия:

- суммы пока не привлеченных, но возможных займов, которые могут быть предоставлены для финансирования операционной деятельности в будущем, а также для погашения основной суммы долга с указанием каких-либо ограничений на привлечение таких займов;
- для инвестиций в совместные предприятия при консолидации по пропорциональному методу – агрегированные значения денежных потоков от операционной, финансовой и инвестиционной деятельности, которые относятся к этим инвестициям;
- агрегированные значения денежных потоков, возникших вследствие прироста производительности, отдельно от денежных потоков, требующихся для поддержания нормальной производительности;
- денежные потоки по сегментам.

Ниже приведен пример отчета о движении денежных средств, составленный косвенным методом

#### Пример 6.

#### *ОАО "Пивоваренная компания "Балтика" и дочерние общества*

*Консолидированный отчет о движении денежных средств за год, заканчивающийся 31 декабря 2005 г.*

|                                    | 2005 г.<br>'000 Euro | 2004 г.<br>'000 Euro |
|------------------------------------|----------------------|----------------------|
| <b>ОПЕРАЦИОННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ</b>   |                      |                      |
| Чистая прибыль за год              | 190,383              | 110,599              |
| Корректировки:                     |                      |                      |
| Износ и амортизация                | 69,943               | 58,700               |
| Убыток от выбытия основных средств | 1,767                | 730                  |
| Доход от зависимых компаний        | (945)                | (902)                |
| Расходы по уплате процентов        | 3,428                | 2,547                |
| Проценты полученные                | (9,431)              | (2,974)              |

|                                                                                                     |                  |                  |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------|------------------|
| Расходы по налогу на прибыль                                                                        | 47,471           | 35,863           |
| <b>Прибыль от операций до учета изменений в оборотном капитале и резервах</b>                       | <b>302,616</b>   | <b>204,563</b>   |
| Уменьшение/увеличение запасов                                                                       | 4,116            | (19,791)         |
| Уменьшение/увеличение дебиторской задолженности                                                     | 18,233           | (603)            |
| Увеличение кредиторской задолженности                                                               | 3,860            | 12,108           |
| Уменьшение/увеличение резервов                                                                      | (15,194)         | 16,771           |
| <b>Потоки денежных средств от операционной деятельности до уплаты налога на прибыль и процентов</b> | <b>313,631</b>   | <b>213,048</b>   |
| Налог на прибыль уплаченный                                                                         | (49,466)         | (27,619)         |
| Проценты уплаченные                                                                                 | (3,986)          | (2,482)          |
| <b>Движение денежных средств от операционной деятельности</b>                                       | <b>260,179</b>   | <b>182,947</b>   |
| <b>ИНВЕСТИЦИОННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ</b>                                                                  |                  |                  |
| Поступления от реализации объектов основных средств                                                 | 673              | 252              |
| Проценты полученные                                                                                 | 8,328            | 2,974            |
| Дивиденды полученные                                                                                | 750              | 319              |
| Приобретение долгосрочных инвестиций                                                                | (14,080)         | -                |
| Займы банкам                                                                                        | (14,180)         |                  |
| Приобретение банковских векселей                                                                    | (82,649)         | (23,588)         |
| Приобретение основных средств и нематериальных активов                                              | (64,950)         | (103,216)        |
| Изменение суммы займов, выданных третьим лицам                                                      | (903)            | 115              |
| Финансовый доход, полученный по договорам лизинга                                                   | 61               | 195              |
| Возврат основной части долга по договорам лизинга                                                   | 1,917            | 1,923            |
| <b>Движение денежных средств от инвестиционной деятельности</b>                                     | <b>(165,033)</b> | <b>(121,026)</b> |
| <b>ФИНАНСОВАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ</b>                                                                      |                  |                  |
| Банковские кредиты                                                                                  | (40,800)         | (17,969)         |
| Поступления от продажи собственных акций                                                            | 2,143            | 2,004            |
| Средства, направленные на приобретение собственных акций                                            | (3,184)          | (1,293)          |
| Получение долгосрочных кредитов                                                                     |                  | 32,266           |
| Выплата долгосрочных кредитов                                                                       | (6,054)          | (5,037)          |
| Выплаты по обязательствам по финансовому лизингу                                                    | (2,991)          | (2,944)          |
| Выплата дивидендов                                                                                  | (53,871)         | (43,164)         |
| <b>Движение денежных средств от финансовой деятельности</b>                                         | <b>(104,757)</b> | <b>(36,946)</b>  |
| Чистое увеличение/уменьшение денежных средств и их эквивалентов                                     | (4,610)          | 24,050           |
| <b>Денежные средства и их эквиваленты на начало года</b>                                            | <b>45,990</b>    | <b>21,940</b>    |
| <b>Эффект от изменения курсов валют на денежные средства и их эквиваленты</b>                       | <b>5,001</b>     | <b>(1,734)</b>   |
|                                                                                                     | <b>41,380</b>    | <b>45,990</b>    |
| <b>Денежные средства и их эквиваленты на конец года (прим. 18)</b>                                  |                  |                  |

### В результате изучения данной темы вы должны научиться:

- объяснять необходимость такой формы отчетности, как отчет о движении денежных средств, и оценивать полезность приводимой в нем информации;
- готовить отчет о движении денежных средств вместе с соответствующими примечаниями для отдельной компании в соответствии с МСФО (IAS) 7.

# **МСФО (IFRS) 1**

## **Применение МСФО впервые**

**План сессии**

|                                                                                                    |             |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|
| <b>1. Введение.....</b>                                                                            | <b>2802</b> |
| 1.1. Цель                                                                                          | 2802        |
| 1.2. Сфера применения                                                                              | 2802        |
| <b>2. Определения.....</b>                                                                         | <b>2803</b> |
| <b>3. Признание и оценка.....</b>                                                                  | <b>2803</b> |
| 3.1. Вступительный отчёт о финансовом положении в первой отчётности по МСФО 2803                   |             |
| 3.2. Учётная политика                                                                              | 2803        |
| 3.3. Исключения из требований ретроспективного применения МСФО                                     | 2804        |
| <b>4. Обязательные исключения.....</b>                                                             | <b>2804</b> |
| 4.1 Прекращение признания финансовых активов и финансовых обязательств                             | 2805        |
| 4.2 Учёт хеджирования                                                                              | 2805        |
| 4.3 Формирование бухгалтерских оценок                                                              | 2805        |
| 4.4 Учёт активов, предназначенных для продажи, и прекращённой деятельности                         | 2805        |
| 4.5 Учёт неконтролирующей доли                                                                     | 2805        |
| <b>5. Добровольные исключения .....</b>                                                            | <b>2805</b> |
| 5.1. Объединения компаний                                                                          | 2806        |
| 5.2. Справедливая стоимость или стоимость переоценки в качестве предполагаемой стоимости           | 2808        |
| 5.3. Вознаграждения работникам                                                                     | 2808        |
| 5.4. Совокупная разница от пересчёта отчётности из одной валюты в другую                           | 2808        |
| 5.5. Конвертируемые финансовые инструменты                                                         | 2808        |
| 5.6. Инвестиции в дочерние компании, ассоциированные компании и совместные предприятия             | 2808        |
| 5.7. Активы и обязательства дочерних компаний, ассоциированных компаний и совместных предприятий   | 2809        |
| 5.8. Классификация ранее признанных финансовых инструментов                                        | 2809        |
| 5.9. Платежи с использованием долевого инструмента                                                 | 2809        |
| 5.10. Договоры страхования                                                                         | 2810        |
| 5.11. Обязательства по выводу активов из эксплуатации и восстановлению участка                     | 2810        |
| 5.12. Аренда                                                                                       | 2810        |
| 5.13. Первоначальная оценка финансовых активов и финансовых обязательств по справедливой стоимости | 2810        |
| 5.14. Сервисные концессионные соглашения                                                           | 2810        |
| 5.15. Затраты по займам                                                                            | 2810        |
| <b>6. Представление и раскрытие информации.....</b>                                                | <b>2812</b> |
|                                                                                                    | 2801        |

## 1. Введение

### 1.1. Цель

Цель МСФО (IFRS) 1 «Применение МСФО впервые» состоит в обеспечении представления:

- качественной, прозрачной для пользователей информации в первой финансовой отчётности, составляемой по МСФО;
- которая была бы сопоставимой между всеми представленными периодами;
- которая была подходящим отправным пунктом для перевода учёта на МСФО;
- расходы на составление которой не превышали бы выгоды для пользователей.

Компания, впервые формирующая финансовую отчётность по МСФО, применяет переходные положения, установленные МСФО (IFRS) 1. Исключения составляют случаи, когда стандарт прямо указывает на применение норм других стандартов.

### 1.2. Сфера применения

Компания обязана применять настоящий стандарт:

- к первой финансовой отчётности, подготовленной в соответствии с требованиями МСФО; и
- к каждой промежуточной финансовой отчётности, которую она представляет в соответствии с МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчётность», за часть того периода, который охвачен первой подготовленной в соответствии с МСФО финансовой отчётностью.

Финансовая отчётность компании считается первой годовой отчётностью, подготовленной в соответствии с требованиями МСФО, если компания заявляет о её полном соответствии с требованиями МСФО, например если компания:

- представляла свою финансовую отчётность за последний предшествующий период:
  - в соответствии с национальными требованиями, которые не соответствуют требованиям МСФО;
  - в соответствии с требованиями МСФО, за исключением того, что эта финансовая отчётность не содержала прямо выраженного и безоговорочного заявления о её соответствии международным стандартам;
  - с включением прямо выраженного заявления о соответствии некоторым, но не всем МСФО;
  - в соответствии с национальными требованиями, не соответствующими международным стандартам, используя некоторые отдельные международные стандарты для учёта тех статей, для которых не существовало национальных требований;
  - в соответствии с национальными требованиями, с проведением сверки отдельных статей на соответствие с требованиями международных стандартов;
- готовила финансовую отчётность в соответствии с требованиями МСФО только для внутреннего пользования, не представляя ее владельцам компании или любым иным внешним пользователям;

- готовила пакет отчётности в соответствии с требованиями международных стандартов для целей консолидации, без подготовки полного комплекта финансовой отчётности, соответствующего определению МСФО ( IAS) 1 «Представление финансовой отчётности»; или
- не представляла финансовую отчётность за предшествующие периоды.

Настоящий стандарт не применяется к изменениям в учётной политике компании, которая уже применяет МСФО (изменения в учётной политике регулируются МСФО (IAS) 8 и специфическими требованиями других стандартов).

## 2. Определения

**Дата перехода на МСФО (*date of transition to IFRS*)** – начало наиболее раннего из периодов, для которого компания может представить полную финансовую отчётность, включая сравнительную информацию, подготовленную в соответствии с требованиями МСФО.

**Предполагаемая стоимость (*deemed cost*)** – величина, используемая вместо себестоимости или амортизируемой стоимости на определённую дату. Последующая амортизация рассчитывается исходя из предположения, что активы были признаны компанией на эту определённую дату, а их себестоимость была равна предполагаемой стоимости.

**Первая отчётность, подготовленная в соответствии с требованиями МСФО (*first IFRS financial statement*)** – первая годовая финансовая отчётность, в которой компания заявляет о полном соответствии требованиям МСФО.

**Вступительный отчёт о финансовом положении по МСФО (*opening IFRS statement of financial position*)** – отчёт о финансовом положении компании (опубликованный или не опубликованный) на дату перехода на МСФО.

**Ранее применявшиеся стандарты (*previous GAAP*)** – стандарты бухгалтерского учёта, применявшиеся компанией непосредственно перед переходом на международные стандарты финансовой отчётности.

## 3. Признание и оценка

### 3.1. Вступительный отчёт о финансовом положении в первой отчётности по МСФО

Компания должна подготовить и представить вступительный отчёт о финансовом положении на дату перехода на МСФО. Он станет отправным пунктом для учета по МСФО.

### 3.2. Учётная политика

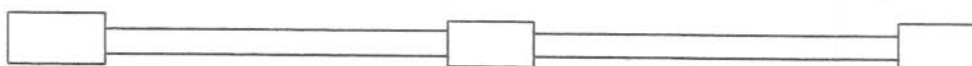
Компания обязана использовать одну и ту же учётную политику в своем вступительном отчёте о финансовом положении по МСФО и во всех периодах, представленных в первой финансовой отчётности по МСФО. Эта учётная политика должна отвечать требованиям каждого МСФО, который является действующим на дату окончания её первого отчетного периода по МСФО, за исключением случаев использования предоставляемых стандартом исключений.



1 января 2004 г.

1 января 2005 г.

31 декабря 2005 г.



#### Дата перехода на МСФО

Вступительный отчёт о финансовом положении по МСФО (не публикуется, но раскрывается)  
Признание и оценка всех статей с использованием действующих МСФО

#### Сравнительная информация

Признание и оценка всех статей с использованием действующих МСФО

#### Первая отчётная дата по МСФО

Выбор учётной политики  
Использование стандартов, действующих на эту дату  
Первое применение

Вступительный отчёт о финансовом положении при переходе на МСФО должен быть составлен с применением новой учётной политики таким образом, как будто эта политика действовала с самого начала, таким образом компания должна:

- признать все активы и обязательства, подлежащие признанию в соответствии с требованиями МСФО (например, основные средства, полученные по договорам финансовой аренды, и соответствующие обязательства);
- исключить все активы и обязательства, не подлежащие признанию в соответствии с требованиями МСФО (например, капитализированные затраты на научные исследования);
- реклассифицировать статьи активов, обязательств и капитала в отчёте о финансовом положении в соответствии с требованиями МСФО (например, отражение погашаемых привилегированных в составе обязательств);
- произвести оценку всех активов и обязательств в соответствии с требованиями МСФО (например, исключение ранее капитализированных последующих затрат, связанных с нематериальными активами).

Корректировки, связанные с изменениями учётной политики при переходе на МСФО, относятся к событиям и операциям, произошедшим до даты вступительного отчёта о финансовом положении. Следовательно, компания должна быть отнести эти ретроспективные корректировки непосредственно на нераспределённую прибыль на дату перехода (или на другую статью в разделе собственного капитала, если это более уместно).

### 3.3. Исключения из требований ретроспективного применения МСФО

Стандарт требует использование ретроспективного подхода при переходе на МСФО, но предусматривает:

- 5 обязательных исключений; и
- 15 добровольных исключений.

## 4. Обязательные исключения

МСФО (IFRS) 1 запрещает ретроспективное применение отдельных норм стандартов компаниями, применяющими МСФО впервые, а именно:

1. прекращение признания финансовых активов и финансовых обязательств;
2. учёт хеджирования;

3. формирование бухгалтерских оценок;
4. учёт активов, предназначенных для продажи, и прекращённой деятельности;
5. некоторые аспекты учёта неконтролирующей доли.

#### **4.1 Прекращение признания финансовых активов и финансовых обязательств**

Компания, применяющая МСФО впервые, не должна признавать финансовые активы и обязательства в соответствии с МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка», если она прекратила их признание по ранее применявшимся правилам учёта до 1 января 2004 года.

#### **4.2 Учёт хеджирования**

Порядок учёта при хеджировании, установленный МСФО (IAS) 39 применяется перспективно с даты перехода на МСФО.

#### **4.3 Формирование бухгалтерских оценок**

Бухгалтерские оценки, применяющиеся для целей подготовки вступительного отчёта о финансовом положении по МСФО должны соответствовать аналогичным оценкам, применявшимся на эту дату по национальным стандартам, за исключением корректировок, связанных с применением другой учётной политики.

Исключением являются также и случаи, когда совершенно очевидно, что оценки, сделанные ранее, были ошибочными.

#### **4.4 Учёт активов, предназначенных для продажи, и прекращённой деятельности**

Компания, переходящая на МСФО, должна применять требования МСФО (IFRS) 5 «Необоротные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» в отношении вопросов классификации перспективно со дня вступления в силу (с 1 января 2005 года).

#### **4.5 Учёт неконтролирующей доли**

Компания, переходящая на МСФО, применять требования МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчётность» перспективно со дня перехода на МСФО. Однако если компания решит применить МСФО (IFRS) 3 ретроспективно по отношению к объединениям компаний, произошедшим до даты перехода на МСФО, то она обязана применять и МСФО (IAS) 27 ретроспективно.

### **5. Добровольные исключения**

1. Объединения компаний.
2. Справедливая стоимость или стоимость переоценки в качестве предполагаемой стоимости необоротных активов.
3. Вознаграждения работникам.
4. Совокупная разница от пересчёта отчётности из одной валюты в другую.
5. Конвертируемые финансовые инструменты.

6. Инвестиции в дочерние компании, ассоциированные компании и совместные предприятия.
7. Активы и обязательства дочерних компаний, ассоциированных компаний и совместных предприятий.
8. Классификация ранее признанных финансовых инструментов.
9. Платежи с использованием долевых инструментов.
10. Договоры страхования.
11. Обязательства по выводу активов из эксплуатации и восстановлению участка, включенные в стоимость основных средств.
12. Аренда.
13. Первоначальная оценка финансовых активов и финансовых обязательств по справедливой стоимости.
14. Признание финансовых активов или нематериальных активов в соответствии с КИМФО (IFRIC) 12 «Сервисные концессионные соглашения».
15. Затраты по займам.

### 5.1. Объединения компаний

Компания, впервые применяющая МСФО, имеет право не применять МСФО (IFRS) 3 «Объединения компаний» ретроспективно по отношению к объединениям компаний, произошедшим до даты перехода на МСФО. Однако если компания решит применить МСФО (IFRS) 3 по отношению к какой-либо одной операции по объединению компаний, то она обязана применять МСФО (IFRS) 3 и МСФО (IAS) 27 и ко всем последующим операциям по объединению компаний.

Компания не должна ретроспективно применять требования МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов» по отношению к переоценкам по справедливой стоимости и оценке гудвила, возникших в результате более ранних объединений компаний. Если компания не применяет ретроспективный подход, она должна учитывать их как активы и обязательства компании, а не приобретаемой компании. Следовательно, гудвил и переоценки по справедливой стоимости либо уже выражены в функциональной валюте компании, либо являются немонетарными статьями, учитываемые по обменному курсу, оцененному в соответствии с ранее применявшимися стандартами.

Если компания не применяет МСФО (IFRS) 3 ретроспективно, то она должна:

- Сохранить классификацию активов и обязательств в соответствии с правилами ранее применявшихся стандартов.
- Признать активы и обязательства, возникшие в результате более ранних объединений компаний, кроме отдельных категорий финансовых активов и обязательств, активов (включая гудвил) и обязательств, не признанных в консолидированном отчёте о финансовом положении в соответствии с правилами ранее применявшихся стандартов, которые не удовлетворяют критериями признания в индивидуальной отчётности в соответствии с требованиями МСФО.
- Прекратить признание активов и обязательств, не подлежащих признанию в соответствии с требованиями МСФО, с отнесением корректировки на нераспределённую прибыль. Исключение составляют нематериальные активы, не

отвечающие критериям признания. Такие нематериальные активы реклассифицируются в состав гудвила.

- Отразить во вступительном отчёте о финансовом положении в соответствующей оценке активы и обязательства, возникшие в результате объединения компаний и подлежащие оценке по справедливой стоимости (а не по первоначальной). Результат такой переоценки относится на нераспределённую прибыль или иную статью собственного капитала (но не на гудвил).
- Непосредственно после объединения компаний балансовую стоимость активов и обязательств принять в сумме, определённой в соответствии с ранее применявшимися стандартами. На дату объединения такая оценка принимается в качестве предполагаемой. В дальнейшем предполагаемая стоимость приобретённых в результате объединения бизнеса активов используется для начисления амортизации.
- Признать в консолидированной отчётности при формировании вступительного отчёта о финансовом положении по МСФО активы и обязательства, приобретённые в результате предыдущих объединений компаний, которые не были признаны в соответствии с ранее применявшимися стандартами. Оценка таких активов и обязательств производится в порядке, установленном для соответствующих активов и обязательств, признаваемых в индивидуальной отчётности приобретаемой компании.
- Оценить текущую стоимость гудвила исходя из ранее признанной суммы, но после проведения следующих корректировок:
  - сумма гудвила должна быть увеличена на стоимость ранее признанных нематериальных активов, которые не должны признаваться в соответствии с требованиями МСФО. Стоимость гудвила уменьшается на стоимость нематериальных активов, включённых в гудвил, но не подлежащих учёту в таком порядке в соответствии с требованиями МСФО;
  - если имеются признаки обесценения гудвила, то компания обязана провести тестирование на обесценение в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» и при выявлении убытка от обесценения отнести его на нераспределённую прибыль или иную статью собственного капитала.

МСФО (IFRS) 1 не разрешает проводить какие-либо иные корректировки в отношении ранее признанного гудвила.

- Если в соответствии с ранее применявшимися стандартами компания не включала в консолидированную отчётность приобретенную компанию, то она должна оценить балансовую стоимость активов и обязательств приобретённой компании в соответствии с требованиями МСФО к оценке активов и обязательств в индивидуальной отчётности. При этом предполагаемая стоимость гудвила определяется как разница между стоимостью инвестиции в дочернюю компанию в индивидуальной отчётности материнской компании и стоимостью доли материнской компании в откорректированной балансовой стоимости чистых активов дочерней компании на дату перехода на МСФО.
- Все указанные корректировки по признанию активов и обязательств должны быть учтены при расчёте неконтролирующей доли и отложенных налогов.

Аналогичный порядок может применяться в отношении инвестиций в ассоциированные компании и совместные предприятия.

### **5.2. Справедливая стоимость или стоимость переоценки в качестве предполагаемой стоимости**

Компания имеет право провести переоценку стоимости основных средств на дату перехода на МСФО и применять полученную оценку в качестве предполагаемой стоимости на эту дату.

Компания может использовать результаты переоценки, проведённой до даты перехода на МСФО в соответствии с ранее применявшимися стандартами. При этом ранее полученная переоценённая стоимость должна быть сопоставима либо со справедливой стоимостью основных средств, либо с их стоимостью с учётом амортизации, рассчитанной в соответствии с требованиями МСФО (с учётом индекса цен).

Аналогичный подход разрешается применять при определении предполагаемой стоимости:

- нематериальных активов, соответствующих критериям признания, при условии, что в отношении этих активов существует активный рынок;
- объектов инвестиционной собственности, учёт которых производится на основе модели оценки по первоначальной стоимости.

### **5.3. Вознаграждения работникам**

При переходе на МСФО компания имеет право признать все актуарные прибыли и убытки по пенсионным планам независимо от «коридора», установленного по ранее применявшимся стандартам.

### **5.4. Совокупная разница от пересчёта отчётности из одной валюты в другую**

Компания может не применять требования МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов» в отношении курсовых разниц, и в таком случае все разницы, возникшие до момента перехода на МСФО, признаются равными нулю. После даты перехода на МСФО разницы от пересчёта отчётности из одной валюты в другую учитываются в соответствии с МСФО (IAS) 21. В случае дальнейшей продажи зарубежной деятельности полученные прибыль или убыток должны быть откорректированы только на сумму разниц, возникших после даты перехода на МСФО.

### **5.5. Конвертируемые финансовые инструменты**

В соответствии с МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации» при эмиссии конвертируемых финансовых инструментов компания должна отдельно показать в финансовой отчётности компоненты капитала и обязательства.

Если на дату перехода на МСФО элемент обязательства по таким финансовым инструментам перестал существовать, то во вступительном отчёте о финансовом положении по МСФО компания имеет право не выделять из нераспределённой прибыли совокупный процентный доход, начисленный по ранее существовавшему обязательству.

### **5.6. Инвестиции в дочерние компании, ассоциированные компании и совместные предприятия**

Если компания составляет индивидуальную отчётность, МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчётность» позволяет учитывать инвестиции в дочерние компании, ассоциированные компании и совместные предприятия



по себестоимости или в соответствии с МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка».

Если компания оценивает свои инвестиции по себестоимости, при переходе на МСФО она может переоценить их в своей индивидуальной отчётности во вступительном отчёте о финансовом положении:

- по себестоимости, оцененной в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 27; либо
- по предполагаемой стоимости, представляющей собой справедливую стоимость в соответствии с МСФО (IAS) 39 на дату перехода на МСФО или существующую балансовую стоимость в соответствии с ранее применявшимися стандартами.

#### **5.7. Активы и обязательства дочерних компаний, ассоциированных компаний и совместных предприятий**

Если дочерняя компания переходит на МСФО позже, чем материнская компания, то в своей индивидуальной отчётности дочерняя компания имеет право оценивать активы и обязательства в следующем порядке:

- либо по балансовой стоимости, которая была бы включена в консолидированную отчётность по МСФО на дату перехода материнской компании;
- либо по балансовой стоимости на дату перехода на МСФО самой дочерней компании.

Аналогичный порядок может применяться в отношении ассоциированных компаний и совместных предприятий.

Если инвестор переходит на МСФО позже, чем его дочерняя компания (ассоциированная компания, совместное предприятие), то в консолидированной отчётности инвестор должен отразить активы и обязательства дочерней компании (ассоциированной компании или совместного предприятия) по их текущей стоимости в индивидуальной отчётности дочерней компании (ассоциированной компании или совместного предприятия). При этом необходимо учесть все необходимые корректировки, связанные с консолидацией, собственным капиталом и условиями, в которых осуществлялось объединение бизнеса.

#### **5.8. Классификация ранее признанных финансовых инструментов**

На дату перехода на МСФО разрешается все имеющиеся финансовые инструменты компании классифицировать в качестве:

- оцениваемых по справедливой стоимости с эффектом на прибыль или убыток; либо
- имеющих в наличии для продажи.

#### **5.9. Платежи с использованием долевых инструментов**

Компания, впервые применяющая МСФО, имеет право не применять нормы МСФО (IFRS) 2 «Платежи с использованием долевых инструментов» в отношении соглашений по предоставлению долевых инструментов, заключенных не позднее 7 ноября 2002 года. Если соглашение заключено после 7 ноября 2002 года, то компания имеет право не применять требования МСФО (IFRS) 2, если:

- условия предоставления долевых инструментов выполнены до 1 января 2005 года или до даты перехода на МСФО; либо



- долевые инструменты были предоставлены до 1 января 2005 года или до даты перехода на МСФО.

#### 5.10. Договоры страхования

Компания может руководствоваться переходными положениями МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования» при переходе на МСФО, которые налагают ограничения на изменения в учётной политике в отношении договоров страхования. МСФО (IFRS) 4 не выносится на экзамен АССА ДипИФР.

#### 5.11. Обязательства по выводу активов из эксплуатации и восстановлению участка

Компания, впервые применяющая МСФО, имеет право не применять нормы КИМФО (IFRIC) 1 «Изменения существующих обязательств по выводу активов из эксплуатации, восстановлению участка и других подобных обстоятельств». На дату перехода на МСФО следует определить сумму обязательства в соответствии с МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» и сумму, которую следовало включить в стоимость соответствующего актива на момент возникновения обязательства. При этом используется историческая ставка дисконтирования. Кроме того, следует рассчитать амортизацию актива на дату перехода на МСФО с учетом признанного обязательства.

#### 5.12. Аренда

Компания может руководствоваться переходными положениями КИМФО (IFRIC) 4 «Определение существования договора аренды» при переходе на МСФО, используя факты и обстоятельства, существующие на дату перехода на МСФО. КИМФО (IFRIC) 4 не выносится на экзамен АССА ДипИФР.

#### 5.13. Первоначальная оценка финансовых активов и финансовых обязательств по справедливой стоимости

Компания может следовать требованиями МСФО (IFRS) 39 для оценки финансовых активов и финансовых обязательств при переходе на МСФО, одним из следующих способов:

- перспективно для сделок, совершенных после 25 октября 2002 года; или
- перспективно для сделок, совершенных после 1 января 2004 года.

#### 5.14. Сервисные концессионные соглашения

Компания может руководствоваться переходными положениями КИМФО (IFRIC) 12 «Сервисные концессионные соглашения» при переходе на МСФО.

#### 5.15. Затраты по займам

Компания может следовать требованиями переходных положений МСФО (IFRS) 23 «Затраты по займам» при переходе на МСФО, который был пересмотрен в 2007 году и вступает в силу с более поздней из даты перехода на МСФО и 1 января 2009 года.

#### Пример 1.

Компания Огонь готовила отчётность в соответствии с национальными стандартами.

Отчёт о финансовом положении компании Огонь в соответствии с национальными правилами:

|                                          |              |
|------------------------------------------|--------------|
| <b>АКТИВЫ</b>                            | <b>\$000</b> |
| <b>Необоротные активы</b>                |              |
| Основные средства                        | 700          |
| Затраты на разработку                    | <u>80</u>    |
| <b>Итого необоротные активы</b>          | <b>780</b>   |
| <b>Оборотные активы</b>                  |              |
| Денежные средства                        | 10           |
| Дебиторская задолженность                | 110          |
| Запасы                                   | 70           |
| Другие текущие активы                    | <u>30</u>    |
| <b>Итого оборотные активы</b>            | <b>220</b>   |
| <b>Итого активы</b>                      | <b>1,000</b> |
| <b>СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ И</b>             |              |
| <b>Капитал и резервы</b>                 |              |
| Акционерный капитал                      | 350          |
| Нераспределенная прибыль                 | <u>200</u>   |
| <b>Итого капитал и резервы</b>           | <b>550</b>   |
| <b>Краткосрочные обязательства</b>       |              |
| Кредиторская задолженность               | 50           |
| Кредит                                   | <u>400</u>   |
| <b>Итого краткосрочные обязательства</b> | <b>450</b>   |
| <b>Итого капитал и обязательства</b>     | <b>1,000</b> |

Анализ отчётности, составленной в соответствии с национальными стандартами учёта, показал, что необходимо сделать следующие корректировки при переходе на МСФО:

1. В национальном учёте не отражен резерв в связи с экологическим ущербом, причиненным компанией. Убытки на устранение последствий оцениваются в размере \$20,000.
2. В составе дебиторской задолженности учитываются счета к получению с просрочкой в оплате более 2 лет на сумму \$2,000.
3. В составе основных средств учтены активы, в отношении которых принято решение о продаже и, которые в соответствии с МСФО (IFRS) 5 должны классифицированы как «необоротные активы, предназначенные для продажи». Их стоимость – \$10,000.
4. В национальном учёте не создавался резерв на сомнительные долги, что является обязательным в соответствии с требованиями МСФО. Резерв оценивается в \$18,000.
5. В составе нематериальных активов капитализированы затраты на разработку в сумме \$80,000, которые не отвечают критериям признания в соответствии с требованиями МСФО.

**Задание.**

Отразите корректировки в таблице (без учёта налогообложения).

**Решение.**

**Расчёт корректировки нераспределённой прибыли:**

1. Списание безнадежной задолженности и создание резерва  
 $\$2,000 + \$18,000 = \$20,000$
2. Создание резерва под устранения последствий экологического бедствия \$20,000
3. Списание затрат на разработку – \$80,000

Итого: \$20,000 + \$20,000 + \$80,000 = \$120,000

|                                            | Отчёт о финансовом положении в соотв. с ранее применяемыми стандартами на дату перехода | Корректировка | Вступительный отчёт о финансовом положении по МСФО |
|--------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------|---------------|----------------------------------------------------|
| <b>АКТИВЫ</b>                              |                                                                                         |               |                                                    |
| <b>Необоротные активы</b>                  |                                                                                         |               |                                                    |
| Основные средства                          | 700                                                                                     | -10           | 690                                                |
| Затраты на разработку                      | 80                                                                                      | -80           | 0                                                  |
| <b>Итого необоротные активы</b>            | <b>780</b>                                                                              |               | <b>690</b>                                         |
| <b>Оборотные активы</b>                    |                                                                                         |               |                                                    |
| Денежные средства                          | 10                                                                                      |               | 10                                                 |
| Дебиторская задолженность                  | 110                                                                                     | -20           | 90                                                 |
| Запасы                                     | 70                                                                                      |               | 70                                                 |
| Прочие оборотные активы                    | 30                                                                                      |               | 30                                                 |
| <b>Итого оборотные активы</b>              | <b>220</b>                                                                              |               | <b>200</b>                                         |
| Необоротные активы, предназначенные        |                                                                                         | 10            | 10                                                 |
| <b>Итого активы</b>                        | <b>1,000</b>                                                                            |               | <b>900</b>                                         |
| <b>СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b> |                                                                                         |               |                                                    |
| <b>Капитал и резервы</b>                   |                                                                                         |               |                                                    |
| Акционерный капитал                        | 350                                                                                     |               | 350                                                |
| Нераспределенная прибыль                   | 200                                                                                     | -120          | 80                                                 |
| <b>Итого капитал и резервы</b>             | <b>550</b>                                                                              |               | <b>430</b>                                         |
| <b>Краткосрочные обязательства</b>         |                                                                                         |               |                                                    |
| Кредиторская задолженность                 | 50                                                                                      |               | 50                                                 |
| Кредит                                     | 400                                                                                     |               | 400                                                |
| Резерв                                     |                                                                                         | 20            | 20                                                 |
| <b>Итого краткосрочные обязательства</b>   | <b>450</b>                                                                              |               | <b>470</b>                                         |
| <b>Итого капитал и обязательства</b>       | <b>1,000</b>                                                                            |               | <b>900</b>                                         |

## 6. Представление и раскрытие информации

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

- три отчёта о финансовом положении;
- два отчёта о совокупном доходе;
- два отдельных отчёта о прочих компонентах прибыли и убытков (если представлены);
- два отчёта о движении денежных средств;
- два отчёта об изменениях в собственном капитале; и
- соответствующие примечания со сравнительной информацией.

Компания не должна раскрывать сравнительную информацию о финансовых инструментах, договорах страхования и активов, возникших в ходе разведки и оценки минеральных ресурсов, если она переходит на МСФО до 1 января 2006 года.

Компания должна раскрыть информацию о том, каким образом переход на МСФО повлиял на её финансовое положение, финансовые результаты и потоки денежных средств. Для этого компания представляет согласование по статьям собственного капитала и по совокупному доходу, показанному в отчётности:

- на дату перехода на МСФО; и
- на конец последнего годового отчётного периода, представленного в соответствии с ранее применявшимися стандартами.

При этом необходимо отдельно отразить корректировки, связанные с выявлением ошибок и связанные с изменениями учётной политики.

Аналогичные требования предъявляются к раскрытию информации по промежуточной финансовой отчётности.

---

**В результате изучения данной темы вы должны научиться:**

- описывать порядок применения компанией МСФО впервые;
- понимать необходимость входящих остатков отчёта о финансовом положении согласно МСФО и осознавать проблемы, связанные с пересчётом сравнительной информации;
- осознавать, что положения отдельных стандартов следует применять только после перехода на МСФО (перспективно) – хорошо знать обязательные и добровольные исключения из требования ретроспективного применения МСФО;
- обсуждать практические вопросы, которые компаниям следует решать в связи с применением МСФО впервые.

# **МСФО (IFRS) 5**

**Необоротные активы, предназначенные  
для продажи, и  
прекращённая деятельность**

## План сессии

|                                                                                               |      |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------|------|
| 1. Введение.....                                                                              | 2902 |
| 1.1 Цель                                                                                      |      |
| 1.2 Сфера применения                                                                          |      |
| 2. Определения.....                                                                           | 2902 |
| 3. Критерии признания.....                                                                    | 2903 |
| 4. Оценка необоротных активов, предназначенных для продажи.....                               | 2904 |
| 4.1 Оценка на дату реклассификации                                                            |      |
| 4.2 Последующая оценка                                                                        |      |
| 4.3 Пересмотр плана продажи                                                                   |      |
| 5. Представление и раскрытие информации в примечаниях.....                                    | 2905 |
| 5.1. Представление и раскрытие информации о прекращённой<br>деятельности                      |      |
| 5.2 Представление необоротных активов (или реализуемых групп),<br>предназначенных для продажи |      |
| 5.3 Дополнительные раскрытия                                                                  |      |



## 1. Введение

МСФО (IFRS) 5 вступил в силу 1 января 2005 г., заменив собой МСФО (IAS) 35 «Прекращаемая деятельность».

### 1.1 Цель

Целью данного стандарта является установление правил учета для активов, предназначенных для продажи и прекращённой деятельности.

### 1.2 Сфера применения

Требования МСФО (IFRS) 5 распространяются на все необоротные активы и реализуемые группы, классифицированные как предназначенные для продажи, кроме:

- отложенных налоговых активов (МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»);
- активов, возникающих по пенсионным планам (МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»);
- финансовых активов (МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»);
- инвестиционной собственности, учитываемой по справедливой стоимости (МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная собственность»);
- необоротных активов, учитываемых по справедливой стоимости за вычетом затрат в момент продажи (МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»);
- договорных прав, возникающих по договорам страхования (МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования»).

Перечисленные необоротные активы могут быть включены в реализуемую группу, но будут учитываться по правилам, предусмотренным соответствующими стандартами.

## 2. Определения

**Справедливая стоимость (*fair value*)** – это сумма, которую можно получить от продажи актива или погашения обязательства при совершении сделки между хорошо осведомлёнными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами.

**Затраты на продажу (*costs to sell*)** – это дополнительные затраты, которые напрямую связаны с выбытием актива (или реализуемой группы), за исключением финансовых затрат и расходов по налогу на прибыль.

**Единица, генерирующая денежные средства (*cash-generating unit*)**, – это наименьшая определяемая группа активов, которая генерирует приток денежных средств, который в основном независим от притоков денежных средств от других активов или групп активов.

**Компонент компании (*component of an entity*)** – операции и денежные потоки, которые могут быть четко отделены от остальной деятельности компании с точки зрения хозяйственной деятельности и для целей финансовой отчётности.

**Прекращённая деятельность (*discontinued operation*)** – это компонент компании, который либо выбыл, либо квалифицирован как предназначенный для продажи и

- представляет собой отдельное существенное направление деятельности или район деятельности компании (хозяйственно-отраслевой или географический сегмент);
- выбывает в рамках единого плана продажи; либо
- является дочерней компанией, приобретенной исключительно с целью последующей перепродажи.

**Реализуемая группа (*disposal group*)** - это группа активов, которые подлежат продаже либо выбывают иным путем в результате единой операции, а также обязательства, связанные с этими активами и передаваемые при осуществлении данной операции. Реализуемая группа, являющаяся единицей, генерирующей денежные средства, включает гудвил, возникший при объединении бизнеса и отнесенный на эту группу в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

### 3. Критерии признания

Необоротный актив (или реализуемая группа) должен быть классифицирован как предназначенный для продажи, если его стоимость будет возмещена в основном в результате продажи, а не продолжающегося использования.

Критерии признания:

- Актив готов к немедленной продаже в его существующем состоянии на условиях, обычных для продажи таких активов (или реализуемых групп).
- Продажа актива (или реализуемой группы) высоко вероятна, т.е.:
  - существует формальный план продажи;
  - осуществляется активный поиск покупателя для выполнения плана продажи;
  - ведется активная маркетинговая программа для продажи актива (или реализуемой группы) по цене, сопоставимой с текущей рыночной стоимостью;
  - ожидается, что актив (или реализуемая группа) будет продан в течение ближайших 12 месяцев с момента реклассификации;
  - все предпринимаемые действия не предполагают существенных изменений или отмены плана продажи.

Обмен необоротными активами считается продажей при наличии коммерческого характера сделки (в соответствии с МСФО (IAS) 16 «Основные средства»).

Необоротные активы (или реализуемые группы), приобретенные исключительно с целью последующей перепродажи, должны быть классифицированы на дату приобретения как предназначенные для продажи, если продажа ожидается в течение 12 месяцев, и если высоко вероятно, что все остальные критерии будут удовлетворены вскоре после приобретения (как правило, в течение 3 месяцев).

Необоротный актив (или реализуемая группа) не должен быть классифицирован как предназначенный для продажи, если критерии признания удовлетворяются после отчетной даты. Однако если эти критерии удовлетворяются до утверждения финансовой отчетности к выпуску, соответствующая информация должна быть раскрыта в Примечаниях.

## 4. Оценка необоротных активов, предназначенных для продажи

### 4.1 Оценка на дату реклассификации

На дату перевода необоротных активов (или реализуемой группы) в категорию предназначенных для продажи они оцениваются по наименьшей из:

- балансовой стоимости на момент реклассификации; и
- справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

Если продажа ожидается позднее, чем через год, затраты на продажу должны быть оценены по дисконтированной стоимости.

Непосредственно перед реклассификацией балансовая стоимость актива (или реализуемой группы) должна быть оценена в соответствии с надлежащим МСФО.

Убыток, полученный при переоценке активов по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, признается в отчёте о совокупном доходе за период и распределяется между активами реализуемой группы в порядке, аналогичном порядку, предусмотренному МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

### 4.2 Последующая оценка

Если необоротные активы (или реализуемые группы), предназначенные для продажи, не проданы на отчётную дату, то они:

- не амортизируются;
- оцениваются по наименьшей из:
  - балансовой стоимости;
  - справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

Увеличение справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу при последующей оценке признаётся в пределах ранее признанного убытка от обесценения. При этом учитывается общая сумма убытка от обесценения:

- признанная в соответствии с МСФО (IFRS) 5;
- признанная в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» до перевода активов в категорию предназначенных для продажи.



### 4.3 Пересмотр плана продажи

Если компания пересмотрела план продажи, то критерии признания активов в качестве предназначенных для продажи могут перестать выполняться. В этом случае соответствующие необоротные активы подлежат обратной реклассификации по наименьшей из:

- балансовой стоимости актива на момент его классификации в качестве предназначенного для продажи за вычетом амортизации и переоценки, которые были бы признаны, если бы актив не был переведен в категорию предназначенных для продажи; и
- возмещаемой сумме на дату, когда компания отказалась от намерения продать актив.

Финансовый результат от проведенной переоценки отражается в отчёте о совокупном доходе того периода, в котором актив был реклассифицирован.

## 5. Представление и раскрытие информации в примечаниях

### 5.1. Представление и раскрытие информации о прекращённой деятельности

В отчёте о совокупном доходе следует отдельно отражать результаты:

- продолжающейся деятельности; и
- прекращённой деятельности.

Результат прекращённой деятельности включает в себя сумму:

- прибыли/убытка после налога от прекращённой деятельности;
- прибыли/убытка после налога от переоценки по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу;
- прибыли/убытка после налога от выбытия активов (или реализуемых групп), входящих в состав прекращённой деятельности.

Непосредственно в отчёте о совокупном доходе или в примечаниях необходимо представить анализ результата прекращённой деятельности в разрезе:

- выручки, расходов и доналоговой прибыли/убытка от прекращённой деятельности;
- прибыли/убытка от переоценки по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу или от выбытия активов (или реализуемых групп), входящих в состав прекращённой деятельности;
- соответствующих расходов по налогу на прибыль в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль».

Раскрытию также подлежат чистые денежные потоки в разрезе операционной, инвестиционной и финансовой деятельности в рамках прекращённой деятельности (либо в финансовой отчётности, либо в примечаниях).

Компания должна пересчитать сравнительную информацию за предыдущие периоды для обеспечения сопоставимости представленной информации.

Анализ результата прекращённой деятельности и движения денежных средств не требуется для дочерних компаний, предназначенных для перепродажи.

### Пример 1.

В течение 2007 года компания «Нептун» продала подразделение, осуществлявшее продажу ее товаров в регионе «Север». В составе компании продолжают работать подразделения «Юг» и «Запад». В отчёте о совокупном доходе за 2007 год представлена следующая информация:

|                                                      | \$            |
|------------------------------------------------------|---------------|
| <b>Продолжающаяся деятельность («Юг» и «Запад»)</b>  |               |
| Выручка                                              | 100,000       |
| Себестоимость продаж                                 | (60,000)      |
| Валовая прибыль                                      | 40,000        |
| Прочие расходы                                       | (7,000)       |
| Процентные расходы                                   | (1,000)       |
| Прибыль до налогообложения                           | 32,000        |
| Расход по налогу на прибыль                          | (9,600)       |
| Прибыль за период от продолжающейся деятельности     | 22,400        |
| Чистый результат прекращённой деятельности («Север») | (350)         |
| <b>Итого прибыль за период</b>                       | <b>22,050</b> |

### Примечания

|                                                  |              |
|--------------------------------------------------|--------------|
| <b>Прекращённая деятельность</b>                 | <b>\$</b>    |
| Выручка                                          | 20,000       |
| Себестоимость продаж                             | (16,000)     |
| Прочие расходы                                   | (1,000)      |
| Прибыль до налогообложения                       | 3,000        |
| Расход по налогу на прибыль                      | (900)        |
| Прибыль от прекращённой деятельности             | 2,100        |
| Убыток от обесценения                            | (3,500)      |
| Расход по налогу на прибыль                      | 1,050        |
| <b>Итого убыток от прекращённой деятельности</b> | <b>(350)</b> |

## 5.2 Представление необоротных активов (или реализуемых групп), предназначенных для продажи

Компания должна представлять необоротные активы, предназначенные для продажи, и активы реализуемой группы, предназначенной для продажи, в отчёте о финансовом положении отдельно от других активов. Обязательства реализуемой группы, предназначенной для продажи, также должны быть представлены в отчёте о финансовом положении отдельно от других обязательств. Взаимозачёт таких активов и обязательств не допускается.

Основные классы активов и обязательств, предназначенных для продажи, должны быть отдельно представлены непосредственно в отчёте о финансовом положении или в примечаниях к финансовой отчётности.

Представление и раскрытие такой информации не требуется для дочерних компаний, предназначенных для перепродажи.



Совокупные доходы/расходы, представленные в капитале как прочий совокупный доход, относящиеся к необоротным активам (или реализуемым группам), предназначенным для продажи, должны быть представлены отдельно.

Пересчёт сравнительной информации в отношении отчёта о финансовом положении не требуется.

### **5.3 Дополнительные раскрытия**

В периоде, в котором необоротный актив (или реализуемая группа) классифицирован как предназначенный для продажи или продан, раскрывается следующая информация:

- описание необоротного актива (или реализуемой группы);
- описание обстоятельств совершившейся продажи или ожидаемого выбытия, а также ожидаемый период и условия выбытия;
- прибыль/убыток, признанная при переоценке по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу;
- сегмент, к которому относятся активы (или реализуемые группы), предназначенные для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты».

Если компания изменила план продажи активов, то должна быть представлена следующая информация:

- причины принятия соответствующего решения;
- влияние данного решения на финансовые результаты компании за отчётный и предшествующие периоды.

---

### **В результате изучения данной темы вы должны научиться:**

- объяснять важность определения и включения в отчётность результатов прекращённой деятельности, проводить различие между необоротными и текущими активами, а также необоротными активами, предназначенными для продажи (5 критериев);
- проводить признание и оценку необоротных активов, предназначенных для продажи на момент реклассификации и на отчётную дату;
- давать определение прекращённой деятельности согласно МСФО (IFRS) 5;
- обсуждать важность определения и представления информации о результатах прекращённой деятельности.

# **МСФО (IFRS) 6**

## **Разведка и оценка минеральных ресурсов**

## План сессии

|           |                                                |             |
|-----------|------------------------------------------------|-------------|
| <b>1.</b> | <b>Введение.....</b>                           | <b>3002</b> |
| 1.1       | Цель                                           | 3002        |
| 1.2       | Сфера применения                               | 3002        |
| <b>2.</b> | <b>Определения.....</b>                        | <b>3002</b> |
| <b>3.</b> | <b>Первоначальное признание и оценка .....</b> | <b>3003</b> |
| <b>4.</b> | <b>Последующая оценка .....</b>                | <b>3003</b> |
| <b>5.</b> | <b>Классификация .....</b>                     | <b>3004</b> |
| <b>6.</b> | <b>Изменения в учётной политике .....</b>      | <b>3004</b> |
| <b>7.</b> | <b>Обесценение .....</b>                       | <b>3004</b> |
| <b>8.</b> | <b>Раскрытие информации в примечаниях.....</b> | <b>3005</b> |

## 1. Введение

Поскольку хозяйственная деятельность добывающих компаний связана с большими капиталовложениями, а ни один стандарт специально не рассматривает вопросов учёта расходов на разведку и оценку, то существуют разные подходы к учёту этих расходов. Необходимость в сопоставимости отчётности таких компаний и явилась причиной разработки данного стандарта.

Стандарт применяется для отчётных периодов, начавшихся с 1 января 2006 года. Досрочное применение стандарта поощряется.

### 1.1 Цель

Цель настоящего стандарта состоит в регламентации финансовой отчётности применительно к разведке и оценке минеральных ресурсов.

Стандарт требует:

- некоторых улучшений существующей практики учета затрат на разведку и оценку минеральных ресурсов;
- чтобы компании, признающие активы в ходе разведки и оценки минеральных ресурсов, тестировали такие активы на предмет обесценения в соответствии с данным стандартом и признавали убыток от обесценения в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»;
- раскрытия информации, поясняющей суммы в финансовой отчётности, возникающие в связи с разведкой и оценкой запасов минеральных ресурсов.

### 1.2 Сфера применения

Стандарт применяется к затратам, понесённым в ходе разведки и оценки минеральных ресурсов.

Стандарт не применяется в отношении затрат, понесённых:

- до проведения работ, связанных с разведкой и оценкой минеральных ресурсов;
- после обоснованного подтверждения технической осуществимости и коммерческой целесообразности добычи минеральных ресурсов.

## 2. Определения

**Разведка и оценка минеральных ресурсов** (*exploration for and evaluation of mineral resources*) – поиск минеральных ресурсов (например, нефти, газа) после получения компанией юридических прав на проведение разведочных работ в пределах известной территории, а также определение технической и коммерческой целесообразности добычи минеральных ресурсов.

**Расходы на разведку и оценку** (*exploration and evaluation expenditures*) – расходы, понесённые в связи с разведкой и оценкой минеральных ресурсов до выявления технической и коммерческой целесообразности добычи.

**Активы, признанные в ходе разведки и оценки** (*exploration and evaluation assets*) – расходы, связанные с разведкой и оценкой месторождений, признанные в качестве активов согласно учётной политике компании.

### 3. Первоначальное признание и оценка

Компания должна определить политику, отражающую, какие именно расходы признаются в качестве активов в ходе разведки и оценки минеральных ресурсов, и использовать ее последовательно. При определении данной политики компания должна принять во внимание, какая часть расходов может быть связана с разведкой конкретных минеральных ресурсов. Примеры расходов, которые могут быть включены при первоначальном признании в стоимость активов:

1. приобретение прав на проведение разведочных работ;
2. затраты на проведение топографических, геологических, геохимических и геофизических исследований;
3. затраты на разведочное бурение;
4. затраты на проходку разведочных траншей;
5. затраты на отбор проб и образцов;
6. затраты на проведение мероприятий, связанных с оценкой технической осуществимости и коммерческой целесообразности добычи минеральных ресурсов.

Первоначальная оценка активов, признаваемых в ходе разведки и оценки минеральных ресурсов, производится по себестоимости.

Расходы на формирование резервов на вывод из эксплуатации также включаются в себестоимость активов, при условии, что они являются следствием работ по разведке и оценке.

Те затраты на разведку и оценку минеральных ресурсов, которые не могут быть признаны в качестве актива, относятся на расходы по мере возникновения.

Также на расходы периода относятся те затраты на разведку и оценку минеральных ресурсов, которые не могут быть капитализированы, так как не существует тесной связи между ними и конкретным минеральным ресурсом.

В затраты на разведку и оценку минеральных ресурсов не включаются затраты, возникшие после того, как становятся очевидными, т.е. могут быть подтверждены и при необходимости доказаны техническая осуществимость и коммерческая целесообразность добычи минеральных ресурсов.

При определении момента, когда техническая осуществимость и коммерческая целесообразность добычи минеральных ресурсов становятся очевидными, компания должна руководствоваться внутренней учётной политикой, основанной на профессиональном суждении и предшествующем опыте работы.

### 4. Последующая оценка

После признания активов в ходе разведки и оценки минеральных ресурсов компания обязана применять одну из следующих моделей:

- модель учёта по первоначальной стоимости;
- модель учёта по переоценённой стоимости.

Модель учёта по переоценённой стоимости осуществляется в соответствии с МСФО (IAS) 16 «Основные средства» или МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» в зависимости классификации актива как материальный либо нематериальный. Модель оценки по

переоценённой стоимости применима к нематериальным активам только при наличии активного рынка.

## 5. Классификация

МСФО (IFRS) 6 требует, чтобы компания, исходя из характера актива, классифицировала его либо как основное средство, либо как нематериальный актив.

После того, как продемонстрирована техническая и коммерческая целесообразность добычи, активы, возникшие в ходе разведки и оценки минеральных ресурсов, подлежат реклассификации.

Перед реклассификацией эти активы должны быть протестированы на обесценение, а возможный убыток от обесценения списан на финансовый результат.

## 6. Изменения в учётной политике

Компания вправе изменить свою учётную политику в отношении затрат на разведку и оценку минеральных ресурсов, если такое изменение обеспечит более уместное представление информации в финансовой отчётности для удовлетворения потребностей пользователей с точки зрения принятия ими экономических решений, и не менее высокую степень надёжности. Для оценки степени уместности и надёжности компания должна использовать критерии, установленные МСФО (IAS) 8 «Учётные политики, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

Если ранее компания применяла одну учётную политику по отношению ко всем затратам, возникающим до начала этапа производства, то в связи с переходом на МСФО (IFRS) 6 она должна пересмотреть действующий порядок учёта и составить новую учётную политику, обеспечивающую отдельный учёт затрат, понесённых по разведывательной деятельности и по деятельности по разведке и оценке минеральных ресурсов.

По каждому виду затрат на разведку и оценку компания принимает соответствующую учётную политику, согласно которой указанные затраты либо сразу относятся на расходы, либо капитализируются как актив в ходе разведки и оценки минеральных ресурсов. При разработке учётной политики руководство компании должно основываться на своем профессиональном суждении и опыте предыдущей работы.

## 7. Обесценение

Активы, относящиеся к разведке и оценке минеральных ресурсов, должны тестироваться на обесценение при наличии фактов и обстоятельств, указывающих на то, что балансовая стоимость такого актива может превышать его возмещаемую сумму.

Проверке на предмет обесценения подлежат как материальные, так и нематериальные активы.

В соответствии с МСФО (IFRS) 6 компания при оценке, представлении и раскрытии информации об обесценении активов должна применять требования МСФО (IAS) 36.

Однако МСФО (IFRS) 6 предусматривает возможность некоторого отступления от правил МСФО (IAS) 36 в части выявления наличия признаков обесценения. Один или несколько из приведенных ниже факторов могут служить признаком для определения необходимости проведения теста на обесценение (перечень не является исчерпывающим):

- период, в течение которого компания имеет право на разработку, закончился или заканчивается в ближайшем будущем, и продление договора не ожидается;



- дальнейшие расходы на разработку и оценку минеральных ресурсов не планируются и не заложены в бюджет;
- понесенные расходы на разработку и оценку минеральных ресурсов не привели к выявлению ресурсов в объемах, представляющих коммерческий интерес, и компания решила прекратить данную деятельность;
- существует достаточно данных, свидетельствующих о том, что понесенные расходы не будут возмещены доходами от дальнейшей разработки или продажи (хотя разработка будет продолжаться).

Стандарт четко определяет уровень агрегирования активов, на котором требуется проведение проверки на обесценение и который может быть более высоким, чем тот уровень агрегирования, который потребовался бы для прочих активов.

В соответствии с МСФО (IFRS) 6 компания может объединить несколько единиц, генерирующих денежные средства, в одну группу. Единственное условие заключается в том, что данная группа не может превышать сегмент, определённый компанией в соответствии с МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты».

Убыток от обесценения относится на финансовый результат.

## **8. Раскрытие информации в примечаниях**

В соответствии с требованиями МСФО (IFRS) 6 компания должна раскрывать информацию, которая даёт разъяснения в отношении деятельности по разведке и оценке минеральных ресурсов, а именно:

- учётную политику, принятую компанией в отношении расходов на разведку и оценку, включая критерии первоначального признания активов, признаваемых в ходе разведки и оценки;
- суммы активов, обязательств, доходов и расходов, операционных и инвестиционных денежных потоков, возникающих в результате деятельности по разведке и оценке минеральных ресурсов;
- в отношении материальных активов, признаваемых в ходе разведки и оценки минеральных ресурсов, компания должна раскрывать информацию, требуемую МСФО (IAS) 16;
- в отношении нематериальных активов, признаваемых в ходе разведки и оценки минеральных ресурсов, компания должна раскрывать информацию, требуемую МСФО (IAS) 38.

---

### **В результате изучения данной темы вы должны были научиться:**

- описывать значение стандарта и сферу его применение;
- объяснять временное исключение из МСФО (IFRS) 6;
- приводить примеры затрат, которые могут быть включены в первоначальную оценку активов, признаваемых в ходе разведки и оценки минеральных ресурсов;
- описывать, как такие активы следует классифицировать и реклассифицировать;
- объяснять, когда и как такие активы следует проверять на предмет обесценения.

# **МСФО (IFRS) 8**

## **Операционные сегменты**

**План сессии**

|                                                                              |             |
|------------------------------------------------------------------------------|-------------|
| <b>1. Введение .....</b>                                                     | <b>3102</b> |
| 1.1. Основной принцип.....                                                   | 3102        |
| 1.2. Сфера применения .....                                                  | 3102        |
| <b>2. Определения .....</b>                                                  | <b>3102</b> |
| <b>3. Операционные сегменты .....</b>                                        | <b>3102</b> |
| <b>4. Отчётные сегменты.....</b>                                             | <b>3102</b> |
| 4.1. Объединение операционных сегментов .....                                | 3103        |
| 4.2. Количественные критерии .....                                           | 3103        |
| <b>5. Раскрытие информации .....</b>                                         | <b>3104</b> |
| 5.1. Общая информация.....                                                   | 3104        |
| 5.2. Информация о прибыли и убытках, активах и обязательствах сегментов..... | 3104        |
| 5.3. Оценка.....                                                             | 3106        |
| 5.4. Числовые сверки .....                                                   | 3107        |
| 5.5. Пересчёт ранее представленной информации .....                          | 3109        |
| <b>6. Раскрытие информации в масштабе всей компании.....</b>                 | <b>3109</b> |
| 6.1. Информация о товарах и услугах .....                                    | 3109        |
| 6.2. Информация по географическим районам .....                              | 3109        |
| 6.3. Информация об основных покупателях .....                                | 3110        |

## 1. Введение

МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» был опубликован в ноябре 2006 г. Он заменяет собой МСФО (IAS) 14 «Сегментная отчётность» и вступает в силу для годовых отчётных периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты.

### 1.1. Основной принцип

Компания обязана раскрывать информацию, которая позволит пользователям финансовой отчётности оценить характер и финансовые последствия разных видов хозяйственной деятельности, которые ведет компания, и экономические условия, в которых она работает.

### 1.2. Сфера применения

МСФО (IFRS) 8 применим к отдельной или консолидированной финансовой отчётности компании, чьи долговые или долевыми инструментами торгуются на открытых рынках или планируются к выпуску для получения котировки на открытых рынках.

## 2. Определения

**Операционный сегмент (*operating segment*)** – это компонент компании:

- занимающийся хозяйственной деятельностью, приносящей доходы и приводящей к возникновению расходов (включая доходы и расходы по операциям с другими компонентами той же компании);
- чьи операционные результаты регулярно анализируются руководителем, ответственным за принятие операционных решений, касающихся распределения ресурсов на сегменты и оценки результатов их деятельности;
- по которому имеется в наличии обособленная финансовая информация.

**Руководитель, ответственный за принятие операционных решений (*chief operating decision maker*)** – это руководитель, в функции которого входит распределение ресурсов и оценки результатов деятельности сегментов компании (например, генеральный директор, исполнительный директор или руководящий орган).

## 3. Операционные сегменты

Примерами операционных сегментов могут являться как подразделения по товарам и услугам, так и подразделения, оперирующие в разных географических регионах. Главным критерием идентификации операционных сегментов будет структура управления компанией, т.е. то, по какому из направлений деятельности компании руководство получает информацию и принимает решения в первую очередь.

Примером структурного подразделения бизнеса, которое может не быть операционным сегментом, является головной офис компании, который не получает дохода, или корпоративный пенсионный план, который в явном соответствии с МСФО (IFRS) 8 не может являться операционным сегментом.

## 4. Отчётные сегменты

Компания обязана представлять в финансовой отчётности отдельную информацию по каждому операционному сегменту, который:

- был идентифицирован в качестве операционного сегмента или является

объединением двух или более операционных сегментов;

- превышает количественные пороги, установленные для отчётных сегментов.

#### **4.1. Объединение операционных сегментов**

Два или более операционных сегмента могут быть объединены в один сегмент, если:

- объединение не противоречит основному принципу МСФО (IFRS) 8;
- сегменты имеют схожие экономические характеристики, а именно схожи по каждому из нижеперечисленных признаков:
  - характер товаров и услуг;
  - характер производственного процесса;
  - тип или класс потребителя товаров или услуг;
  - методы распространения (продажи) товаров или услуг;
  - если применимо, характер регулирующей среды, например, отраслевого регулирования в банковской или страховой отраслях.

#### **4.2. Количественные критерии**

Компания должна отдельно раскрывать информацию по операционному сегменту, который соответствует хотя бы одному из нижеперечисленных количественных критериев:

- его выручка (как внешняя, так и внутрисегментная) равна или превышает 10 процентов совокупной выручки (как внутренней, так и внешней) всех операционных сегментов;
- абсолютная величина прибыли или убытка сегмента равна или превышает 10 процентов большего из (в абсолютных величинах): совокупной прибыли всех прибыльных сегментов и совокупного убытка всех убыточных сегментов;
- его активы равны или превышают 10 процентов совокупных активов всех операционных сегментов.

В то же время, если руководство считает, что информация по не отвечающему количественным критериям сегменту будет полезна для пользователей финансовой отчётности, этот сегмент может стать отчетным.

Объединение информации об операционных сегментах, которые не отвечают по отдельности количественным критериям, разрешается только при наличии схожих экономических характеристик, о которых говорилось выше.

Если совокупная внешняя выручка операционных сегментов, выделенных как отчетные, составляет меньше 75 процентов всей внешней выручки компании, необходимо выделять дополнительные отчетные сегменты (даже если они не удовлетворяют количественным критериям) до тех пор, пока суммарная выручка по отчетным сегментам не составит 75 процентов внешней выручки компании.

Информация по операционным сегментам и прочим видам деятельности компании, которые не могут стать отчетными сегментами, должна быть объединена в отдельную категорию «Все прочие сегменты» отдельно от всех других компонентов и позиций сверки сегментных данных с данными финансовой отчётности.

Если операционный сегмент начал отвечать количественным критериям только в отчетном году, сегментная информация по нему должна быть пересчитана и для сравнительного периода, несмотря на то, что в прошлом периоде он не соответствовал критериям

отчетного сегмента. Исключением из данного требования могут быть только отсутствие соответствующей информации и чрезмерные затраты на ее подготовку.

Исходя из 10-процентного критерия, МСФО (IFRS) 8 указывает на максимальное количество отчетных сегментов (десять). Если данное количество достигнуто, компании следует сделать вывод о том, что лимит практического смысла подготовки сегментной отчетности достигнут.

## 5. Раскрытие информации

За каждый из периодов, за который представлен отчет о совокупном доходе, компания обязана раскрывать следующую сегментную информацию:

- общую информацию;
- информацию о прибыли и убытках, активах и обязательствах сегментов;
- сверку суммарных доходов, прибыли и убытков, активов и обязательств сегментов, а также иной существенной сегментной информации с соответствующими суммами по всей компании.

### 5.1. Общая информация

Следующая общая информация должна быть раскрыта в примечаниях:

- факторы, определившие идентификацию отчетных сегментов, включая основу для определения сегментов (сегментация по товарам и услугам, по географическим районам, по сферам регулирования или по комбинации факторов), а также сведения о том, были ли операционные сегменты объединены друг с другом.

#### Пример 1.

Отчетные сегменты компании Мультипродукт являются стратегическими бизнес-единицами, которые предлагают отличные друг от друга товары и услуги. Они управляются по-отдельности, так как каждый бизнес требует различной технологии и маркетинговых стратегий. Большинство бизнесов было куплено как отдельные юридические лица, и их руководители на момент приобретения остались в компании.

- виды товаров или услуг, приносящие доход отчетным сегментам.

#### Пример 2.

Компания Мультипродукт имеет пять отчетных сегментов: комплектующие к велосипедам, моторные лодки, программное обеспечение, электронные приборы и финансовая деятельность. Сегмент комплектующих производит детали для замены старых комплектующих велосипедов для продажи розничным дилерам по реализации велосипедов. Сегмент моторных лодок производит небольшие суда для обслуживания прибрежных курортных зон. Сегмент программного обеспечения занимается разработкой прикладных программ для продажи производителям компьютеров. Сегмент электронных приборов выпускает интегральные схемы и другие аналогичные товары для реализации производителям компьютеров. Финансовый сегмент отвечает за финансовую сторону деятельности компании, включая финансирование покупок продукции других сегментов и сдачу недвижимости в аренду.

### 5.2. Информация о прибыли и убытках, активах и обязательствах сегментов

Компания должна представить оценку прибыли или убытка и суммарных активов по каждому отчетному сегменту. Компания должна включать в отчетность оценку сегментных



обязательств, если она регулярно предоставляется руководителю, ответственному за принятие операционных решений. Кроме того, если перечисленные ниже данные включаются в оценку прибыли или убытка сегмента, предоставляемых для руководителя, ответственного за принятие операционных решений, или иным образом регулярно ему сообщаются, они также должны быть раскрыты:

- выручка от внешних покупателей;
- межсегментная выручка;
- процентные доходы;
- процентные расходы (как правило, не сворачиваются с доходами);
- амортизационные расходы;
- существенные статьи доходов и расходов, раскрываемые в соответствии с МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»;
- доля в доходах ассоциированных компаний и совместных предприятий, учитываемых по методу долевого участия;
- расход (доход) по налогу на прибыль;
- существенные неденежные статьи кроме амортизационных расходов.

Компания должна раскрывать по каждому отчетному сегменту следующие статьи, если перечисленные ниже данные включаются в оценку активов сегмента, предоставляемых для руководителя, ответственного за принятие операционных решений, или иным образом регулярно ему сообщаются, даже если они не включаются в расчёт активов сегмента:

- сумма инвестиций в ассоциированные компании и совместные предприятия, учитываемые по методу долевого участия;
- суммы поступлений необоротных активов, кроме поступлений финансовых инструментов, отложенных налоговых активов, активов пенсионных планов и активов по договорам страхования.

**Пример 3 (в условных денежных единицах).**

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | Комплек-<br>тующие к<br>велосипедам | Мотор-<br>ные<br>лодки | Программ-<br>ные<br>продукты | Электрон-<br>ные<br>приборы | Финансовая<br>деятельность | ВСЕ<br>прочие        | Итого         |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------|------------------------|------------------------------|-----------------------------|----------------------------|----------------------|---------------|
| Выручка от<br>внешних<br>покупателей                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 3,000                               | 5,000                  | 9,500                        | 12,000                      | 5,000                      | 1,000 <sup>(a)</sup> | <b>35,500</b> |
| Внутрисегмент<br>ная выручка                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | -                                   | -                      | 3,000                        | 1,500                       | -                          | -                    | <b>4,500</b>  |
| Процентные<br>доходы                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 450                                 | 800                    | 1,000                        | 1,500                       | -                          | -                    | <b>3,750</b>  |
| Процентные<br>расходы                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 350                                 | 600                    | 700                          | 1,100                       | -                          | -                    | <b>2,750</b>  |
| Чистые<br>процентные<br>доходы <sup>(b)</sup>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | -                                   | -                      | -                            | -                           | 1,000                      | -                    | <b>1,000</b>  |
| Амортизация                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | 200                                 | 100                    | 50                           | 1,500                       | 1,100                      | -                    | <b>2,950</b>  |
| Прибыль<br>отчетного<br>сегмента                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 200                                 | 70                     | 900                          | 2,300                       | 500                        | 100                  | <b>4,070</b>  |
| Прочие существенные неденежные статьи:                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |                                     |                        |                              |                             |                            |                      |               |
| Обесценение<br>активов                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | -                                   | 200                    | -                            | -                           | -                          | -                    | <b>200</b>    |
| Активы<br>отчётных<br>сегментов                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | 2,000                               | 5,000                  | 3,000                        | 12,000                      | 57,000                     | 2,000                | <b>81,000</b> |
| Инвестиции в<br>необоротные<br>активы<br>отчётных<br>сегментов                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | 300                                 | 700                    | 500                          | 800                         | 600                        | -                    | <b>2,900</b>  |
| Обязательства<br>отчётных<br>сегментов                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | 1,050                               | 3,000                  | 1,800                        | 8,000                       | 30,000                     | -                    | <b>43,850</b> |
| <p>(a) Выручка четырех сегментов, не соответствующих количественным критериям отчётных сегментов. Они включают управление недвижимостью, аренду электронного оборудования, консультационные услуги по программному обеспечению и аренду складских помещений.</p> <p>(b) Сегмент финансовой деятельности получает большую часть своих доходов от процентов. Руководство в основном оценивает результаты деятельности данного сегмента на нетто-основе. Поэтому процентные доходы и расходы данного сегмента представлены свернуто.</p> |                                     |                        |                              |                             |                            |                      |               |

**5.3. Оценка**

Оценка каждой статьи, включенной в сегментную отчетность, должна соответствовать оценке, предоставляемой руководителю, ответственному за принятие операционных

решений для целей распределения ресурсов на сегменты и оценки результатов их деятельности.

Компания должна представить в финансовой отчётности объяснение оценки сегментной прибыли или убытка, сегментных активов и сегментных обязательств по каждому отчетному сегменту. Как минимум следует раскрывать следующее:

- метод учета операций между отчётными сегментами;
- природу различий между оценкой прибыли или убытка отчётных сегментов и общей прибыли или убытка до налогообложения и результат прекращённой деятельности компании;
- природу различий между оценкой активов и обязательств отчётных сегментов и активов и обязательств всей компании (если это не очевидно из предоставляемых сверок, которые описаны ниже);
- природу изменений в методе оценки компонентов отчётных сегментов по сравнению с предыдущими периодами;
- природу и эффект несимметричного распределения данных по отчетным сегментам. Например, компания может распределять амортизацию на отчётный сегмент без распределения на него соответствующих амортизируемых активов.

#### **Пример 4.**

Учётная политика операционных сегментов совпадает с учётной политикой, описанной в соответствующем разделе финансовой отчётности, за исключением того, что пенсионные расходы каждого сегмента признаются и оцениваются на основе денежных выплат в пользу пенсионного фонда.

Компания Мультипродукт оценивает результаты деятельности сегментов по показателю прибыли или убытка до налогов за вычетом курсовых разниц.

Компания Мультипродукт учитывает межсегментные продажи в той же оценке, что и продажи третьим лицам, а именно по текущим рыночным ценам.

#### **5.4. Числовые сверки**

Компания должна представлять числовые сверки следующих показателей:

- суммарной выручки отчётных сегментов с общей выручкой компании;
- суммарной оценки прибыли или убытка отчётных сегментов с общей прибылью или убытком до налогообложения и результата прекращённой деятельности компании. В то же время, если компания распределяет на сегменты расход по налогу на прибыль, компания может представить сверку с общей прибылью после налога и результатом прекращённой деятельности компании;
- суммарных активов и обязательств отчётных сегментов с общими активами и обязательствами компании;
- суммарных данных по другим существенным показателям по отчетным сегментам с соответствующими показателями по всей компании.

**Пример 5.**

|                                                                                |                |
|--------------------------------------------------------------------------------|----------------|
| <b>Выручка</b>                                                                 | <b>\$</b>      |
| Суммарная выручка отчётных сегментов                                           | 39,000         |
| Прочая выручка                                                                 | 1,000          |
| Исключение внутрисегментной выручки                                            | <u>(4,500)</u> |
| <b>Выручка компании</b>                                                        | <b>35,500</b>  |
| <b>Прибыли и убытки</b>                                                        | <b>\$</b>      |
| Суммарная прибыль или убыток отчётных сегментов                                | 3,790          |
| Прочие прибыли и убытки                                                        | 100            |
| Исключение внутрисегментной прибыли                                            | <u>(500)</u>   |
| Нераспределенные статьи:                                                       |                |
| – поступления от урегулирования судебного дела                                 | 500            |
| – прочие корпоративные затраты                                                 | <u>(750)</u>   |
| Корректировка на пенсионные затраты при консолидации                           | <u>(250)</u>   |
| <b>Прибыль до налогообложения</b>                                              | <b>3,070</b>   |
| <b>Активы</b>                                                                  | <b>\$</b>      |
| Суммарные активы по отчетным сегментам                                         | 79,000         |
| Прочие активы                                                                  | 2,000          |
| Исключение дебиторской задолженности от головного офиса                        | <u>(1,000)</u> |
| Прочие нераспределенные статьи                                                 | <u>1,500</u>   |
| <b>Активы компании</b>                                                         | <b>81,500</b>  |
| <b>Обязательства</b>                                                           | <b>\$</b>      |
| Суммарные обязательства по отчетным сегментам                                  | 43,850         |
| Нераспределенные обязательства по пенсионному плану с установленными выплатами | <u>25,000</u>  |
| <b>Обязательства компании</b>                                                  | <b>68,850</b>  |

**Прочие существенные статьи (\$)**

|                                                          | <b>Итого по<br/>отчетным<br/>сегментам</b> | <b>Корректировки</b> | <b>Итого по<br/>компании</b> |
|----------------------------------------------------------|--------------------------------------------|----------------------|------------------------------|
| Процентные доходы                                        | 3,750                                      | 75                   | 3,825                        |
| Процентные расходы                                       | 2,750                                      | (50)                 | 2,700                        |
| Чистый процентный доход (только по финансовому сегменту) | 1,000                                      | -                    | 1,000                        |
| Инвестиции в активы                                      | 2,900                                      | 1,000                | 3,900                        |
| Амортизация                                              | 2,950                                      | -                    | 2,950                        |
| Обесценение активов                                      | 200                                        | -                    | 200                          |

### 5.5. Пересчёт ранее представленной информации

Если компания изменила свою внутреннюю структуру, которая повлекла за собой изменение структуры ее отчётных сегментов, то информация, представленная в предыдущих периодах, должна быть пересчитана, кроме случаев, если отсутствует необходимая для этого информация и затраты на ее получение будут чрезмерными. Определение невозможности получения информации должно производиться по каждой раскрываемой статье в отдельности.

Если после изменения сегментной структуры компания не смогла выполнить пересчет сегментной информации по предыдущему периоду, она должна представить в периоде, в котором изменилась структура, данные в соответствии и со старой, и с новой сегментацией, кроме случаев, если отсутствует необходимая для этого информация и затраты на ее получение будут чрезмерными.

## 6. Раскрытие информации в масштабе всей компании

Представленный ниже перечень требуемой для раскрытия информации относится ко всем компаниям, применяющим МСФО (IFRS) 8, включая компании, у которых имеется только один отчётный сегмент.

### 6.1. Информация о товарах и услугах

Компания должна раскрывать выручку от внешних покупателей по каждому виду товаров и услуг или по каждой группе аналогичных товаров и услуг, кроме случаев, если отсутствует необходимая для этого информация и затраты на ее получение будут чрезмерными.

Суммы выручки должны быть рассчитаны на основе финансовой информации, использованной при подготовке внешней финансовой отчётности компании.

### 6.2. Информация по географическим районам

Компания должна раскрывать следующую информацию по географическим районам кроме случаев, если отсутствует необходимая для этого информация и затраты на ее получение будут чрезмерными:

- выручку от внешних покупателей:
  - полученную в стране регистрации; и
  - полученную во всех зарубежных странах, где продается продукция компании;
- необоротные активы, кроме финансовых инструментов, отложенных налоговых активов, активов пенсионных планов и активов по договорам страхования:
  - расположенные в стране регистрации; и
  - расположенные во всех зарубежных странах, где у компании имеются активы.

Предоставленные суммы должны быть рассчитаны на основе финансовой информации, использованной при подготовке внешней финансовой отчётности компании.

**Пример 6.**

| Географическая информация (\$) | Выручка <sup>(а)</sup> | Необоротные активы |
|--------------------------------|------------------------|--------------------|
| США                            | 19,000                 | 11,000             |
| Канада                         | 4,200                  | -                  |
| Китай                          | 3,400                  | 6,500              |
| Япония                         | 2,900                  | 3,500              |
| Прочие страны                  | 6,000                  | 3,000              |
| Итого                          | 35,500                 | 24,000             |

(а) Выручка распределена по странам в соответствии с местонахождением покупателей.

**6.3. Информация об основных покупателях**

Компания должна раскрывать информацию о степени зависимости от своих основных покупателей. Если выручка от операций с одним покупателем составляет 10 или более процентов от общей выручки компании, следует раскрыть этот факт, а также суммарную выручку от каждого такого покупателя и указать, к какому сегменту он относится. Если компании-покупатели находятся под общим контролем одной материнской компании или нескольких одних и тех же акционеров, они должны считаться единым покупателем. То же относится к покупателям, находящимся под общим контролем со стороны государственных органов.

**Пример 7.**

Выручка от одного покупателя продукции сегментов программного обеспечения и электронных приборов компании Мультипродукт составляет приблизительно \$5,000 из общей выручки компании.

**В результате изучения данной темы вы должны были научиться:**

- рассуждать на тему полезности предоставления сегментной информации и связанных с этим проблем;
- определять отчётные сегменты и требования к раскрытию информации;
- готовить сегментную информацию согласно МСФО (IFRS) 8.